

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.451/09/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000020797-61  
Impugnação: 40.010125347-65  
Impugnante: Consórcio Nacional ABC S/C Ltda (Coob.)  
CNPJ: 21.289707/0001-30  
Autuado: Antônio Humberto Eleutério  
CPF: 211.667.496-49  
Proc. S. Passivo: Elaine Prudente Faria/Outro(s) (Coob.)  
Origem: DF/Uberlândia

### **EMENTA**

**IPVA - FALTA DE RECOLHIMENTO – DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO – PESSOA FÍSICA - Comprovada nos autos a falta de recolhimento do IPVA devido. Evidenciado que o Autuado, responsável tributário, tem residência habitual neste Estado, nos termos do disposto no art. 127, inciso I do CTN, o registro e o licenciamento do veículo no Estado de Goiás, não estão autorizados pelo art. 1º da Lei nº. 14.937/03 c/c o art. 120 do Código de Trânsito Brasileiro (CTB). Exigências de IPVA, Multa de Revalidação capitulada no art. 12, § 1º da Lei nº. 14.937/03 e juros de mora.**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – COOBRIGADO. Exclusão do Coobrigado do polo passivo da obrigação tributária uma vez que a sua prestação refere-se à apenas parte da obrigação tributária solidária, que por sua vez é una e indivisível.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

A autuação trata de falta de recolhimento de Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), nos exercícios de 2004 a 2009, em virtude do registro e licenciamento indevido no Estado de Goiás, do veículo de placa nº. BZP - 3479, uma vez que a Fiscalização constatou que o proprietário do veículo é residente em Uberlândia/MG.

Exige-se IPVA e Multa de Revalidação, capitulada no art. 12, § 1º da Lei nº. 14.937, de 2003 e juros de mora.

Inconformado, o Coobrigado apresenta, tempestivamente, Impugnação às fls. 28, acompanhada dos documentos de fls. 29/54.

A Fiscalização, na Manifestação de fls. 58/61, refuta as alegações da defesa.

### **DECISÃO**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A acusação fiscal é de falta de recolhimento do IPVA devido a este Estado, nos exercícios de 2004 a 2009, referentes ao veículo de placa BZP - 3479, de propriedade de Consórcio Nacional ABC S/C Ltda (em 2004) e de Antônio Humberto Eleutério (2005 a 2009).

Mediante o cruzamento de dados do veículo e de seu proprietário, constantes dos bancos de dados da Secretaria de Fazenda do Estado de Minas Gerais (SEF/MG), DETRAN/MG, DETRAN/GO e Receita Federal, a Fiscalização constatou que o mencionado veículo encontra-se registrado e licenciado no Estado de Goiás, não obstante ser o seu proprietário residente no Município de Uberlândia/MG.

Antes de se adentrar no exame das provas constantes dos autos, torna-se imperioso analisar a legislação que rege a matéria, para uma melhor compreensão da questão examinada.

A Constituição Federal de 1988 (CF/88), no seu art. 155, inciso III, conferiu aos Estados membros e ao Distrito Federal competência para instituir imposto sobre a propriedade de veículos automotores.

Assim, cada Estado editou sua própria lei para cobrança do IPVA, variando as alíquotas de acordo com a legislação de cada Unidade da Federação, o que faz com que muitos veículos sejam registrados nos Estados em que a alíquota é menor, não obstante seus proprietários residirem neste Estado.

Esta prática implica perda de arrecadação para o Estado e Município.

No caso do Estado de Minas Gerais, foi editada a Lei nº 14.937, de 23 de dezembro de 2003, que ao estabelecer sobre o pagamento do IPVA, disciplinou:

**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. (grifou-se).

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.

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

Art. 10. As alíquotas do IPVA são de:

I 4% (quatro por cento) para automóvel, veículo de uso misto, veículo utilitário e outros não especificados neste artigo;

II 3% (três por cento) para caminhonete de carga picape e furgão;

III - 1% (um por cento) para veículos destinados a locação, de propriedade de pessoa jurídica que preencha pelo menos um dos seguintes requisitos:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme se verifica, o legislador estadual, usando da sua competência constitucionalmente prevista, delimitou o campo de incidência do tributo, ou seja, estabeleceu que o IPVA será devido ao Estado de Minas Gerais, quando o veículo automotor estiver sujeito a registro, matrícula ou licenciamento no Estado.

Cabe, todavia, indagar, quais as condições determinantes para que o veículo sujeite-se ao registro e licenciamento neste Estado.

Sobre a matéria, o Código de Trânsito Brasileiro (CTB), aprovado pela Lei nº 9.503, de 1997, no seu art. 120, dispõe:

**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)

Extrai-se, do dispositivo legal retromencionado, que o fato gerador do IPVA ocorre no município de domicílio ou de residência do proprietário do veículo.

Salienta-se, desde já, que não obstante as várias conceituações existentes sobre os termos “domicílio” e “residência”, não cabem aqui as definições trazidas pelo Código Civil de 2002 (CC/02), dada a regra da especialidade.

A interpretação a ser considerada, neste caso, é a do CTN, posto que a matéria ora discutida é de natureza tributária.

Examine-se, pois as disposições do art. 127 do CTN, retrocitado:

**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 derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento;

(...).

O Professor Renato Bernadi, ao discorrer sobre o tema (IPVA tem de se pago onde o dono do automóvel mora – [www.conjur.com.br](http://www.conjur.com.br), artigo publicado em 28 de maio de 2006), leciona:

Partindo-se do pressuposto de que “domicílio” e “residência” são palavras cujos significados não se confundem, há que se dar uma interpretação coerente ao dispositivo. A interpretação que mais se encaixa na ratio legis da norma é aquela que indica que ao referir-se a “domicílio”, o Código de Trânsito faz menção à pessoa jurídica. Ao passo que, ao mencionar “residência”, dirige-se às pessoas físicas.

E continua:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Outra interpretação levaria à absurda conclusão de que o artigo 120 do Código de Trânsito Brasileiro considera somente a pessoa física, esquecendo-se da pessoa jurídica, além de distanciar referida regra do disposto no artigo 127 do Código Tributário Nacional, regra específica do domicílio tributário. (...).

Por conseguinte, o critério que fixa o domicílio tributário, para fins do IPVA é o previsto no artigo supramencionado, que determina que as pessoas registrem seus veículos na Unidade da Federação onde residam com habitualidade e que as pessoas jurídicas de direito privado devem registrar seus veículos onde se encontre as respectivas sedes.

Estabelece a Lei nº 14.937/03 que o contribuinte do IPVA é o proprietário de veículo automotor.

Mencionada lei atribui em seu art. 5º, inciso I, a responsabilidade solidária pelo pagamento do IPVA e acréscimos legais devidos ao devedor fiduciário, em relação ao veículo objeto de alienação fiduciária.

Depreende-se do exame dos documentos anexados aos autos pelo Fisco (fls. 08 e 10) e pelo Impugnante (fls. 29 a 31), que o veículo supracitado era objeto de contrato de alienação fiduciária em garantia (até outubro/04), tendo como partes os Sujeitos Passivos do presente PTA (Consórcio Nacional ABC S/C Ltda - credor/fiduciário e Antônio Humberto Eleutério - devedor/fiduciante).

Consta dos autos extrato de conta corrente (fls. 29 e 31), anexado pelo Impugnante/Coobrigado, demonstrando que montante financiado pelo mencionado devedor/fiduciante foi quitado em 20/10/04.

O Fisco anexou aos autos documentos que comprovam que o domicílio tributário do Autuado e Coobrigado são neste Estado, na cidade de Uberlândia/MG (fls. 08, 09 e 13).

Portanto, restou demonstrado a correção das exigências fiscais.

Entretanto, em relação ao Coobrigado melhor sorte não assiste ao Fisco.

Inicialmente, esclareça-se que em diversos PTAs como, por exemplo, o de nº 01.000020449-41, em que o veículo é alienado com débito ainda não quitado, a Fiscalização não trouxe para o polo passivo da obrigação tributária o alienante.

No caso concreto, como mencionado acima, o débito do devedor fiduciário foi quitado em 20/10/04. Neste sentido, a obrigação tributária solidária relativa ao alienante fiduciário foi até o exercício de 2004, sendo que as exigências fiscais abrangem os exercícios de 2004 a 2009.

Entretanto, a Notificação de Lançamento-NL mencionou dois sujeitos passivos solidários para o período de 2004 a 2009, quais sejam, Antônio Humberto Eleutério (denominado de Autuado) e Consórcio Nacional ABC S/C Ltda (denominado de Coobrigado), ambos, obrigados solidários.

Neste diapasão, deve excluir o Coobrigado Consórcio Nacional ABC S/C Ltda do polo passivo da obrigação tributária, em razão de que este só responde pela

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

prestação relativa ao exercício de 2004, não havendo solidariedade em relação aos demais exercícios, isto é, de 2005 a 2009.

O contrário, manter o Coobrigado, na forma como foi veiculado na NL, resultaria em diferentes prestações exigidas dos sujeitos passivos solidários.

A solidariedade está disciplina 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 doutrina 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 a unidade objetiva, segundo os doutos, em razão de ordem técnica, porque assim a lei estabeleceu, senão veja-se.

Segundo Caio Mário, citando De Page, a solidariedade não decorre *ex re*, não provém da incidência do objeto, mas se apresenta de origem puramente técnica. No mesmo sentido as lições dos Professores Washington de Barros Monteiro e Silvio Rodrigues.

Nesta linha de entendimento, o Prof. Caio Mário é taxativo: “o que caracteriza a solidariedade é a pluralidade subjetiva e a unidade objetiva” (ob. cit. p. 93), ensinando que:

Originária da lei ou da convenção, para nós a solidariedade tem uma só natureza: uma obrigação com unidade objetiva (*uma eademque res*), e, pois, não pode haver solução sem integridade de prestação, já que não pode ser o credor compelido a cindir a *res debita*, nem pode o devedor fracioná-la (ob. cit. p. 97).

Para o Prof. Emérito da USP e Magistrado Washington de Barros Monteiro, “três são as características da obrigação solidária: a) multiplicidade de credores, ou de devedores, ou, ainda, de uns e outros; b) unidade de prestação; c) **corresponsabilidade dos interessados**” (Curso de Direito Civil, 4º vol, 1994:156). (g.n)

Comentando cada uma das características da solidariedade, o Prof. Washington Monteiro ensina que “a unidade da prestação é um dos traços mais expressivos da solidariedade. Por sua causa, qualquer devedor fica adstrito ao pagamento integral e qualquer credor pode reclamá-la por inteiro” (ob. cit. p. 156)

Analisando a solidariedade passiva nos seus aspectos fundamentais, o Prof. Caio Mário, valendo dos autores Clóvis Beviláqua, Serpa Lopes, Savigny, Regina Gondim, Tito Fulgêncio, dentre outros, conclui:

Daí resumirmos as noções, dizendo que na obrigação solidária há uma só relação obrigacional, com pluralidade de sujeitos; esta unidade de vínculo concentra-se em um só objeto, que é devido e exigível, só e uno, independentemente da pluralidade subjetiva (ob. cit. p. 100).

Ora, a conclusão é de que para o Direito Civil a prestação é uma 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, Mizabel Derzi, Aliomar Baleeiro, dentre outros).

Neste diapasão, transcreve-se a lição de Ricardo Lobo Torres, nos seguintes 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, a 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 Coobrigados**, 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 coobrigados.

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 coobrigados, 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 Coobrigado – 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.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 17.445/07/2<sup>a</sup>).

Portanto, exclui-se o Coobrigado do polo passivo da obrigação tributária, a fim de que a prestação permaneça una e indivisível na Notificação de Lançamento ora analisada.

Diante do exposto, ACORDA a 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir o Coobrigado (Consórcio Nacional ABC S/C Ltda) do polo passivo da obrigação tributária. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), Maria de Lourdes Medeiros e Edécio José Cançado Ferreira.

**Sala das Sessões, 15 de dezembro de 2009.**

**Mauro Heleno Galvão  
Presidente / Relator**