

A. I. N.^º - 298578.0004/12-1
AUTUADO - EMMANUEL VARGAS LEAL FILHO
AUTUANTE - CLÁUDIA MARIA SEABRA MARTINS
ORIGEM - INFATZ ATACADO
INTERNET - 20.03.2014

2^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO JJF N^º 0020-02/14

EMENTA: IPVA. FALTA DE PAGAMENTO OU PAGAMENTO A MENOS DO IMPOSTO DENTRO DO PRAZO. O Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores - IPVA terá de ser obrigatoriamente pago no local em que situa o domicílio ou residência de seu proprietário. O fato gerador do tributo ocorre no local em que é exercida, concretamente, a propriedade do veículo, não bastando mera declaração de domicílio para identificar o local do fato gerador do tributo. Restou provado que o Estado da Bahia é o domicílio tributário do autuado, na forma do inciso II, art. 127, CTN, onde mantém sede administrativa, gestão empresarial dos negócios, não exercendo qualquer negócio em Tocantins, refletindo a procedência da acusação de fraude apontada pelo Ministério Público daquele Estado e Mandado de Busca e Apreensão da Vara Especializada Criminal da Comarca de Salvador. Com as informações adicionais do autuado, indicando a data de alienação dos veículos, os cálculos foram refeitos, apurando débito remanescente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração foi lavrado em 29/06/2012, para exigir o montante de R\$279.535,89, em razão do “*Não pagamento ou pagamento a menor, relativo ao IPVA, dentro do prazo.*”, tendo em vista que “*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 2^a Vara Criminal Especializada da Comarca de Salvador – Bahia, conforme Processo 1678595-5/2008*”, relativo a fatos geradores de maio de 2005 a julho de 2008, conforme documentos às fls. 55 a 600 dos autos, infringindo o art. 15 do Decreto n^º 902, de 30.12.1991.

Consta, ainda, às fls. 6 a 54 dos autos, cópia do Acórdão JJF n^º 124-01/10 que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração n^º 280080.0003/08-1, cuja decisão foi reformada pelo Acórdão da CJF n^º 0069-11/11, julgando pela nulidade do referido Auto de Infração, por vício formal, sob o entendimento de que “*...o lançamento foi feito à época em que a legislação que regia tal procedimento apenas possibilitava a lavratura de Notificação Fiscal, e não Auto de Infração...*”, recomendando, à autoridade competente, a renovação da ação fiscal, a salvo das falhas apontadas, observando a regra do prazo decadencial prevista no art. 173 do CTN.

O autuado apresenta defesa, às fl. 615 a 635, na qual afirma que a autuação é nula, nos termos do art. 18, IV, “a”, do RPAF, eis que a descrição da infração está equivocada, tendo em vista que adquire veículos novos para fins de locação e, conforme § 4º do art. 7º da Lei n^º 6.348/91, no caso de aquisição de veículos novos o imposto é devido apenas de modo proporcional ao número de meses restantes do exercício fiscal – o que não ocorre com os veículos usados.

Diz que o Auto de Infração também é nulo por conta de nítido equívoco quanto à sujeição passiva da exação, visto que todos os automóveis objeto da autuação já haviam sido transferidos a terceiros muito antes da lavratura do Auto de Infração, e a sujeição passiva do IPVA, imposto real, transmite-se juntamente com a propriedade do bem, inclusive em relação aos fatos geradores já ocorridos, pois os arts. 1º e 8º da Lei nº 6.348/91 dispõem que o IPVA é devido anualmente por aquele que satisfaça a condição de proprietário do veículo, não sendo suficiente, portanto, a prova de aquisição do veículo em determinado momento para ensejar a cobrança do tributo *ad eternum*, nem a presunção de que os veículos ainda eram de propriedade da autuada, uma vez que a totalidade dos veículos em questão não mais pertence à empresa, conforme demonstram os documentos às fls. 925 a 999 dos autos.

Por outro lado, aduz que a competência ativa atinente ao IPVA, de acordo com a própria legislação do Estado da Bahia, é tão somente do ente federado “onde o veículo deve ser registrado e licenciado, inscrito ou matriculado, perante os órgãos competentes” (art. 2º da Lei nº 6.348/91 e art. 2º do Decreto nº 902/91), sendo irrelevante para o surgimento da obrigação tributária o local de uso do veículo. Diz que, no caso vertente, possui estabelecimento filial em Palmas (TO), razão pela qual registrou os veículos na referida unidade federada, consoante RENAVAN colacionados pela autuante, sendo falsa a ilação de que os veículos foram utilizados em atividade de locação exercida preponderantemente na Bahia (apesar da Lei não contemplar tal hipótese com a obrigatoriedade de registro dos veículos neste Estado), conforme se pode comprovar através de contratos, notas fiscais e multas (fls. 1000 a 1049). Destaca que muito desses veículos jamais circularam em território baiano, tendo sido licenciados inicialmente no Tocantins pela autuada e posteriormente licenciados em outras unidades da Federação por outros contribuintes (atuais proprietários dos veículos), conforme documentos às fls. 1050 a 1058.

Salienta que o fato gerador do IPVA é a propriedade e não o uso de veículo automotor, sendo irrelevante o local da circulação dos veículos para efeito de definição do sujeito ativo da relação. Já a propriedade é comprovada pelo Certificado de Registro de Veículo (CRV), único documento hábil para definir o sujeito ativo (arts. 1º e 2º da Lei nº 6.348/91). Invoca os princípios da estrita legalidade tributária e da territorialidade.

Diz que, enquanto os veículos lhe pertenciam, registrou seus automóveis no Estado do Tocantins, o que fez estritamente dentro dos moldes da legislação daquele ente federativo, conforme comprovam os documentos dos veículos expedidos pelo órgão competente daquele Estado (fls. 1059 a 1592), onde se verifica a regularidade dos veículos em relação ao IPVA e o efetivo recolhimento do imposto, sendo indevido o Estado da Bahia exigir IPVA retroativo a 2005, incidente sobre veículos supostamente de propriedade da autuada com base em critério extralegal, qual seja um suposto dever de recolhimento do imposto no Estado onde os bens em tese transitaram. Invoca o princípio da estrita legalidade. Portanto, segundo o defendant, ainda que os tributos exigidos fossem devidos, só poderiam ser cobrados pelo Estado do Tocantins, onde os veículos estavam licenciados e tão somente de seu atual proprietário. Assim, falta competência ao Estado da Bahia para exigir o imposto em comento.

O defendant afirma que constam diversos equívocos na elaboração da planilha de débito, eis que a fiscalização exigiu IPVA referente inclusive a obrigações tributárias havidas após a alienação dos veículos a terceiros, baseando-se, de forma indevida, apenas nas notas fiscais de aquisição, do que cita exemplos à fl. 631-A, o que entende tal exigência ilícita, já que o prazo do IPVA do exercício ainda não havia se esgotado quando o veículo fora transferido a terceiro, o qual passou a ser o sujeito passivo do tributo, nos termos do art. 130 do CTN.

Por fim, caso não acatada qualquer das nulidades arguidas, requer a improcedência da exigência e, em atenção ao princípio da eventualidade, às fls. 1593 a 1644 dos autos, procede à juntada de planilha contendo o valor do tributo cobrado pela fiscalização, excluídos dos valores de IPVA que se tornaram devidos após a venda de veículos para terceiros e da redução dos valores de IPVA em relação aos exercícios em que os veículos foram adquiridos, apurando o valor de R\$ 156.862,00, do

que pede a procedência parcial da autuação e, acaso os julgadores não convencidos do quanto alegado, em busca da verdade material, o deferimento da diligência para comprovação de suas razões de defesa.

A autuante, às fls. 1648 a 1650, inicialmente esclarece que o Auto de Infração foi lavrado com base em criteriosa análise de conjunto de documentos, relatórios, demonstrativos, considerações, pareceres e demais despachos constantes no Processo nº 161126/2008-4. Diz que os trabalhos foram desenvolvidos em estrita observância dos dispositivos legais aplicáveis ao IPVA.

Salienta que a expressão “carros usados” serve apenas para caracterizar os veículos a partir do ano subsequente à sua aquisição, pois os veículos relacionados no demonstrativo são considerados como “novos” somente no ano de sua aquisição pelo autuado. Nos anos posteriores, são denominados como “usados”. Ressalta que não foi elaborada nenhuma planilha de veículos novos, ou seja, com a cobrança de IPVA no ano de aquisição, portanto, não houve a necessidade de cálculo proporcional do IPVA.

Quanto à alegação de erro na identificação do sujeito passivo, posto que todos os veículos, à época do lançamento, já não eram mais de propriedade do impugnante, e o IPVA, enquanto imposto real, sub-roga-se na pessoa do adquirente, a autuante aduz que se sabe que o IPVA é tributo vinculado ao veículo e que o pagamento deste transmite-se ao novo proprietário. Porém, no caso em questão, ao transferir o veículo ao novo proprietário não havia, aparentemente, débitos preexistentes, pelo fato do autuado ter registrado, indevidamente, os veículos em Tocantins, visando usufruir dos benefícios fiscais deste Estado, simulando a existência de uma relação obrigacional tributária. Contudo, atos jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador do imposto em determinada unidade da Federação podem ser desconsiderados pela autoridade administrativa para possibilitar a devida constituição do débito com a cobrança do imposto.

Inerente à alegação do autuado de ilegitimidade ativa do Estado da Bahia para exigir o tributo, eis que os veículos foram registrados no Tocantins, sem nenhuma infração às legislações de ambos os Estados, a autuante aduz que, além das anteriores observações, sobre essa mesma matéria, analisada pelo CONSEF, o Acórdão JJF nº 0124-01/10, às fls. 21 a 38, esclarece que “*O Estado da Bahia não pode ser guindado na qualidade de sujeito passivo ilegítimo porque foram encontrados, no cumprimento do Mandado de Busca e Apreensão, veículos de propriedade de estabelecimento situado nesse Estado, sem o devido registro no respectivo órgão de trânsito*”.

Em relação à violação ao princípio da territorialidade, a autuante cita, também, o Acórdão JJF 0124-01/10 no sentido de que “*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 da gestão da frota*” e também que “*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*”. Destaca que esse é o entendimento para a propriedade de veículos automotores por pessoa jurídica e que, no caso concreto, a autuada possui sede no Estado da Bahia, sua administração e a gestão dos negócios ocorrem na Bahia, sem nenhuma atividade em Tocantins.

Assim, a autuante não considera pertinentes as alegações do contribuinte para a anulação da infração.

Quanto à pretensão para declaração da improcedência do Auto de Infração, o preposto fiscal defende que não deve prosperar uma vez que o pagamento integral do tributo, considerando os benefícios fiscais concedidos pelo Estado do Tocantins, não extinguem os débitos com o Estado da Bahia, visto que os atos praticados pelo autuado, com o intuito de usufruir de incentivos fiscais, estava dissociado dos requisitos legais para tal fruição, haja vista que, para registro dos veículos em Tocantins, seria necessário que o contribuinte realmente exercesse suas atividades naquele estado. Diz que, conforme Acórdão JJF nº 0124-01/10, “*a possibilidade de escolha do*

domicílio tributário não deve ser interpretada como faculdade concedida ao sujeito passivo para escolher o sujeito ativo da obrigação tributária”.

No tocante ao pleito para julgar o Auto de Infração parcialmente procedente, a autuante aduz que as planilhas elaboradas pela auditoria consideram os veículos a partir do ano subsequente à aquisição, como também foram considerados todos os pagamentos realizados ao Estado da Bahia. Porém, com as informações adicionais do autuado, indicando a data de alienação dos veículos, refez os cálculos do Demonstrativo de IPVA devido, apurando o débito remanescente no valor de R\$162.894,16, conforme planilha às fls. 1651 a 1671 dos autos.

Intimado a se manifestar, querendo, sobre a informação fiscal, o sujeito passivo volta a manifestar-se, às fls. 1675 a 1680 dos autos, na qual destaca que a redução do valor exigido procedida pela autuante somente merece ser acolhida de forma sucessiva, ou seja, se as preliminares de nulidade e o pedido total de improcedência da autuação não prosperarem, pois entende que os termos da informação fiscal não se revelam suficientes a desconstituir os argumentos que ensejam a nulidade e a improcedência total do Auto de Infração, os quais reitera.

Salienta que a fundamentação da autuação no tocante à legitimidade do Estado da Bahia foi modificada pela autuante a fim de tentar emprestar validade à ação fiscal. Porém, esse entendimento de que *tal legitimidade se daria em razão do estabelecimento da autuada estar sediado na Bahia e de terem sido encontrados, no cumprimento de Mandado de Busca e Apreensão, “veículos de propriedade do estabelecimento situado nesse Estado, sem registro no respectivo órgão de trânsito”*, não pode prosperar porque o autuado também possui estabelecimento em Tocantins e também porque tal tese carece de respaldo legal. Repisa que a lei menciona apenas o dever de pagamento do IPVA junto ao Estado em que tenha sido registrado e licenciado o veículo, sem, em qualquer momento, indicar qual o Estado seria este.

Pede diligência para que sejam indicados quais os veículos que foram encontrados “sem registro no respectivo órgão de trânsito”, no cumprimento de Mandado de Busca e Apreensão, para que a autuação seja mantida apenas em relação a estes.

Repete seu pedido de improcedência do Auto de Infração sob o fundamento de que suas obrigações atinentes ao IPVA foram cumpridas junto ao Estado de Tocantins, pois restou comprovado que a atividade do autuado não se limita ao Estado da Bahia.

De forma sucessiva a todos os pedidos anteriores, pugna pelo acolhimento da planilha anexada à sua impugnação, na qual reconheceu o excesso de exação e pugnou por substancial redução do débito.

O preposto fiscal, às fls. 1682 e 1683, aduz que o autuado reitera as mesmas alegações apresentadas em defesa anterior e apenas acrescenta que a autuante alterou a fundamentação do Auto de Infração. Diz que tal afirmação não procede, visto que não houve nenhuma alteração nos termos da autuação. Apenas, na informação fiscal, foram apresentados elementos e informações para subsidiar o autuado no entendimento do enquadramento legal da infração. Pede que sejam considerados os valores constantes do Anexo I apresentado pela autuada, objeto de análise pela autuante, gerando alteração já apresentada na informação fiscal anterior, onde foi anexado novo demonstrativo (fls. 1651 a 1671).

VOTO

O presente Auto de Infração fora lavrado em função da nulidade do Auto de Infração nº 280080.0003/08-1, por decisão da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, através do Acórdão CJF nº 0069-11/11, em reforma do Acórdão JJF nº 0124-01/10, por ter o lançamento do crédito tributário para exigência de IPVA ocorrido através de Auto de Infração, na data de 01/08/2008, sendo que, à época, a legislação que regia tal procedimento apenas possibilitava a lavratura de Notificação Fiscal, e não de Auto de Infração, do que salienta que a alteração processada nos dispositivos da legislação baiana, através da Lei nº 12.040, de 28/12/2010, não tem o condão de afastar a aludida mácula,

porquanto deveria ter sido obedecido à legislação vigente à sua prática, e não a legislação novel. Assim, no próprio Acórdão foi recomendada à autoridade competente a renovação da ação fiscal, a salvo de falhas apontadas, ressaltando tratar-se de nulidade por existência de vício formal, devendo ser aplicada, para efeito de prazo decadencial, o previsto no art. 173 do CTN.

Assim, o vício que motivou a nulidade do Auto de Infração decorreu da forma que se efetivou o lançamento de ofício que, à época da ação fiscal, não era prevista por meio de Auto de Infração, mas, sim, por Notificação Fiscal. Tal determinação já foi alterada pela Lei nº 12.040, de 28/12/2010, com efeitos a partir de 29/12/2010, cuja norma processual abarcou o lançamento ora *sub judice*, conforme previsto no art. 129, II, da Lei nº 3.956/81 (COTEB), o qual prevê que a exigência de crédito tributário será feita através de auto de infração, para lançamento de ofício quando for igual ou superior a R\$10.000,00 (dez mil reais).

Diante desta consideração, peço *vénia* para considerar parte do voto proferido no Acórdão JJF 0124-01/10, por considerá-lo pertinente aos meus valores sobre a matéria, conforme a seguir:

Em relação às preliminares de nulidade do Auto de Infração arguidas pelo sujeito passivo:

01 – Nulidade. Argumenta que a autuação deve ser nula por vício de fundamentação, porque o autuante presumiu fatos sem qualquer amparo legal e por ilegitimidade do Estado da Bahia. Em contrário do que propõe o sujeito passivo, a autuação tem fundamento na legislação do Estado da Bahia, concernente ao Imposto sobre a propriedade de veículos, Lei 6.348 de 17.12.1991; não houve qualquer presunção da ocorrência dos fatos, uma vez que a situação que ensejou a exigência do imposto teve origem em ação fiscal conjunta envolvendo órgãos do Poder Público, Secretaria da Fazenda, Segurança Pública, Ministério Público, culminando com a apreensão de documentos e bens, que sustentam a materialidade dos fatos alegados, cuja procedência ou não será objeto de apreciação posterior. O Estado da Bahia não pode ser guindado na qualidade de sujeito passivo (ativo) ilegítimo porque foram encontrados, no cumprimento do Mandado de Busca e Apreensão, veículos de propriedade de estabelecimento situado nesse Estado, sem o devido registro no respectivo órgão de trânsito. Desta forma, afasto os pedidos de nulidades emanados nas razões, sobretudo, porque não se encontram em nenhuma das hipóteses de nulidades elencadas no art. 18, RPAF BA. Os acórdãos do CONSEF colacionados não têm relação com o tema aqui tratado.

Quanto à pretensa nulidade em razão da expressão “carros usados”, conforme ressaltou a autuante em sua informação fiscal, na auditoria fiscal não foi elaborada nenhuma planilha de veículos novos, mas, sim, foram considerados os veículos a partir do ano subsequente à aquisição. Logo, não houve a necessidade de cálculo proporcional do imposto.

Inerente à alegação de que todos os veículos, à época do lançamento, já não eram mais de propriedade do impugnante e que constam diversos equívocos na elaboração da planilha de débito, há de se ressaltar que o lançamento do crédito tributário se reporta a fatos geradores pretéritos (exercícios de 2005 a 2008), como também, quando provado, a autuante fez a devida exclusão da exigência, conforme os cálculos do Demonstrativo de IPVA, às fls. 1651 a 1671, apurando o débito remanescente no valor de R\$162.894,16, de cujo resultado foi cientificado o autuado, o qual não apontou qualquer erro.

No tocante ao pedido de diligência, nos termos do art. 147, I, do RPAF, o indefiro visto que o próprio apelante apresenta planilha conclusiva de valor que entende devido, no caso de ultrapassados seus pleitos anteriores, o que demonstra plena convicção da liquidez do crédito tributário, por sua parte.

Com relação às demais alegações, deve-se salientar que:

No caso concreto, a ação fiscal decorre da 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*, às fls. 2072 a 2078, exarado pela Juíza Substituta de Direito da 2ª Vara Especializada Criminal da Comarca de Salvador.

Foram apreendidos diversos documentos, computadores, relativos à atividade do contribuinte, bem como veículos utilizados nos serviços de locação. Após a análise de tais documentos, às fls. 588 a 2069, ficou demonstrado que as atividades do autuado concentram-se no Estado da Bahia, mais especificamente na cidade de Salvador, onde atua no ramo de locação de veículos, conforme Notas Fiscais de Prestação de Serviços (Anexo 7), Certificados de Registro de Licenciamento de Veículos (Anexo 8) e Contratos de Locação de Veículos (Anexo 9), abrangendo o período de 2004 a 2008, que comprovam o local onde o contribuinte exerce com habitualidade suas operações.

Segundo denúncia do Ministério Pública do Estado de Tocantins, o autuado, entre outras locadoras, emplacava seus veículos em Palmas, município do estado de Tocantins, utilizando para isso uma empresa-fantasma em nome da despachante RÚBIA FAGUNDES KERN, isto porque o Estado de Tocantins não cobra o IPVA no ano da compra do veículo para frotista e, no ano seguinte, o imposto é de apenas 1% sobre o valor da compra. As placas dos veículos eram enviadas pelos Correios.

[...]

Vale observar que as notas fiscais supra referidas dizem respeito às operações de locação de veículos, contratadas no Estado da Bahia, emitidas pelo estabelecimento autuado, situado também nesse Estado, cujos veículos, no entanto, não estavam registrados no DETRAN BA, mas no DETRAN TO. Cita-se, à guisa de exemplo: os veículos placa policial MWP 1800, nota fiscal 3675 (fl. 592) e CRLV (fl. 1501); MWA 1619, nota fiscal 3494 (fl. 624) e CRLV (fl. 1486); MWM 1717, nota fiscal 3654 (fl. 1032) e CRLV (fl. 1503).

Ante o exposto, resta provado que as declarações das autoridades fiscais do Estado de Tocantins identificam, de fato, a inexistência de atividades do sujeito passivo naquele Estado; o estabelecimento filial, constituído apenas formalmente, objetivou empreender o esquema de não recolhimento do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), denunciado, inicialmente, pelo Grupo de Atuação Especial de Repressão ao Crime Organizado – GAEKO, do Ministério Público Estadual do Tocantins, segundo o qual, naquele Estado, foram “licenciados cerca de 28.000 veículos, destacando-se os de empresa frotista de outros Estados que renovavam a frota todo ano sem pagar o IPVA”.

[...]

Com relação ao local do registro do veículo, que define o sujeito ativo da obrigação tributária, vejamos o que informa a legislação a respeito do tema:

A lei do Estado da Bahia nº 6.438, de 17.12.91

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.

Apesar das muitas polêmicas que envolvem o aspecto espacial dessa obrigação tributária, muito por conta da ausência da necessária Lei Complementar, entendendo que a própria Constituição, “a latere” indica o critério do registro, adotado inclusive pelo Estado da Bahia, ao disciplinar que 50% do produto arrecadado com a tributação do IPVA serão destinados ao Município onde esteja inscrito o veículo (art. 158, III, CF 88). Vale dizer, ao estipular o destino da arrecadação, a Constituição explicitou ser o registro o critério para se aferir a competência para tributar e o sujeito ativo da relação tributária.

Quanto ao registro, vigem regras próprias disciplinadas no Código de Trânsito Brasileiro. Nesse sentido, correta a posição do Auditor Fiscal ao definir “As normas sobre registro de veículos estão dispostas na Lei 9503 de 23 de Setembro de 1993 e alterações posteriores, que

instituiu o Código de Trânsito Brasileiro – CTB”. Consigna ainda que “por força do Art. 110 do Código Tributário Nacional, não compete à norma tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”. Nesse passo, utiliza os ditames do CTB, em seu artigo 120, que assim define:

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.

Segue, na ordem, a norma positivada, constante do art. 127 do Código Tributário Nacional - CTN, através do qual se permite identificar 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.

Identificado o domicílio do proprietário do veículo, resta o amparo de providências estabelecidas no parágrafo único do Art. 116 do CTN, para correção das irregularidades apuradas no presente lançamento, na medida em que dispõe que a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo.

Em relação ao IPVA, assim, restou provado o verdadeiro domicílio tributário do autuado, que é o Estado da Bahia, na forma do inciso II do art. do art. 127, CTN, na medida em que está demonstrado, através da farta documentação anexa aos autos e, sobretudo, por meio das cópias de Notas Fiscais de Prestação de Serviços dos exercícios 2005 / 2008, Anexo 7 (fls. 591 a 1466) e pelas cópias de Contrato de Locação de Veículos, Anexo 9 (fls. 1.714 a 2.069) 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, não exercendo qualquer atividade em Tocantins, tornando procedente a acusação de fraude explicitado no Mandado de Busca e Apreensão da 2ª Vara Especializada Criminal da Comarca de Salvador, fls. 2072/2078.

Em síntese, o IPVA relativo ao veículo automotor terá de ser obrigatoriamente pago no local em que situado o domicílio ou residência de seu proprietário. Não obstante a ausência, até o presente momento, de Lei Complementar específica para esse imposto, que lhe dite normas gerais e defina os aspectos já previstos constitucionalmente, não pode ser usado de forma a fraudar a inteireza do ordenamento jurídico, sob a justificativa de que cada unidade da federação exerce a competência legislativa plena (§ 3º do artigo 24º da CF 88), mediante a edição de norma local.

Tal circunstância não pode dar azo ao fato de empresas domiciliadas no Estado da Bahia, registrarem e licenciarem veículos de sua propriedade em outra unidade da Federação, porque essa lhe oferece maiores benefícios tributários. A opção pelo Estado do Tocantins ou outro qualquer que ofereça isenção para frotista, alíquota de 1% no segundo ano, reduções e demais facilidades, pode e deve ser legitimamente exercida, desde que transfira para o território desse Estado a atividade plena de seus negócios e jamais fazê-lo sob o escudo das fraudes, sob a engenhosidade das simulações. Isto, sequer é guerra fiscal; é sonegação tributária.

Desborda o autuado ser inconteste que possui estabelecimento filial em Palmas, no Estado de Tocantins, por essa razão lá registrou os veículos. Contudo, tanto o Código Tributário Nacional (artigos 127 e 133) e o Código Civil atual, dado pela Lei 10.406/02 (art. 1.142), trazem a idéia de “estabelecimento” como o local em que o contribuinte exerce sua atividade. Ou seja: a

existência de efetiva atividade, que se exterioriza pela prática de atos de gestão empresarial em determinado local e, representa, por isso mesmo, o núcleo essencial do conceito de estabelecimento. Em suma, não há estabelecimento sem atividade. Por isso que estabelecimento apenas "de fachada" não pode ser tido como tal. Não é porque está escrito num papel que em determinado local haveria um estabelecimento, não é porque se cumpriu as formalidades exigidas, que se deva concluir, pela "existência jurídica" do estabelecimento.

Por sua vez, Os "RENAVAM's, (Registro Nacional de Veículos Automotores) constantes do processo administrativo", como insiste o sujeito passivo, longe de ser prova da existência de estabelecimento na cidade de Palmas, em contrário, evidencia o ilícito tributário cometido contra os cofres do Estado da Bahia.

[...]

Portanto, tendo o autuado simulado a existência de uma relação obrigacional tributária, relativa ao IPVA, com o Estado do Tocantins, que lhe concede isenção de tal tributo. A Lei Complementar nº 104 de 10.01.2001, que alterou o art. 116 CTN, possibilita à autoridade administrativa desconsiderar atos jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do imposto, nesse Estado da Bahia. Por isso, a presente exigência tributária, na medida em que foram comprovadas a ocorrências de tais atos.

A questão da propriedade dos veículos foi também abordada pelo autuado, argüindo que o Auto de Infração foi lavrado sob a premissa falsa de que as notas fiscais de aquisição provam que os veículos pertenciam à impugnante, conforme nota fiscal de aquisição; investe que notas fiscais não são documentos capazes de provar a propriedade de veículos; que a propriedade de veículo automotor se prova pelo Certificado de Registro de Veículo – CRV, único documento hábil para definir o sujeito passivo da relação tributária.

Mas uma vez, comete equívoco o impugnante. A análise acerca do tema vai muito além que identificar o conceito de propriedade ou quais documentos servirá de provas. As notas fiscais, cujas cópias foram anexadas pelo Auditor Fiscal (anexo 05), não objetivam discutir a propriedade dos veículos para fins de IPVA, mas sim que as aquisições dos veículos foram feitas pelo estabelecimento autuado, situado neste Estado e cuja entrega dos veículos também aqui ocorreram, com finalidade de serem utilizados na prestação de serviços de locação nesse Estado da Bahia, conforme atestam ainda notas fiscais de prestação de serviço (fls. 588 a 1466) e pelas cópias de Contrato de Locação de Veículos do Anexo 9 (fls. 1711 a 2069).

Sobre propriedade dos veículos, tomo novamente por base a Lei 6348/91

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

A exteriorização da propriedade de veículo automotor está diretamente ligada ao fato gerador do IPVA, aspecto de regra que não pode ser ignorado nas discussões jurídicas sobre a natureza desse tributo. Não a propriedade como um conceito jurídico, constante no art. 524 do Código Civil de 1916, mantido no código de 2002, ainda porque 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, num espaço físico. Isso significa dizer que o IPVA incide sobre a propriedade exteriorizada num determinado tempo e lugar.

Já vimos que o fato gerador do IPVA é a propriedade do veículo automotor. Propriedade essa que ex surge somente a partir do licenciamento do veículo pelo órgão competente. Prova disso é que não se exige IPVA das fábricas de automóveis ou das revendedoras, após a industrialização. Contribuinte do IPVA, portanto, é o proprietário do veículo, presumindo-se como tal a pessoa em cujo nome o veículo esteja licenciado na repartição competente. Ainda que lhe falte rigor jurídico, o licenciamento vem sendo aceito, na prática, como prova de propriedade de IPVA.

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, isolada e abstratamente considerado.

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. É, pois, 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. No caso concreto, sendo o autuado, um estabelecimento de locação de veículos, essa atividade caracterizar-se-á pela aquisição de veículos; celebração de contratos de locação; escala de motoristas, quando haja; atribuição e acompanhamento de tarefas específicas; contratação de funcionários, de seguros e de serviços de manutenção etc.

Nesse sentido, será de irrelevância, e aqui concordamos com o sujeito passivo, o lugar onde ocorra a circulação dos veículos, e mesmo o local de situação do órgão de trânsito onde estejam registrados, tendo em vista as circunstâncias adotadas para tais registros, como é o caso, ora em discussão. Afinal, consoante já assinalado, a materialização do fato gerador do tributo ocorre no plano espaço / tempo e não no plano jurídico/forma. Gera a incidência do IPVA a propriedade e não o seu registro.

Em razão disso, o estabelecimento onde os atos de gestão empresarial tiverem lugar será tido como o domicílio tributário do contribuinte do IPVA (art. 127, II, CTN), que incidirá sobre a propriedade dos veículos a ele vinculados. Descartamos, pois, a tese defensiva de violação ao princípio da territorialidade, sob o argumento de que “pagou o IPVA, conforme as normas locais do Estado de Tocantins”, visto que não ocorre a incidência do tributo quando a vinculação dos veículos a determinado estabelecimento se perfaz de forma ficta, no plano jurídico/forma e, especialmente, quando sequer ocorre efetiva atividade de empresa no estabelecimento, a que tais veículos se acham associados, conforme exaustivamente provado nos autos.

Posto isso, 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. 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.

O sujeito passivo alega a inscrição de seus automóveis no Estado de Tocantins, dentro dos moldes da legislação daquele ente federativo, na regularidade de seus veículos e recolhimento dos impostos. Não lhe assiste à razão. É defeso o registro da frota no órgão de trânsito de determinada unidade federada que oferece maiores benefícios fiscais, na estratégia típica de elisão fiscal. Importa, todavia, entender o exato alcance da faculdade do contribuinte em eleger seu domicílio tributário (art. 127, CTN).

A possibilidade de escolha do domicílio tributário 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. 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 da forma simulada, como já discutida anteriormente, o registro do veículo.

Para contextualizar, a faculdade referida no art. 127 do CNT, que trata da eleição de domicílio tributário, prevalece apenas na hipótese de se tratar de único sujeito ativo e o sujeito passivo, uma pessoa jurídica com diversos estabelecimentos. Salientando, 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.

Recente decisão da 2ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de São Paulo no Processo na 22191583.53.2007.135839-0, no sentido do entendimento doutrinário acima delineado, concluindo que “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”.

Ante o exposto, fica caracterizada a irregularidade fiscal concernente ao IPVA, conforme apontada pelo Auditor Fiscal, considerando que o exercício da gestão empresarial dos veículos automotores integrantes de sua frota ocorre, efetivamente, no estabelecimento situado no território do Estado da Bahia, onde os mesmos circulavam de forma permanente e o autuado exercia efetivamente o direito de propriedade. No Estado da Bahia ocorreu o fato gerador do imposto aludido.

Diante do exposto, considerando as razões acima e que o próprio contribuinte reconhece o valor de R\$156.862,00, como também que o autuado não apontou, especificamente, qualquer erro na planilha feita pela autuante, após as considerações de defesa, voto pela PROCÊDENCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor de R\$162.894,16, conforme demonstrado às fls. 1651 a 1671 dos autos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração **298578.0004/12-1**, lavrado contra **EMMANUEL VARGAS LEAL FILHO**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$162.894,16**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 15, inciso I, da Lei 6348/91, alterada pela Lei nº 11.626/09, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de março de 2014.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ CARLOS BACELAR - JULGADOR

ANTONIO CESAR DANTAS OLIVEIRA - JULGADOR