

AS LOCADORAS DE VEÍCULOS E A LEI PAULISTA 13.296/2008 - MODIFICAÇÕES NA INCIDÊNCIA DO IPVA

Marcelo Carita Correra[†]

Sumário: Introdução; 1 Da regra matriz de incidência tributária; 2 Da hipótese de incidência do IPVA - noções gerais; 3 Da exigência do IPVA pelo Estado de São Paulo; 4 Da obrigação tributária; 5 Da responsabilidade tributária - noções gerais; 6 Da responsabilidade tributária dos diretores, gerentes, ou representantes de pessoas jurídicas; 7 Da responsabilidade pelo recolhimento do IPVA/SP; 8 Conclusões; Referências.

Resumo: O presente artigo versa sobre as modificações perpetradas pela Lei Paulista 13.296/2008 na incidência do IPVA e os efeitos para as locadoras de veículos. O artigo 4º da referida lei estabeleceu que o domicílio tributário da empresa locadora de veículos é o estabelecimento onde o veículo estiver disponível para entrega ao locatário, ou o local do domicílio do locatário. É possível afirmar que o conceito de domicílio tributário veiculado pela Lei Paulista 13.296/2008 está em confronto com o conceito de domicílio tributário contido na Constituição Federal e, dessa forma, não pode prevalecer. O artigo 6º da Lei Paulista 13.296/2008 estabeleceu, ainda, a responsabilidade tributária solidária e sem benefício de ordem. A nova sistemática de responsabilidade tributária adotada pela Lei Paulista não observa os requisitos do Código Tributário Nacional para responsabilização tributária dos diretores, gerentes e representantes da pessoa jurídica. Portanto, não pode

[†] Procurador Federal. Exerceu a advocacia privada em São Paulo/SP. Bacharel em Direito pela PUC-SP. Especialista em Direito Tributário pela PUC-SP.

subsistir.

Palavras-Chave: Tributário. IPVA. Locadora de Veículos. Domicílio Tributário. Responsabilidade Tributária.

CAR RENTAL COMPANIES AND SÃO PAULO STATE LAW 13.296/2008 – THE NEW CAR TAX SYSTEM

Abstract: This article intends to analyze São Paulo State Law 13.296/2008, which changes the car tax system. In this context, the effects of São Paulo State Law 13.296/2008 on taxpayers, especially on car rental companies, will be carried out. São Paulo State Law 13.296/2008 creates a new definition of taxation domicile, which is the location that car rental companies keep the vehicle on public exhibition, or the domicile of the renter. However, it is possible to understand that Brazilian Constitution has another definition of taxation domicile, which can not be changed by São Paulo State Law 13.296/2008. Brazilian Constitution defines the taxpayer as the owner of the vehicle. So, the car rental companies are the taxpayers. However, São Paulo State Law 13.296/2008 changes the definition of taxpayer of tax car (IPVA). The new state law determinates that car rental companies and its business administrators are mutual responsible for tax car (IPVA). The new definition of taxpayer by São Paulo State Law 13.296/2008 is, so, unconstitutional.

Keywords: Tax Law. Car Tax. Car Rental Company. Taxation Domicile. Taxpayer.



INTRODUÇÃO

O presente artigo visa analisar duas relevantes modificações perpetradas pela Lei Paulista 13.296/08 na incidência do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).

A referida norma determinou que as locadoras de veículos devem recolher, ao Estado de São Paulo, o IPVA incidente sobre todos os veículos em operação no Estado (alugados ou disponibilizados para locação).

A Lei 13.296/08 alterou, ainda, o regime de responsabilidade tributária, determinando a responsabilidade solidária e sem benefício de ordem dos administradores e sócios da empresa locadora.

Será analisada a constitucionalidade das referidas modificações.

1 DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

O presente estudo tem como premissa maior o modelo teórico da regra matriz de incidência tributária. É proveitosa a breve análise dos principais elementos da referida teoria, para permitir o pleno entendimento das expressões utilizadas.

A regra matriz de incidência tributária é estrutura abstrata, cuja finalidade é permitir uma análise da norma que institui os tributos (norma tributária em sentido estrito). Ou seja, a regra matriz tem por objeto as normas jurídicas que, *in abstracto*, instituem os tributos. Portanto, quando há referência à regra matriz de determinado tributo, há, na verdade, referência ao estudo tópico da norma jurídica que institui determinado tributo.

A regra matriz de incidência, na visão da maioria da doutrina, deve ser dividida em hipótese (descriptor) e consequente (prescritor). A hipótese, por sua vez, se subdivide

em (i) critério material, (ii) critério temporal e (iii) critério espacial. O consequente se subdivide em (a) critério pessoal (formado pelo sujeito ativo e passivo) e (b) critério quantitativo (formado pela base de cálculo e alíquota).

Assim, utilizando-se da regra matriz de incidência, será analisada a hipótese de incidência do IPVA, bem como os efeitos decorrentes das alterações perpetradas pela Lei 13.296/2008.

2 DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO IPVA - NOÇÕES GERAIS

O arquétipo do critério material do IPVA está inserido no artigo 155, III, da Constituição Federal (CF/88), que estabelece a competência para a instituição de tributo sobre a *propriedade de veículos automotores*.

O Supremo Tribunal Federal (STF), ao analisar o núcleo da expressão propriedade de veículos automotores (RE 134.509/AM e do RE 255.111/SP), afirmou que o imposto afeta apenas veículos automotores terrestres. Isto é, as aeronaves e embarcações estão fora do âmbito de incidência do IPVA.

Apesar da nítida definição do STF quanto aos limites do critério material da hipótese de incidência do IPVA, ainda é preciso determinar o aspecto espacial e o aspecto pessoal (sujeito ativo).

O aspecto espacial pode ser extraído do caput do artigo 155 da CF/88, na medida em que referido dispositivo estabelece a competência tributária dos Estados e do Distrito Federal. Assim, o aspecto espacial será o limite territorial de cada Estado e do Distrito Federal.

A fundamentação acima também permite afirmar que os Estados e o Distrito Federal são os sujeitos ativos do IPVA.

É preciso, ainda, estabelecer critérios para afastar

possíveis conflitos na instituição e cobrança do IPVA.

Há um instituto de direito civil que é fundamental para a delimitação da competência para a instituição do IPVA. Trata-se do domicílio da pessoa física e jurídica.

Carlos Roberto Gonçalves¹ define domicílio nos seguintes termos:

Pode-se simplesmente dizer que é o local onde o indivíduo responde por suas obrigações, ou o local em que estabelece a sede principal de sua residência e de seus negócios. O domicílio, em última análise, é a sede jurídica da pessoa, onde ela se presume presente para efeitos de direito e onde pratica habitualmente seus atos e negócios jurídicos.

A Constituição Federal adota a referida definição de domicílio nos seguintes artigos: 14, IV; 109, §§ 1º e 3º; 139, V; 155, §1º, II; 155, IX, 'a'.

É possível concluir que há fundamento constitucional para limitar a incidência do IPVA sobre os veículos cujos proprietários estejam domiciliados em determinado Estado, ou no Distrito Federal. Ou seja, o ente tributante somente poderá exigir IPVA dos proprietários de veículos automotores que sejam domiciliados no respectivo território.

O Código de Trânsito Brasileiro confirma a linha interpretativa aqui adotada, ao estabelecer que o registro do veículo deve ocorrer no município em que domiciliado o proprietário:

Artigo 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

¹ . *Direito Civil Brasileiro*, 6ª.ed. V. I. São Paulo: Editora Saraiva. 2008. p 143.

forma da lei.

O Tribunal de Justiça de São Paulo também trilha o mesmo entendimento:

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – IPVA - [...] - O registro é o critério para se aferir a competência para tributar (o sujeito ativo da relação tributária) - Dessa forma, o Estado do Paraná é o competente para a cobrança do IPVA do veículo do embargante vez que o automóvel está inscrito em Maringá/PR. Recurso improvido. (TJ-SP. Apelação Cível nº 827.117-5. Rel. Des. Carlos Eduardo Pachi. Julgado em 01/12/2008).

Note-se que o Tribunal de Justiça afirma que "o registro é o critério para aferir a competência para tributar". Na verdade, é o domicílio (e não o registro) que define a competência tributária. O registro do veículo é apenas obrigação acessória, que confirma a relevância do conceito de domicílio para definição do sujeito ativo do IPVA.

Os argumentos desenvolvidos até o momento indicam que o domicílio é o critério de delimitação da competência tributária para instituição do IPVA e determinação do sujeito ativo. Resta saber como definir o sujeito ativo na hipótese em que o proprietário do veículo possui mais de um domicílio.

O artigo 127, II, §§ 1º e 2º, do Código Tributário Nacional (CTN) estabelece que:

Artigo 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;

[...]

§ 1º Quando não couber a aplicação das regras fixadas em qualquer dos incisos deste artigo, considerar-se-á como domicílio tributário do contribuinte ou responsável o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação.

§ 2º A autoridade administrativa pode recusar o domicílio eleito, quando impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo, aplicando-se então a regra do parágrafo anterior.

Constata-se que o domicílio tributário dos contribuintes é de eleição. Ou seja, o próprio contribuinte estabelece o domicílio para fins tributários, desde que não impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo, situação em que a autoridade fiscal pode recusar o domicílio eleito.

Saliente-se, ainda, que o artigo 127, II, §§ 1º e 2º, do CTN está em consonância com o artigo 146, III, “a”, da CF/88, que prescreve caber à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente para evitar conflitos de competência.

No caso das locadoras, os veículos podem ser adquiridos e registrados exclusivamente na matriz (ou na filial) e, posteriormente, disponibilizados para locação em qualquer estabelecimento.

Não existe óbice para que a locadora eleja o município onde se encontra *estabelecida a matriz, ou apenas uma de suas filiais, como seu domicílio tributário*.

O Tribunal de Justiça de São Paulo já reconheceu a validade do domicílio de eleição para determinação do sujeito ativo do IPVA:

IPVA - DOMICÍLIO - O recolhimento do IPVA deve ser no Estado de domicílio do proprietário do veículo. Com a existência de

pluralidade de domicílio o contribuinte recolhe no Estado que melhor lhe convir . (TJ-SP. AG. 990.10.162.470-2. Rel. José Luiz Germano. DJE 06/06/2010).

3 DA EXIGÊNCIA DO IPVA PELO ESTADO DE SÃO PAULO

A Lei 13.296/2008 estabelece que é devido ao Estado de São Paulo o IPVA incidente sobre os veículos de propriedade de locadoras que estejam em operação nesse Estado (alugados, ou disponibilizados para locação).

Referida afirmação é extraída dos artigos 3º e 4º da Lei 13.296/08, que determinam:

Artigo 3º - Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto:

[...]

X - relativamente a veículo de propriedade de empresa locadora:

a) no dia 1º de janeiro de cada ano, em se tratando de veículo usado já inscrito no Cadastro de Contribuintes do IPVA deste Estado;

b) na data em que vier a ser locado ou colocado à disposição para locação no território deste Estado, em se tratando de veículo usado registrado anteriormente em outro Estado;

c) na data de sua aquisição para integrar a frota destinada à locação neste Estado, em se tratando de veículo novo.

Parágrafo único - O disposto no inciso X deste artigo aplica-se às empresas locadoras de veículos qualquer que seja o seu domicílio, sem prejuízo da aplicação das disposições dos incisos II a IX, no que couber.

Artigo 4º - O imposto será devido no local do domicílio ou da residência do proprietário do veículo neste Estado.

§ 1º - Para os efeitos desta lei, considerar-se-á domicílio:

[...]

2 - se o proprietário for pessoa jurídica de direito privado:

a) o estabelecimento situado no território deste Estado, quanto aos veículos automotores que a ele estejam vinculados na data da ocorrência do fato gerador;

b) o estabelecimento onde o veículo estiver disponível para entrega ao locatário na data da ocorrência do fato gerador, na hipótese de contrato de locação avulsa;

c) o local do domicílio do locatário ao qual estiver vinculado o veículo na data da ocorrência do fato gerador, na hipótese de locação de veículo para integrar sua frota;

§ 3 - qualquer de suas repartições no território deste Estado, se o proprietário ou locatário for pessoa jurídica de direito público.

[...]

§ 4º - No caso de pessoas jurídicas de direito privado, não sendo possível determinar a vinculação do veículo na data da ocorrência do fato gerador, nos termos do item 2 do § 1º deste artigo, presume-se como domicílio o local do estabelecimento onde haja indícios de utilização do veículo com predominância sobre os demais estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.

[...]

§ 7º - Para os efeitos da alínea “b” do item 2

do § 1º deste artigo, equipara-se a estabelecimento da empresa locadora neste Estado, o lugar de situação dos veículos mantidos ou colocados à disposição para locação.

Nos termos do artigo 4º, II, “b” e “c” da Lei 13.296/2008, o domicílio tributário da empresa locadora de veículos será, considerado: (i) o estabelecimento onde o veículo estiver disponível para entrega ao locatário na data da ocorrência do fato gerador, na hipótese de contrato de locação avulsa; e (ii) o local do domicílio do locatário ao qual estiver vinculado o veículo na data da ocorrência do fato gerador, na hipótese de locação de veículo para integrar sua frota.

A Lei 13.296/2008 promoveu verdadeira mudança no conceito de domicílio. Ou seja, alterou o conceito de domicílio para garantir a incidência do IPVA sobre os veículos de locadoras que estiverem disponibilizados para locação, ou em efetiva operação no Estado de São Paulo.

Parece que o legislador paulista pretendeu ampliar o campo de incidência do IPVA, mediante a alteração do conceito de domicílio adotado pelo Código Civil e Constituição Federal.

Contudo, é possível afirmar que o novo conceito de domicílio veiculado pela Lei 13.296/2008 não encontra respaldo na CF/88.

Como já dito em tópico anterior, o domicílio, apesar de ser caracterizado como instituto de direito civil, tem sua definição acolhida pela CF/88, o que impede sua modificação por lei ordinária.

O CTN confirma essa assertiva ao estabelecer que:

Artigo 110. A lei tributária não pode 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.

Há mais. A CF/88 determina, no artigo 22, que compete privativamente à União legislar sobre direito civil. A Lei 13.296/2008, ao alterar o conceito de domicílio, invadiu a competência privativa da União para legislar sobre direito civil.

É preciso informar, ainda, que o STF, no julgamento do RE 414.259, afirmou que os Estados e o Distrito Federal estão legitimados, no exercício da competência concorrente definida pelo artigo 24, § 3º da CF/88, a emitir normas gerais referentes ao IPVA.

Isto é, diante da inexistência de lei complementar nacional veiculando normas gerais sobre IPVA, cabe aos Estados e ao Distrito Federal exercer a competência legislativa plena.

O exercício da competência legislativa plena pelos Estados e Distrito Federal encontra limites na Constituição. Assim, não é possível que a lei ordinária estadual altere o conceito de domicílio eleito pela CF/88.

A sujeição passiva e responsabilidade tributária também são temas que não podem ser livremente modificados pela legislação ordinária estadual.

O CTN, recepcionado como lei complementar, veicula as normas gerais sobre sujeição passiva e responsabilidade tributária. Logo, a norma que institui o IPVA deve respeitar as normas gerais do CTN.

Assim, entende-se inconstitucional e ilegal o conceito de domicílio criado pela Lei 13.296/2008, o que impede sua aplicação na delimitação do campo de incidência do IPVA.

4 DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Há obrigação quando existe um vínculo jurídico que une duas pessoas, por meio do qual o devedor deve efetuar uma prestação ao credor. Se o devedor não cumprir sua prestação,

pode o credor pleitear ao Estado, por meio do Poder Judiciário, que constranja o devedor à satisfação da obrigação.

Também em matéria tributária tem-se uma obrigação quando há o dever jurídico do sujeito passivo (devedor) pagar ao sujeito ativo (Estado - credor) uma prestação pecuniária.

A pessoa cuja ação ou estado dá nascimento à obrigação tributária é denominada contribuinte. Como determina o artigo 121 do CTN, o contribuinte tem uma relação pessoal e direta com o fato gerador.

Nem sempre, entretanto, o contribuinte será o sujeito passivo da obrigação tributária, uma vez que, de acordo com o parágrafo único do artigo 121 do CTN, a lei pode eleger um terceiro como tal. Esse será o responsável tributário (*lato sensu*).

A diferenciação entre contribuinte e responsável demanda o reconhecimento de que a obrigação tributária não é uma relação jurídica simples. Trata-se de relação composta, resultando da combinação de duas relações diversas e independentes, isto é, da relação de simples débito (*debitum, Schuld*) e da responsabilidade ou garantia (*obligatio, Haftung*).

Essa teoria pode ser entendida, do ponto de vista didático, quando se consideram, de um lado, as dívidas de jogo, que, embora existentes enquanto dívida – e daí o eventual pagamento não ser enriquecimento ilícito do credor – não podem ser executadas (existe o *debitum*, mas inexistente a *obligatio*); por outro lado, situações haverá em que alguém estará sujeito ao pagamento de obrigação que não contraiu – tal o caso da fiança (existe a *obligatio*, mas o *debitum* foi contraído por terceiro).

A distinção entre obrigação e responsabilidade explica a razão de a sujeição passiva tributária (que representa a possibilidade de o sujeito vir a ser impelido, pelo Estado, a satisfazer a obrigação – *obligatio, Haftung*) não se revestir, necessariamente, na pessoa do contribuinte.

É por essa razão que o responsável, ao contrário do contribuinte, será expressamente definido pela lei.

5 DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - NOÇÕES GERAIS

O estudo sobre responsabilidade tributária tem início nas normas gerais de direito tributário.

O artigo 146, I e III, “a”, da CF/88 determina que:

Artigo 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

A interpretação conferida pela doutrina tradicional sobre as disposições do artigo 146 da CF/88 indica que cabe à lei complementar (i) emitir normas gerais de direito tributário, (ii) dispor sobre conflitos de competência e (iii) regular as limitações ao poder de tributar.

Portanto, as normas gerais sobre responsabilidade tributária são objeto de lei complementar.

O CTN, que foi recepcionado como lei complementar pela CF/88, veicula normas gerais sobre responsabilidade tributária. O artigo 128 do CTN estabelece que:

a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do

contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

O legislador não pode escolher qualquer pessoa para figurar no pólo passivo da obrigação. O responsável deve ser uma terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação. Ou seja, embora o responsável não seja o sujeito que incorre no fato gerador, ele não é um estranho à situação.

Esse entendimento foi aplicado no caso das administradoras de cartão de crédito, às quais a legislação do Imposto Sobre Serviços (ISS) do Rio de Janeiro atribuiu responsabilidade tributária por serviços prestados pelos estabelecimentos a elas filiados. Tal atribuição foi examinada e considerada ilegal pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), uma vez que não havia vinculação entre as referidas administradoras e o fato gerador do ISS:

TRIBUTÁRIO. ARTIGO 128 DO CTN. ADMINISTRADORA DE CARTÃO DE CRÉDITO. RESPONSABILIDADE INEXISTENTE PELO ISS DECORRENTE DE SERVIÇOS PRESTADOS PELOS FILIADOS A SEUS USUÁRIOS. As administradoras de cartões de crédito não são responsáveis pelo pagamento do ISS decorrente do serviço prestado pelos estabelecimentos a elas filiados aos seus usuários já que não estão vinculadas ao fato gerador da respectiva obrigação. Recurso improvido. (STJ, RESP 55346/RJ; Relator Ministro Milton Luiz Pereira, Órgão Julgador: T1 - PRIMEIRA TURMA, Data do Julgamento: 25.10.1995, DJ de 12.02.1996, p. 2412)

No que pertine ao objeto do presente artigo, cumpre informar que o artigo 135, III, do CTN traz disposição que permite a responsabilização dos diretores, gerentes e

representantes da pessoa jurídica pelos créditos oriundos de atos praticados com excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatuto.

Hugo de Brito Machado², ao tratar do artigo 135 do CTN, destaca a finalidade da sistemática de responsabilidade eleita pelo legislador:

apenas quem pratica o ato gerencial fraudulento, ilegal, pode validamente ser responsabilizado. Interessa à organização social como um todo, que a responsabilidade nos negócios seja, como o nome indica, limitada. Em todo o negócio há um risco. Quem comercia com uma sociedade inidônea, de certa forma também está a cometer um equívoco, a (mal) assumir o risco. Não há razão moral para que, por existirem maus comerciantes, se elimine a garantia institucional da responsabilidade limitada, que protege o comerciante de boa-fé, a família, terceiros, contra os riscos naturais dos negócios.

Nesse passo, cumpre analisar detalhadamente quais são os requisitos e limites estabelecidos pelo CTN para responsabilização das pessoas nomeadas no artigo 135.

6 DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS DIRETORES, GERENTES E REPRESENTANTES DA PESSOA JURÍDICA

Toda sociedade empresária tem personalidade jurídica própria. Significa que, independentemente de seus membros, a sociedade empresária detém patrimônio próprio e vida própria.

Esse princípio da autonomia patrimonial torna-se claro ao entender que sócio e sociedade são pessoas distintas e, como

² *Responsabilidade Tributária e Infração da Lei*, Repertório IOB de Jurisprudência São Paulo. Volume 15. 1994. p. 298/299.

não cabe, em regra, responsabilizar alguém (pessoa física) por dívida de outrem (pessoa jurídica), a responsabilidade patrimonial pelas obrigações da sociedade empresária não é dos seus sócios, e sim da própria sociedade.

O direito brasileiro, em tema de sociedades personalizadas, adota a autonomia da pessoa jurídica, reconhecendo-se-lhe personalidade e patrimônio próprio, distintos dos de seus associados, de maneira que a sociedade não responde pelas obrigações pessoais dos sócios, nem os sócios respondem pelas obrigações contraídas pela sociedade.

Deve-se respeitar, desta forma, o princípio da plena separação patrimonial, na medida em que os patrimônios das pessoas físicas e jurídicas não se comunicam, senão nas hipóteses legalmente previstas.

Um dos casos previstos em lei é a responsabilidade contida no artigo 135, III, do CTN. O referido artigo dispõe:

Artigo 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto:

[...]

III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Hugo de Brito Machado³ destaca, segundo o artigo 135 do CTN, os requisitos para a responsabilidade tributária:

Diretor é aquela pessoa que tem poder de decisão nas questões mais importantes em uma empresa. É quem dirige. Seja como for, porém, certo é que a responsabilidade tributária de cada um deles só existirá se ocorrerem atos seus, com infração de lei, contrato social ou estatutos. Não

³ *Comentários ao Código Tributário Nacional*, Volume II. São Paulo: Editora Atlas Jurídico. 2004. P. 598.

basta a condição de diretor, gerente ou representante.

Assim, é necessária a presença de dois fatores para que a pessoa física seja responsabilizada pelos débitos da sociedade: (i) que tenha exercido o cargo de diretor, gerente ou representante da pessoa jurídica e (ii) que haja comprovação de que, em sua gestão, houve excesso de poderes ou violação à lei, ao contrato social ou ao estatuto social.

É imprescindível esclarecer que a lei infringida, a qual se refere o artigo, diz respeito à lei civil ou à lei comercial. Em outras palavras, o objetivo do legislador é atribuir responsabilidade tributária aos administradores da sociedade empresária que violaram os limites estabelecidos pela lei, pelo contrato social ou pelo estatuto.

Significa dizer que o mero inadimplemento do tributo não configura a infração à lei estabelecida no artigo 135, III, do CTN.

É injustificável equiparar inadimplemento do débito da pessoa jurídica ao abuso de gestão praticado pelo administrador da sociedade. Esse equívoco implica transformar todas as pessoas jurídicas de direito privado em sociedade solidária, uma vez que, em todo e qualquer caso, a responsabilidade recairia automaticamente sobre os dirigentes.⁴

Esse é o entendimento de Sacha Calmon Navarro Coêlho⁴:

A lei a que se refere o artigo é a lei extratributária civil, societária, comercial, regulatória etc. Jamais a lei tributária. Fosse essa lei, o simples inadimplemento do tributo seria infração de lei, atraindo a responsabilidade pessoal das pessoas elencadas no dispositivo legal sob comento, já que o ilícito, na Teoria Geral do

⁴ *Curso de direito tributário brasileiro*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

Direito, é todo descumprimento de dever legal ou contratual.

O STJ editou a Súmula 430, com o seguinte teor: "o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente".

Nesse contexto, cabe indagar como a prova dos requisitos do artigo 135 do CTN deve ser produzida.

A jurisprudência pátria definiu o seguinte critério quanto à responsabilidade do artigo 135 do CTN: (i) se a Certidão de Dívida Ativa (CDA) que fundamenta a execução não contemplar as pessoas físicas, cabe à Fazenda Pública a prova de que há uma das hipóteses do artigo 135 do CTN e (ii) se a CDA contemplar o nome da pessoa física, cabe a ela a prova de que não praticou qualquer ato capaz de fundamentar sua responsabilidade tributária.

Tal entendimento foi acolhido pelo STJ nos seguintes julgados: AgRg nos ERESP 978.854/MG e ERESP 635.858/RS.

Merece destaque o posicionamento adotado no julgamento do RESP 1.116.424 de que, apesar do nome da pessoa física estar incluído na CDA, o ônus da prova quanto à inexistência dos requisitos do artigo 135 do CTN somente pode ser imputado a ela, se existir prévio processo administrativo demonstrando a responsabilidade da pessoa física.

7 DA RESPONSABILIDADE PELO RECOLHIMENTO DO IPVA/SP

A Lei 13.296/08 determinou a responsabilidade solidária, sem benefício de ordem, dos administradores e de alguns clientes pelo recolhimento do IPVA devido pelas locadoras:

Artigo 6 - São responsáveis pelo pagamento do imposto e acréscimos legais:

[...]

VIII - a pessoa jurídica de direito privado, bem como o sócio, diretor, gerente ou administrador, que tomar em locação veículo para uso neste Estado, em relação aos fatos geradores ocorridos nos exercícios em que o veículo estiver sob locação;

[...]

X - o sócio, diretor, gerente, administrador ou responsável pela empresa locadora, em relação aos veículos locados ou colocados à disposição para locação neste Estado;

[...]

§ 2º - A responsabilidade prevista nos incisos I, II, III, VII, VIII, IX, X, XI e XII deste *artigo é solidária e não comporta benefício de ordem.*

§ 3º - Para eximir-se da responsabilidade prevista nos incisos VIII e IX deste artigo, a pessoa jurídica ou o agente público deverá exigir comprovação de regular inscrição da empresa locadora no Cadastro de Contribuintes do IPVA, bem como do pagamento do imposto devido a este Estado, relativamente aos veículos objetos da locação.

A responsabilidade estabelecida é solidária e sem benefício de ordem. Portanto, segundo a legislação em estudo, em caso de inadimplemento, a Procuradoria do Estado poderia cobrar toda a dívida dos responsáveis tributários arrolados no artigo 135 do CTN, sem fazer qualquer prova de inexistência de bens da empresa, ou da prática de ato ilícito pelas pessoas físicas.

Ocorre que a responsabilidade tributária é matéria que deve ser regulada por lei complementar, conforme determina o artigo 146 da CF/88. Isto é, a lei paulista, ao estipular as regras sobre responsabilidade, deve observar as normas gerais

veiculadas pelo CTN.

Conforme demonstrado no tópico anterior, o CTN não permite a responsabilidade solidária sem benefício de ordem.

Assim, é possível concluir que a atual estrutura de responsabilidade tributária da Lei 13.296/08 viola as normas gerais do CTN e, dessa forma, deve ser considerada ilegal e inconstitucional.

A jurisprudência pátria já reconheceu a impossibilidade de alteração da sistemática da responsabilidade tributária por meio de lei ordinária.

O artigo 13, caput, da Lei 8.620/93 determinava que os sócios e administradores seriam responsáveis solidários pelas contribuições previdenciárias.

O STJ entendeu que a lei ordinária não poderia alterar a sistemática de responsabilidade tributária, na medida em que haveria violação ao artigo 146, III da CF/88:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO.
RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO
SÓCIO QUOTISTA. SOCIEDADE POR COTAS
DE RESPONSABILIDADE LIMITADA.
DÉBITOS RELATIVOS À SEGURIDADE
SOCIAL. LEI 8.620/93, ARTIGO 13.
JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA PELA
PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. AUSÊNCIA DE
SIMILITUDE FÁTICA ENTRE ARESTOS
RECORRIDO E PARADIGMA. VIOLAÇÃO
AOS ARTIGO 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA.
SÚMULA 07/STJ.

[...]

3. A Lei 8.620/93, no seu artigo 13, restou inaplicado pela jurisprudência da Turma, nos seguintes termos:

"TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL.
EXECUÇÃO FISCAL. DÉBITOS PARA COM A

SEGURIDADE SOCIAL.
REDIRECIONAMENTO. RESPONSABILIDADE
DO SÓCIO (SOCIEDADE POR QUOTAS DE
RESPONSABILIDADE LTDA).
SOLIDARIEDADE.

PREVISÃO PELA LEI 8.620/93, ARTIGO
13. NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR
(CF, ARTIGO 146, 111, B). INTERPRETAÇÕES
SISTEMÁTICA E TELEOLÓGICA. CTN, ARTS.
124, 11, E 135, 111. CÓDIGO CIVIL, ARTS.
1.016 E 1.052. VIOLAÇÃO AO ARTIGO 535.
INOCORRÊNCIA.

[...]

3. A solidariedade prevista no artigo 124, II, do CTN, é denominada de direito. Ela só tem validade e eficácia quando a lei que a estabelece for interpretada de acordo com os propósitos da Constituição Federal e do próprio Código Tributário Nacional.

4. Inteiramente desprovidas de validade são as disposições da Lei nº 8.620/93, ou de qualquer outra lei ordinária, que indevidamente pretenderam alargar a responsabilidade dos sócios e dirigentes das pessoas jurídicas. O artigo 146, inciso III, b, da Constituição Federal, estabelece que as normas sobre responsabilidade tributária deverão se revestir obrigatoriamente de lei complementar.

5. O CTN, artigo 135, III, estabelece que os sócios só respondem por dívidas tributárias quando exercerem gerência da sociedade ou qualquer outro ato de gestão vinculado ao fato gerador. O artigo 13 da Lei nº 8.620/93, portanto, só pode ser aplicado quando presentes as condições do artigo 135, III, do CTN, não podendo ser interpretado,

exclusivamente, em combinação com o artigo 124, II, do CTN.

[...]

8. Não há como se aplicar à questão de tamanha complexidade e repercussão patrimonial, empresarial, fiscal e econômica, interpretação literal e dissociada do contexto legal no qual se insere o direito em debate. Deve-se, ao revés, buscar amparo em interpretações sistemática e teleológica, adicionando-se os comandos da Constituição Federal, do Código Tributário Nacional e do Código Civil para, por fim, alcançar-se uma resultante legal que, de forma coerente e juridicamente adequada, não desnature as Sociedades Limitadas e, mais ainda, que a bem do consumidor e da própria livre iniciativa privada (princípio constitucional) preserve os fundamentos e a natureza desse tipo societário." (REsp nº 717.717/SP, da relatoria do e. Ministro José Delgado, julgado em 28.09.2005).

[...]. (STJ. AgRg no Resp 105.580-0/CE. Rel. Min. Luiz Fux. Primeira Turma. DJU 15/12/2008).

O tema em discussão foi apreciado pelo STF que, no julgamento do RE 567932 (ainda em andamento), reconheceu a repercussão geral da alegação de que o artigo 13, caput, da Lei 8.620/93 violou o disposto no artigo 146, III, "b" da CF/88.

Apesar do artigo 13 da Lei 8.620/1993 ter sido revogado pelo artigo 79, VII da Lei 11.941/2009 (conversão da Medida Provisória 449/2008), a fundamentação dos mencionados julgados continua válida.

Assim, por estar em confronto com o artigo 135 do CTN e artigo 146 da CF/88, deve-se ter por inconstitucionais e ilegais os dispositivos da Lei 13.296/2008 que alteraram o regime de responsabilidade tributária.

8 CONCLUSÃO

A Constituição Federal determina, no artigo 155, que compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o IPVA. Segundo o STF, o IPVA incide apenas sobre veículos automotores terrestres.

A interpretação sistemática da Constituição permite concluir que o conceito de domicílio é critério seguro para delimitar a competência entre Estados e Distrito Federal para instituir o IPVA.

Portanto, só pode ser cobrado IPVA dos veículos cujos proprietários estejam domiciliados no território do ente federado competente para instituição do tributo (Estado ou Distrito Federal).

Caso o proprietário do veículo possua pluralidade de domicílios, deve ser respeitado o domicílio eleito pelo próprio contribuinte. Ou seja, as locadoras podem eleger a matriz, ou qualquer filial, como domicílio para fins de incidência do IPVA.

O novo conceito de domicílio veiculado pela Lei 13.296/2008 não pode prevalecer, sob pena de violação do artigo 110 do CTN e artigo 22, I da CF/88. Vale dizer, não poderia a lei ordinária alterar o conceito de domicílio acolhido pela CF/88.

Conforme artigo 146 da CF/88, as normas gerais sobre responsabilidade tributária devem ser veiculadas por lei complementar. O CTN foi recepcionado pela CF/88 como lei complementar.

O artigo 121 do CTN esclarece que o contribuinte é aquele que possui relação direta e pessoal com o fato gerador. O mesmo dispositivo legal permite que a obrigação tributária seja imputada a um terceiro, desde que o terceiro possua relação indireta com o fato gerador.

O artigo 135, III do CTN estabelece a responsabilidade dos diretores, gerentes e representantes da pessoa jurídica pelos créditos oriundos de atos praticados com excesso de poder, infração à lei, contrato ou estatuto.

A Súmula 430 do STJ esclarece que o mero inadimplemento da obrigação tributária não configura a infração à lei mencionada no artigo 135 do CTN.

A Lei 13.296/2008, ao estabelecer a responsabilidade solidária e sem benefício de ordem dos administradores das locadoras, violou as normas gerais do CTN sobre responsabilidade tributária.

Assim, por estar em confronto com o artigo 135 do CTN e artigo 146 da CF/88, deve-se ter por inconstitucionais e ilegais as alterações da Lei 13.296/2008 no regime de responsabilidade tributária.



REFERÊNCIAS

- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito Civil Brasileiro*. 6. ed. V. I. São Paulo: Saraiva. 2008.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Responsabilidade Tributária e Infração da Lei*. Repertório IOB de Jurisprudência São Paulo. Volume 15. 1994.
- _____. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Volume II. São Paulo: Atlas Jurídico. 2004.