

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP**

Renato Bernardi

**O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores paulista
Um estudo sobre o domicílio tributário**

DOUTORADO EM DIREITO

**SÃO PAULO
2009**

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP**

Renato Bernardi

**O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores paulista
Um estudo sobre o domicílio tributário**

DOUTORADO EM DIREITO

**Tese apresentada à Banca Examinadora
como exigência parcial para obtenção do
título de Doutor em Direito, pela Pontifícia
Universidade Católica de São Paulo, sob a
orientação do Prof. Dr. Paulo de Barros
Carvalho.**

**SÃO PAULO
2009**

Banca Examinadora:

DEDICATÓRIA

A meus pais Dirceu (*in memoriam*) e Hevanyz, pela lapidação dos alicerces de minha formação.

À minha querida esposa e companheira de todas as horas Raquel, pelo convívio feliz e, principalmente, por ter trazido Sofia ao mundo.

À Sofia que, em seus doze meses de existência mudou, para muito melhor, toda a minha perspectiva de vida.

AGRADECIMENTOS

Ao Professor Doutor Paulo de Barros Carvalho pela condução do Doutorado e pelos ensinamentos dentro e fora da sala de aula.

Aos funcionários das Secretarias Acadêmica da Pós-Graduação e do Programa de Pós Graduação em Direito, todos sempre prontos a atender com educação e presteza ímpares.

À Procuradoria Geral do Estado de São Paulo, pelo imprescindível e fundamental apoio durante todo o curso de doutorado.

À Fundação Educacional Miguel Mofarrej, na pessoa de seu Presidente, Roque Quagliato, pelo apoio incondicional para a conclusão do Curso de Doutorado.

Ao Prof. Dr. José Marta Filho, pelo constante incentivo acadêmico.

Aos meus ex-alunos Ronny Carvalho da Silva e Deborah Cristina de Carvalho, pelo auxílio na busca de algumas obras utilizadas neste trabalho.

Aos meus ex-estagiários Alex de Moraes Alves Evangelista e Joyce Shizue Kuniyoshi, que me ajudaram a colocar o presente estudo em prática.

BERNARDI, Renato. *O IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES PAULISTA - Um estudo sobre o domicílio tributário*. 2009. 190 p. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – São Paulo – SP

RESUMO

Um tributo ao qual mínimas linhas têm sido dedicadas é o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. O pouco material produzido a respeito pode ter como origem a baixa representatividade do imposto no quadro geral de receitas tributárias de um Estado Federado. Tradicionalmente, o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS ocupa a maior parte da atenção de pesquisadores, doutrinadores e legisladores tributários, haja vista não só o maior número de questões que podem ser suscitadas a respeito de tal tributo, mas também a sua grande repercussão econômica nos cofres estaduais e no orçamento dos contribuintes. Atualmente, entretanto, particularmente o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores paulista, tem suscitado debates acalorados, sendo objeto, até, de fóruns na rede mundial de computadores. A partir da competência tributária delegada pelo art. 155, inciso III, da Constituição Federal, os Estados e o Distrito Federal, por meio de seus Poderes Legislativos, criaram os respectivos Impostos sobre a Propriedade de Veículos Automotores. Assim, existem, na República Federativa do Brasil, vinte e sete leis regionais que tratam do Imposto sobre a Propriedade de Veículos. Como não poderia deixar de ser, ante a diversidade de políticas tributárias e fiscais, as legislações são divergentes e geram conflitos típicos da odiosa guerra fiscal. Um ponto de divergência que gera acirradas discussões é o referente às diferentes alíquotas aplicadas distintamente pelos Estados e pelo Distrito Federal nas respectivas normas tributantes. A existência de alíquotas diversas dá ao contribuinte a falsa impressão de que pode registrar seu veículo automotor na Unidade da Federação que melhor lhe convier, tomando-se em consideração o valor do tributo a ser pago. A impressão é falsa e assim pode ser rotulada por diversos motivos, que serão objeto do presente estudo. Há aspectos de ordens prática, lógica, legal e constitucional que impedem a livre escolha do Estado em que o proprietário de veículo automotor pode registrar esse. No presente trabalho, procura-se, sem a pretensão de esgotamento do assunto, apontar quais normas orientam a matéria, resultando na conclusão de que não existe facultatividade na escolha do domicílio tributário do imposto sobre a propriedade de veículos automotores paulista.

Palavras-chave: Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, IPVA, domicílio tributário.

BERNARDI, Renato. TAX ON THE PROPERTY OF AUTOMOBILES IN THE STATE OF SÃO PAULO – A study on tax domicile. 2009. 190 p. Thesis (Doctorate in Law) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – São Paulo – SP

ABSTRACT

Minimum lines have been dedicated to tax on the property of automobiles. The small quantity of material related may have its origin on the low representativeness of this tax in the general mounting of tax revenues of a Member State. All over the years, the tax over circulation of merchandises has called the attention of researchers, scholars and legislators, because it raises more questions and because of its great economic reflection in the public revenues and in the taxpayer budget. For the other side, tax on the property of automobiles in the State of São Paulo has raised debates and it has even been object of discussion in the internet. Based on article 155, Clause III, of the Brazilian Constitution, each Member State and the Federal District, by their legislative power, have created their tax on the property of automobiles. Therefore, in Brazil there are twenty seven state laws concerning tax on the property of automobiles. Because of the different tributary and fiscal politics, the state laws are divergent and raise conflicts related to the tributary war. Nowadays, the diverging topic that raises discussion is the different rates applied by each State Member. The existence of different rates gives the taxpayer the false idea that he may register his vehicle in the Member State he chooses, taking into consideration the value of the tax to be paid. The idea is false for various reasons that will be studied in the present work. There are practical, logical, legal and constitutional reasons that prevent the owner of a vehicle to choose the State Member to register his automobile. Without the intention of exhaust the subject, the present work intends to study the rules for the matter, concluding that there is no faculty in the choice of the tax domicile for tax on the property of automobiles.

Key-words: vehicle tax, tax domicile.

SUMÁRIO

1 - INTRODUÇÃO.....	10
2 - SÍNTESE HISTÓRICA.....	16
3 - A TRIBUTAÇÃO VEICULAR NA COMUNIDADE EUROPÉIA.....	18
3.1 - Dinamarca e Bélgica: o “Imposto de Matrícula”.....	18
3.2 - Holanda e Inglaterra.....	20
3.3 - Irlanda e Grécia.....	21
3.4 – Portugal.....	22
3.5 - O Imposto de Valor Acrescido.....	24
3.6 - O Imposto de Circulação.....	25
4 - MODELO BRASILEIRO.....	26
4.1 - Competência tributária.....	26
4.2 - Hipótese de incidência tributária do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores.....	27
4.3 - Propriedade.....	28
4.4 - Veículo automotor.....	31
4.5 - Função do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores.....	35
4.6 - Ocorrência do fato jurídico tributário.....	35
4.7 - Alíquota e base de cálculo.....	39
4.8 – Sujeito passivo.....	43
4.9 - Lançamento.....	47
5 - DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO DO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES.....	48
5.1 - Definição de domicílio.....	48
5.2 - Distinções necessárias.....	49
5.3 - O domicílio civil.....	53
5.4 - O domicílio tributário.....	58
5.4.1 – A possibilidade de eleição do domicílio tributário.....	60
5.4.2 – A melhor interpretação da faculdade de escolha do domicílio tributário pelo contribuinte.....	67

5.4.3 - Domicílio tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores paulista – pessoas naturais.....	75
5.4.3.1 - Domicílio tributário em contraposição ao domicílio civil – caso de antinomia?.....	77
5.4.3.2 - Incoerências normativas: a presença da antinomia no ordenamento jurídico.....	78
5.4.3.3 - Os critérios para a solução de antinomias.....	83
5.4.3.4 - A antinomia apontada frente aos critérios.....	85
5.4.3.5 - Domicílio civil x domicílio tributário – um caso de antinomia real?.....	95
5.4.4 - Domicílio tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores paulista – pessoas jurídicas de direito privado.....	97
6 - FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS QUE ORIENTAM A PREVALÊNCIA DO DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO SOBRE O DOMICÍLIO CIVIL.....	103
6.1 – Princípios constitucionais.....	104
6.1.1 – Princípio da territorialidade tributária.....	110
6.1.2 - Princípio da supremacia do interesse público sobre o privado.....	112
7 – REPERCUSSÕES NO DIREITO PENAL.....	115
7.1 – Falsidade ideológica e crime contra a ordem tributária.....	115
7.2 – Extinção da punibilidade.....	116
7.2.1 - O parcelamento do débito e a extinção da punibilidade...117	
7.3 - Ação penal.....	121
8 – CONCLUSÕES.....	122
9 – BIBLIOGRAFIA.....	136
10 – ANEXO I.....	143
11 – ANEXO II.....	161

1 - INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como objetivo o estudo do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA cobrado no Estado de São Paulo, particularmente no que diz respeito ao seu domicílio tributário.

O Imposto Sobre Propriedade de Veículos Automotores é de competência dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no artigo 155, inciso III, da Constituição Federal. Em virtude do previsto no § 6º do mesmo artigo, referido tributo terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal e poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo de veículo e de sua utilização.

Diante de tal permissivo constitucional, cada Estado e o Distrito Federal poderão adotar, respeitado os parâmetros ditados pelo Senado Federal, a alíquota que mais lhes convier, o que dá ensejo a uma grande variação do valor do tributo a ser recolhido pelos contribuintes.

Essa variação poderá levar o contribuinte menos avisado a registrar seu veículo na Unidade da Federação que, por sua legislação mais benéfica, resulte no recolhimento de menor valor a título de Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, em busca de um menor desfalque financeiro.

É importante frisar que São Paulo não possui alíquotas de Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores tão maiores do que a praticada nas demais Unidades da Federação. Exemplificativamente, no Estado de São Paulo, o

automóvel é tributado à alíquota de 4% (se multicomcombustível ou a gasolina) e 3% (se movido a álcool, gás e eletricidade) sobre o valor do veículo, enquanto que no Rio de Janeiro e em Minas Gerais os veículos pagam 4%. Por outro lado, no Estado do Paraná, a alíquota praticada é de 2,5% (dois e meio por cento), enquanto que no Estado do Tocantins, o imposto tem alíquota zero no primeiro ano de emplacamento do veículo e, a partir do segundo ano, a alíquota do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores varia de 2% (dois por cento) a 3% (três por cento), sendo que para a frota de veículo de locadoras, a alíquota praticada é de 1% (um por cento).

A disparidade de alíquotas já seria suficiente para levar o contribuinte desavisado a procurar registrar seu veículo no Estado que tributa pelo menor valor, sequer sendo necessário perscrutar outros componentes do arsenal da guerra fiscal travada no campo do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, como prazo maior de parcelamento, base de cálculo menor, pagamento parcelado com início no segundo trimestre e outros que tais.

Contudo, há que se ponderar que no campo do Direito Tributário, diferentemente do que ocorre no direito privado, não vigora a lei do mercado. Ao contribuinte não é facultado escolher a menor alíquota para pagamento do tributo, tal como se fosse uma pesquisa para compra de bens em supermercados.

Não custa lembrar que a vontade do contribuinte é irrelevante na conformação da obrigação tributária, assim como previsto na própria definição de tributo presente no art. 3º. do Código Tributário Nacional.

A par da compulsoriedade, traço marcante da obrigação tributária, há normas legais e constitucionais e critérios de interpretação que determinam o domicílio tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, fatores que balisarão o presente estudo.

A busca de soluções na legislação vigente nos âmbitos estadual e federal pode, se pautada pela interpretação literal e não sistemática das normas, levar o intérprete do Direito ao desalento, conduzindo-o, muitas das vezes, a dilemas insolúveis à luz da legislação referida. Diversos são os desafios a ser enfrentados pelos operadores jurídicos que se defrontam com novas espécies de ilicitude à luz de um ordenamento jurídico aparentemente contraditório nesse ponto.

O profissional do Direito tem a indisfarçável obrigação de manter-se em sintonia com as transformações que ocorrem na sociedade que o rodeia. Compromissado com a lei e a ordem, deve digerir as questões postas, sempre tendo a normatização como norte, e estar apto a solucionar os conflitos surgidos, ainda que não dispondo de legislação moderna e avançada como os ardis utilizados para burlá-la.

O debate em torno do tema é fomentado por aqueles que, privilegiando a interpretação literal das normas, especialmente aquelas reguladoras de relações privadas, entendem como possível ao contribuinte eleger seu domicílio tributário no caso do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores.

Por outro lado, é válido o esforço dos Estados e do Distrito Federal na busca de fazer valer as respectivas competências e imposições tributárias, partindo de normas constitucionais como, por exemplo, o princípio da territorialidade, chegando-se à legislação infraconstitucional, como o Código de Trânsito Brasileiro, Código Tributário Nacional e a respectiva lei instituidora do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores.

O conflito travado entre a facultatividade ou não do contribuinte em eleger seu domicílio tributário no caso do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores ganha especial relevância no Direito Tributário, haja vista a vultosa receita que é desviada anualmente com o registro de veículos em Estados diversos daqueles em que residem os respectivos proprietários, produzindo reflexos até no Direito Penal, uma vez que o procedimento de alguns contribuintes tipifica, em tese, crime contra a ordem tributária ante a declaração falsa de domicílio.

Adverte-se que a menção feita ao Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores paulista não tem o efeito de limitar o assunto ao Estado de São Paulo, apenas a finalidade de apresentar o entendimento que vem sendo dado em nível dessa Unidade da Federação ao exercício de sua competência tributária em relação ao tributo em comento.

No presente estudo, após a análise da disciplina da repartição constitucional de competência, são abordados temas afetos ao Direito Civil, ao Direito Tributário e a regras estatuídas no Código de Trânsito Brasileiro.

Posteriormente, como prenúncio da conclusão do trabalho, estuda-se a possibilidade de escolha, pelo contribuinte, do local em que quer ter registrado seu veículo, o que resultará na escolha de seu domicílio tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores.

Na sequência, em síntese, as repercussões da escolha no âmbito do Direito Penal.

Em apêndice, é colacionada a Lei do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores paulista.

Com o resultado da pesquisa, procura-se dar incentivo a novas produções pertinentes ao domicílio tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, na busca da melhor solução a ser perseguida pelo intérprete do Direito, a serviço tanto do fisco – para se evitar a evasão fiscal – como do contribuinte – a fim de que se distancie da fraude e do crime.

Por fim, um esclarecimento faz-se necessário. O presente trabalho foi elaborado levando-se em consideração as disposições da Lei Estadual nº. 6.606, de 20 de dezembro de 1989, que regulava o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores no âmbito do Estado de São Paulo.

Em 24 de dezembro de 2008, um mês após o exame de qualificação desta tese, ocorrido em 24 de novembro de 2008, foi publicada a Lei Estadual

13.296, de 23 de dezembro de 2008, que estabeleceu novo tratamento tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores no âmbito do Estado de São Paulo.

Diante de tal conflito legislativo, optou-se pela adequação do trabalho às duas realidades legislativas, com os textos legais antes vigentes no corpo do trabalho, acrescentando-se, em notas de rodapé, referências à nova disciplina legal do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores paulista, sempre que necessário. Esta opção foi seguida tomando-se em conta o disposto no art. 144, do Código Tributário Nacional¹.

Além disso, as legislações estaduais pertinentes ao presente estudo foram colacionadas em anexos ao texto.

¹ “O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.”

2 - SÍNTESE HISTÓRICA

A origem do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores remonta ao regime da Constituição de 1967, antes da Emenda nº. 1/69, que, à semelhança da Constituição Federal de 1946, permitia que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios criassem taxas remuneratórias dos seus serviços, nos quais estão obviamente incluídas as rodovias.

A partir de tal permissão constitucional, o governo federal instituiu a “taxa rodoviária federal”, para custeio de obras de conservação e manutenção de estradas federais, à semelhança do que faziam alguns Estados e Municípios para custeio de despesas com estradas estaduais e municipais.

A taxa rodoviária federal foi estabelecida em função do destino da respectiva arrecadação. Foi criada pelo Decreto-lei nº. 397/68, era "devida por todo veículo motorizado que transitar pelo território nacional" e o produto de sua arrecadação deveria ser "integralmente aplicado no custeio de projetos e obras de conservação e restauração de estradas de rodagem federais".

Posteriormente, o governo federal baixou o Decreto-lei nº. 999, de 21.10.1969, abolindo a possibilidade de concomitância de taxas rodoviárias federal, estaduais e municipais, e criando a “taxa rodoviária única”, devida pelos proprietários de veículos automotores registrados e licenciados em todo o território nacional.

Em 1985, ainda no âmbito da Constituição de 1967 (com as profundas alterações impostas pela Emenda nº. 1/69), o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores ingressou em nosso ordenamento jurídico

através da Emenda nº. 27/85, que acrescentou um item III ao art. 23 da Carta Política então vigente. O último movimento desta evolução histórica se deu com a elaboração da Constituição de 1988, tendo os legisladores se ocupado do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores no art. 155, III, encartando-o na competência tributária dos Estados e do Distrito Federal.

Cumpram evidenciar que o Código Tributário Nacional, por ter sido elaborado em 25.10.1966, foi instituído antes da Emenda Constitucional nº. 27, e em sendo assim, não previu a existência, nem tampouco a possibilidade de ser instituído o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores.

3 - A TRIBUTAÇÃO VEICULAR NA COMUNIDADE EUROPÉIA²

Os veículos automotores não são uniformemente tributados na Comunidade Européia, existindo uma diversidade de sistemas fiscais e uma grande disparidade na carga fiscal a que esses veículos estão sujeitos nos diversos países.

Quanto ao tipo de impostos com que os automóveis são onerados, vamos encontrar duas situações:

- a) Países que aplicam os denominados “Impostos Especiais” e o Imposto de Valor Acrescido (IVA). É o caso de Dinamarca, Holanda, Inglaterra, Irlanda, Grécia, Portugal e Bélgica (neste último País o imposto especial incide apenas sobre os automóveis usados). À exceção da Inglaterra, trata-se de países sem produção de automóveis ou com produção pouco significativa.
- b) Países que só aplicam o Imposto de Valor Acrescido. São, sobretudo, produtores de automóveis, casos de Alemanha, França, Itália, Espanha e Luxemburgo (este último não produtor de automóveis).

3.1 - Dinamarca e Bélgica: o “Imposto de Matrícula”

A sua principal característica deve-se à particularidade de o fato jurídico tributário do imposto residir na matrícula dos veículos e não na sua importação ou transmissão, como acontece nos restantes países da Comunidade.

² ALVES, Maria Fernanda. *A fiscalidade automóvel nos países da C.E.E.*. Revista Alfândega – n.ºs. 22/23 – abr./set. de 1991. Lisboa : Direção Geral das Alfândegas, 1991.

No entanto, se há similitude na designação e fato jurídico tributário do imposto naqueles dois países, existem também diferenças substanciais que convém assinalar.

Enquanto a Bélgica só aplica o imposto relativamente a veículos usados, reboques de campismo e embarcações de recreio, a Dinamarca o aplica aos veículos matriculados, incluindo reboques e semi-reboques, no estado de novos ou usados, ficando apenas excluídos do pagamento do imposto os veículos usados transacionados no mercado nacional, uma vez que já se encontram matriculados.

No que respeita à base de cálculo, vamos encontrar o preço de venda na Dinamarca e o chamado valor normal do veículo no momento em que o imposto é devido, na Bélgica. Nesse País, o imposto depende ainda da cilindrada do veículo ou da sua potência, uma vez que a alíquota é mais elevada para cilindradas superiores a 3.000 cm³ ou potências que ultrapassem os 116 cavalos. De referir que na Bélgica existem apenas duas taxas para o imposto de matrícula: 33% para veículos nas condições acima referidas e 25% nos outros casos

Também na Dinamarca constatamos existirem apenas duas alíquotas: 105% do valor do veículo para preços inferiores a 19.750 DKR e 180% para os restantes casos. De referir, no entanto, que nessa última situação aplica-se a taxa de 105% até o montante de 19.750 DKR e só o remanescente é onerado com a taxa de 180%. Verifica-se assim uma progressividade das taxas em ambos os países, embora em um nível bastante mais elevado na Dinamarca.

Trata-se de um imposto essencialmente *ad-valorem* (embora na Bélgica ele dependa também da cilindrada), que incide sobre o valor do veículo

(caso da Bélgica) ou então sobre o preço de venda (caso dinamarquês) e cujo fato jurídico tributário está associado ao registro do veículo no respectivo país.

3.2 - Holanda e Inglaterra

À semelhança do que acontece na Dinamarca, outros países optaram por um imposto estritamente *ad-valorem* na tributação dos veículos automotores, como, por exemplo, Holanda e Inglaterra. Enquanto na Holanda esse valor é determinado a partir do preço de catálogo do veículo, na Inglaterra encontramos como base de tributação o preço pago pelo veículo. Em ambos os casos o fato jurídico tributário do imposto reside na importação ou na transmissão do veículo no interior do país. De se salientar que no Reino Unido existe apenas uma taxa: 10% do preço pago pelo veículo.

Vamos encontrar duas taxas na Holanda: 18,1% para veículos com preço de catálogo igual ou inferior a 10.000 Hfl e 27,2% nos casos restantes. No entanto, nessa última situação, até ao montante de 10.000 Hfl aplica-se ainda a taxa de 18,1% e só o remanescente é tributado com a taxa de 27,2%. Trata-se, pois, de um critério de extrema justiça fiscal, que, como referido, também existe na Dinamarca.

Do exposto constata-se que, nesses países, a cilindrada não foi tomada em consideração para o cálculo do imposto.

3.3 - Irlanda e Grécia

Irlanda e Grécia optaram por um imposto automotor cuja base de cálculo resulta da conjugação da cilindrada com o valor atribuído ao veículo. Mas enquanto a Irlanda possui apenas duas taxas para o imposto (24,7% para veículos com cilindrada superior a 2013 cm³ e 21,7% nos restantes casos), na Grécia existem dois tipos de impostos cumulativos:

A - o imposto especial de consumo sobre os veículos destinados ao transporte de pessoas, pago no momento da compra ou da importação do veículo e calculado com base numa combinação da cilindrada do motor e do preço de venda para veículos fabricados na Grécia; e numa combinação da cilindrada e do valor presumível para veículos importados.

Esse imposto é composto por dois elementos: o primeiro depende apenas da cilindrada do veículo e o segundo elemento se obtém efetuando o seguinte cálculo:

$$\frac{1^{\circ} \text{ elemento do imposto} \times 4 \times V}{100000}$$

$$100000$$

sendo “V” o preço de venda líquido do veículo (portanto sem impostos), diminuído de 25.000 Drakmas. Pela soma desses dois elementos chega-se então ao montante do imposto especial de consumo.

B – o imposto especial adicional único, que é pago no momento do primeiro registro do veículo e depende apenas de sua cilindrada.

Trata-se, pois, de um imposto de difícil cálculo, que tributa fortemente os veículos automotores.

3.4 - Portugal

Nesse país, um novo regime de tributação automóvel entrou em vigor no mês de julho de 2007.

Com a reforma da tributação automotiva, pretendeu-se, essencialmente, incentivar a compra de veículos com menores emissões de gás carbônico e dotados de filtros de partículas. Além disso, a tributação automotiva buscou melhorar a repartição da carga fiscal entre as fases de aquisição e utilização, e assegurar a repartição eqüitativa da carga fiscal entre veículos.

De acordo com o novo regime, o Imposto sobre Veículos (ISV) e Imposto Único de Circulação (IUC) substituíram o Imposto Automóvel, o Imposto Municipal sobre veículos (vulgo “selo”) e o Imposto de Circulação e Camionagem.

Tal como o Imposto Automóvel, o Imposto sobre Veículos é devido no momento do registro ou após qualquer transformação que altere as características do veículo.

O Imposto sobre Veículos é pago de acordo com duas tabelas publicadas anualmente para os automóveis e uma tabela para os motociclos e outros. Referidas tabelas consideram dois componentes: a “cilindrada” e um componente dito “ambiental”.

Para os restantes casos, para quem compra veículo novo, aplica-se o Imposto Único de Circulação desde 1.º de janeiro de 2008.

Os proprietários não pagam o Imposto Municipal sobre Veículos nem Imposto de Circulação e Camionagem e, em sua substituição, liquidam o novo Imposto Único de Circulação durante a vida útil do veículo.

O Imposto Único de Circulação é pago anualmente no mês em que o automóvel foi registrado.

No novo regime de tributação automotora, o Imposto de Valor Acrescido continua a recair sobre o Imposto sobre os Veículos, mas não incidirá sobre o Imposto Único de Circulação.

A solução adotada pelo legislador português não agradou totalmente à Comissão Europeia, uma vez que o Imposto de Valor Acrescido em Portugal continua a incidir sobre o valor de outro imposto. Com as mudanças agora introduzidas, Portugal aproximou-se da prática que a Comissão Europeia pretendia em se tratando de tributação automotora.

O Imposto de Valor Acrescido passou a incidir sobre uma base mais reduzida do que anteriormente, porque o novo Imposto Único de Circulação não é passível de cobrança de Imposto de Valor Acrescido.

3.5 - O Imposto de Valor Acrescido

Também em relação ao Imposto de Valor Acrescido não existe qualquer similitude nas taxas que incidem sobre os veículos automóveis nos diversos países da Comunidade.

Luxemburgo é o país que apresenta a taxa de Imposto de Valor Acrescido mais baixa (12%). Levando-se em conta que referido país não adota impostos especiais sobre veículos automotores, podemos concluir que é o País com menor nível de fiscalidade automotora no conjunto dos países da Comunidade. Como fator explicativo dessa situação, pode-se apontar o espírito liberalista que sempre caracterizou a política econômica e fiscal daquele País.

Também a Alemanha oferece um panorama análogo, com uma taxa de Imposto de Valor Acrescido de apenas 14% e sem impostos especiais sobre veículos automóveis. Nesse caso, a elevada produção automotiva é sem dúvida o fator responsável pela adoção de uma política fiscal que não dificulte a procura desse setor.

Outros países produtores também seguem uma política de baixa fiscalidade. É o caso da Inglaterra (com uma taxa de Imposto de Valor Acrescido uniforme de apenas 15%, se bem que cobra ainda um imposto especial de 10% sobre o preço) e ainda da Itália, da França e da Espanha, estes últimos onerando os veículos automóveis apenas com o Imposto de Valor Acrescido. De se salientar que, à semelhança do que acontece na Bélgica, Espanha e Itália optaram por um sistema de taxas de Imposto de Valor Acrescido progressivas, em função da cilindrada dos veículos.

Do que ficou dito podemos concluir que, embora todos os países da Comunidade apliquem o Imposto de Valor Acrescido aos veículos automotores, não existe ainda qualquer uniformização das alíquotas, fato que, aliado à disparidade nos chamados impostos especiais, contribui certamente para a fragmentação do mercado automóvel em nível Comunitário, entretendo as trocas e distorcendo a procura.

3.6 - O Imposto de Circulação

Além dos impostos especiais e do Imposto de Valor Acrescido, os veículos automóveis são ainda onerados com os chamados Impostos de Circulação. Todos os países da Comunidade Européia os aplicam e se caracterizam por serem específicos e anuais, residindo na propriedade do veículo o fato jurídico tributário. Quanto à sua incidência, variam ora em função do peso do veículo, ora em função da cilindrada ou ainda da potência fiscal do veículo (sendo essa encontrada através de uma fórmula matemática). Ao contrário do que acontece com os impostos especiais, os impostos de circulação não têm qualquer implicação com a passagem do veículo na fronteira. Para certos países esses impostos têm uma importância relevante na política do meio-ambiente.

Comparado com os restantes impostos que incidem sobre os veículos automotores, o denominado Imposto de Circulação, além de não ser cobrado no momento da introdução ao consumo (pelo que não constitui um entrave às trocas), não onera o preço de venda e proporciona uma fonte de receitas durante a vida do veículo. Apresenta ainda o mérito de poder constituir um instrumento de combate à poluição, definindo-se taxas mais reduzidas para veículos equipados com dispositivos anti-poluição.

4 - MODELO BRASILEIRO

4.1 - Competência tributária

A Emenda Constitucional nº. 27, de 28.11.1985, atribuiu aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir imposto sobre "propriedade de veículos automotores, vedada a cobrança de impostos ou taxas incidentes sobre a utilização de veículos".

A vigente Constituição manteve esse imposto na competência dos Estados e do Distrito Federal, sem prejuízo da sua excepcional entrega à União, nas hipóteses de cobrança junto aos Territórios, (art. 147, primeira figura, da Constituição Federal) e por ocasião da instituição do imposto extraordinário de guerra (inciso II do art. 154, da Constituição Federal). Não permaneceu, porém, no dispositivo constitucional vigente a vedação à cobrança de impostos ou taxas incidentes sobre a utilização de veículos.

Há que se lembrar, também, que existe previsão constitucional para repartição de renda do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores. Em virtude dela, 50% de sua arrecadação são destinados aos Municípios nos quais realizado o licenciamento pertinente (inciso III do art. 158, Constituição Federal).

4.2 - Hipótese de incidência tributária do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores é tributo compreendido na competência tributária dos Estados e do Distrito Federal, *ex vi* o disposto no art. 155, inciso III da Constituição Federal³.

Nenhum dispositivo constitucional específico existindo a respeito de citado imposto, na redação original da Lei Maior (a EC 42/03 introduziu § 6º. a seu respeito, no art. 155, Constituição Federal), nem dele cuidando o Código Tributário Nacional em suas normas gerais, fica sua análise, em detalhes, a depender do exame que se faça sobre a normação estadual ou distrital a reger o assunto em cada esfera da Federação.

No âmbito do Estado de São Paulo, o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores foi instituído pela Lei nº. 6.606, de 20 de dezembro de 1989⁴, que, em seu art. 1º, dispõe: “O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA, devido anualmente, tem como fato jurídico tributário a propriedade de veículo automotor de qualquer espécie”⁵.

Diante de tal disposição, em primeiro lugar, a fim de se estabelecer o fato jurídico tributável, há que se estabelecer a definição de propriedade.

³ Constituição Federal, Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

...

II - propriedade de veículos automotores.”

⁴ Em 24 de dezembro de 2008, um mês após o exame de qualificação desta tese, ocorrido em 24 de novembro de 2008, foi publicada a Lei Estadual 13.296, de 23 de dezembro de 2008, que estabeleceu novo tratamento tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores no âmbito do Estado de São Paulo.

⁵ Lei 13.296/2008, Artigo 2º - O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA, devido anualmente, tem como fato gerador a propriedade de veículo automotor.

4.3 - Propriedade

A regra matriz de incidência tributária é uma fórmula abstrata, estrutura lógica composta de um antecedente e um conseqüente. O antecedente descreve a norma e nele se posicionam diretrizes para identificação de eventos portadores de expressão econômica. No descritor da norma haverá um critério material (comportamento de alguma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço territorial (critério espacial).

A proposição lógica conseqüente tem conteúdo prescritor no qual é possível identificar o critério pessoal (os sujeitos ativo e passivo) e o critério quantitativo (a base de cálculo e a alíquota do imposto). A conjunção desses dados indicativos fornece ao intérprete da norma tributária a possibilidade de exibir o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão, preenchido com os requisitos significativos necessários e suficientes para o impacto jurídico da exação.

O antecedente da norma tributária reflete a hipótese tributária; o conseqüente, por sua vez, revela a relação jurídica tributária.

À luz da regra matriz de incidência fiscal, a norma jurídica tributária que impõe a exigência de pagar o IPVA compõe-se da prescrição contida no art. 155, inc. III, da Constituição Federal de 1988 e dos textos positivados das Leis Estaduais, promulgadas pelas Assembléias legislativas de cada Estado-membro da Federação.

Assim, o fato jurídico que deflagra o direito por parte do Estado-membro ou do Distrito Federal de exigir a prestação pecuniária do Imposto sobre a

Propriedade de Veículos Automotores ocorre quando o indivíduo detém a propriedade de veículo automotor no Estado-membro da Federação, no primeiro dia do ano, ou na data da aquisição por consumidor final, ou na data do desembarço aduaneiro, via de regra. A partir da concretização do fato descrito nas normas gerais e abstratas, instaura-se um vínculo obrigacional pelo qual o sujeito ativo adquire o direito de exigir a prestação pecuniária por parte do sujeito passivo, o qual, no caso, tem o dever de cumprir.

A definição do Direito de Propriedade não tem se mostrado das mais atraentes. Tanto na doutrina estrangeira quanto entre os doutrinadores brasileiros, encontra-se certa resistência em se estabelecer os limites de tal direito. Não obstante a falta de entusiasmo em se verificar os limites caracterizadores do Direito de Propriedade, encontram-se, com algum esforço, certos doutrinadores que se dispuseram a fazê-lo. Dentre os estrangeiros, pode-se anotar a doutrina de Gustav Radbruch⁶, que entende ser a propriedade nada mais do que a "normatização dos poderes do proprietário sobre uma coisa". No mesmo diapasão, o comentário do civilista italiano Pietro Perlingieri⁷ e de Stefano Rodotà⁸.

Dentre os doutrinadores brasileiros, Carlos Alberto Dabus Maluf⁹ entende ser a Propriedade um "direito individual". Há ainda doutrinadores que até mesmo se recusam a construir ou estabelecer os limites do Direito de Propriedade, como é o caso de Caio Mario da Silva Pereira¹⁰, que entende não ser possível

⁶ RADBRUCH Gustav. *Filosofia do direito*, 6ª. ed. Coimbra: Armélio Armado Editor, 1997, p. 269.

⁷ PERLINGIERI, Pietro. *Introduzione allá Problemática della proprietà*, 1ª. ed. Camerino: Scuola di perfezionamento in diritto civile, 1970, p. 64.

⁸ RODOTÀ, Stefano. *El Terrible Derecho. Estudios sobre la propiedad privada*. Tradução para o espanhol de Luis Díez Picazo, 1ª. ed. Bolonha: Civitas, 1986, p. 49.

⁹ MALUF, Carlos Alberto Dabus. *Limitações ao direito de propriedade*. 2. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2005, p. 93

¹⁰ SILVA PEREIRA, Caio Mário. *Instituições de direito civil*. 9ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 66.

estabelecer um conceito do Direito de Propriedade "uma vez que este instituto ao longo do tempo passa por consideráveis modificações".

Maria Helena Diniz¹¹ define propriedade como sendo "o direito que a pessoa física ou jurídica tem, dentro dos limites normativos, de usar, gozar, e dispor de um bem, corpóreo ou incorpóreo, bem como de reivindicá-lo de quem injustamente o detenha".

Por conta das definições apresentadas, percebe-se que os doutrinadores emprestaram à propriedade a característica de direito.

Por outro lado, há quem entenda que a propriedade deve ser vista como a coisa, como simples relação de pertença, e não como direito. Assim caminha a idéia de Lafayette Rodrigues Pereira¹², que afirma que "a propriedade significa não o direito, mas a coisa, que é objeto de direito". Nesse mesmo sentido a doutrina de Vilson Rodrigues Alves¹³.

Segundo Sacha Calmon Navarro Coêlho, no sistema do Código Tributário Nacional a posse radica uma hipótese de "fato gerador por extensão". Segundo o doutrinador, a posse é um estado de fato jurídico que a lei protege em atenção à propriedade. Por essa razão, afirma-se não haver antinomia entre a Constituição e o Código Tributário Nacional no que concerne à enunciação dos eventos tributários que englobam a posse.

¹¹ DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. Volume 4. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, pp. 113/114.

¹² PEREIRA, Lafayette Rodrigues. *Direito das coisas*. 5ª. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1943, p. 98.

¹³ RODRIGUES ALVES, Vilson. *Uso nocivo da propriedade*. 1ª. ed. São Paulo: RT, 1992, p. 48.

Essa é uma questão já pacificada. Na maioria das leis estaduais, quando se cita a propriedade já se faz menção à posse, referindo-se, portanto, à posse ou propriedade, aludindo-se ao art. 1196 do Código Civil, que enuncia: “Considera-se possuidor todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade”.

Delimitada a definição de propriedade, outro elemento cuja definição é imprescindível à caracterização do critério material da hipótese de incidência do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores é o conceito de veículo automotor.

4.4 - Veículo automotor

Etimologicamente, veículo procede do latim *vehiculo*, de *vehere* (conduzir, transportar); *vehere* significa, mais precisamente, transportar por terra ou por mar, por meio de qualquer veículo, a cavalo, em navio; levar às costas. Veículo, assim, pode ser definido como o instrumento ou aparelho que, dotado de certos requisitos, serve ao transporte de coisas ou de pessoas, de um para outro lugar.¹⁴

Em relação ao Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, observe-se que a Constituição não restringiu a idéia de veículo à movimentação terrestre, o que implica incluir veículos para movimentação pela água e pelo ar, conclusão que acirra debates doutrinários e jurisprudenciais.

¹⁴ MAMEDE, Gladston. *Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores*. São Paulo : Editora RT, 2000. p. 52.

Observe-se haver uma qualificação expressa na autorização constitucional: no universo dos veículos, somente os automotores carregam para seus proprietários a obrigação tributária. A idéia de movimento, pois, é elementar à idéia de veículo; veículo é, essencialmente, o meio por meio do qual se transporta, vale dizer, conduz-se de um ponto a outro.

Para o conceito tributário estudado, importa observar a causa do movimento de um veículo. Em alguns a causa é uma força externa que os impulsiona: a canoa que o rio leva, o veleiro que o vento empurra, a carroça que o cavalo puxa etc. Outros, porém, têm movimento intrínseco à estrutura: eles se automovimentam; são puxados ou empurrados por si mesmos, utilizando-se, para tanto, de um motor. Daí se falar em veículo automotor.

A palavra motor está intimamente ligada à palavra movimento, mas a transcende: traduz melhor a idéia de "mecanismo de movimento". O motor é justamente isto: o mecanismo (a máquina, o aparelho) que gera movimento e pode transmitir movimento, provocar movimento. Esse movimento é gerado por formas diversas; por exemplo, por campos magnéticos nos motores elétricos, ou pela combustão de substâncias inflamáveis (como os derivados de petróleo, gases, álcoois etc.), cuja explosão movimenta um pistão (ou mais), dando giro a um eixo conexo, ou pelo vapor etc. Não há uma definição que dê uma conformação obrigatória ao motor que movimenta o veículo; apenas a exigência de que o movimento seja produzido por um motor, mesmo que de forma auxiliar.¹⁵

¹⁵ MAMEDE, Gladston. *Op. cit.*, p. 53.

Como resultado dessa definição, estão excluídos todos os veículos movimentados por força animal (incluindo a força humana) ou por mera captação de forças naturais; assim, por exemplo, carroças, barcos a remo ou à vela (mesmo os grandes veleiros, desde que desprovidos de motor auxiliar), planadores etc.

A completar tal entendimento, tem-se a definição de veículos automotores do no Código de Trânsito Brasileiro, que, em seu Anexo I, dispõe:

Veículo automotor: todo veículo a motor de propulsão que circule por seus próprios meios, e que serve normalmente para o transporte viário de pessoas e coisas, ou para a tração de veículos utilizados para o transporte de pessoas e coisas. O termo compreende os veículos conectados a uma linha elétrica e que não circulam sobre trilhos (ônibus elétrico).

Nesse sentido, máquinas do tipo retroescavadeira, rolo compressor, colheitadeira, pá carregadeira, guindaste e trator não estão inseridas no conceito de veículo automotor. Essa afirmação advém do entendimento de que esses tipos de máquinas não têm a locomoção ou o transporte sua finalidade essencial, e sim um meio para otimizar a sua atuação. Portanto, a sua propriedade não é fato jurídico tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores.

A discussão acentua-se com relação à inclusão dos veículos com movimentação pela água e pelo ar na conceituação de veículos automotores.

Argumenta-se, seguindo uma interpretação histórica, que por ter o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores sua origem na Taxa Rodoviária Única (TRU), que era exigida em razão da locomoção, efetiva e

potencialmente, pelas vias terrestres, não poderiam ser inseridas as aeronaves e embarcações motorizadas, até mesmo porque o próprio nome restringia o seu âmbito de incidência.

Em sentido oposto, a doutrina entende que o conceito de veículos automotores inclui as embarcações motorizadas e aeronaves, ressaltando que a Constituição não faz qualquer restrição à instituição do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores somente aos veículos automotores terrestres.

Em virtude da inexistência de uma Lei Complementar hierarquicamente superior, incumbe às legislações estaduais definir o conceito de veículo automotor sujeito à incidência fiscal do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores. A discussão quanto a este conceito refere-se ao fato de que as legislações estaduais, em sua maior parte, estendem o conceito de veículo automotor às embarcações náuticas e aeronaves, sujeitando-as ao pagamento do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores.

Essa divergência denota a necessidade de uniformização dos sistemas normativos relativos ao Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, para evitar que os tratamentos diferenciados do imposto por parte das unidades federativas conduzam, na verdade, a um tratamento desigual e injusto que gera a chamada “guerra fiscal”, repudiada pelo ordenamento jurídico tributário.

Colocando uma pá de cal sobre o assunto, o Supremo Tribunal Federal já decidiu ser inconstitucional a incidência do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores sobre embarcações, sob o fundamento de que referido tributo é sucedâneo da antiga Taxa Rodoviária Única - TRU, cujo campo de incidência não inclui embarcações e aeronaves.¹⁶

4.5 - Função do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores tem função predominantemente fiscal. Foi criado para melhorar a arrecadação dos Estados e Municípios. Pode ter, também, função extrafiscal, quando discrimina, por exemplo, em função do combustível utilizado.

4.6 - Ocorrência do fato jurídico tributário

Diversas são as expressões sugeridas pelos especialistas do Direito Tributário, com a finalidade de nominar o antecedente ou suposto das normas que prescrevem as prestações de índole fiscal. Fala-se em *situação-base*, *pressuposto de fato do tributo*, *suporte fático*, *fato imponível*, *hipótese de incidência*, *fato jurídico tributário* etc.

¹⁶ EMENTA: Recurso Extraordinário. Tributário. 2. Não incide Imposto de Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) sobre embarcações (Art. 155, III, CF/88 e Art. 23, III e § 13, CF/67 conforme EC 01/69 e EC 27/85). Precedentes. 3. Recurso extraordinário conhecido e provido. RE 379572 / RJ - RIO DE JANEIRO, Relator: Min. GILMAR MENDES. Julgamento: 11/04/2007. Órgão Julgador: Tribunal Pleno.

Em se tratando da regra-matriz de incidência, como norma geral e abstrata que é, podemos usar "hipótese tributária", aproximando o adjetivo para qualificar o campo de atuação sobre o qual, agora, centralizamos nossas atenções.

Por outro lado, a respeito do acontecimento que efetivamente sucede no quadro do relacionamento social, dentro daquelas específicas condições de espaço e de tempo, relatado na norma individual e concreta a que chamamos de "fato" ou de "enunciado factual", deve ser utilizada a expressão "fato jurídico tributário". "Fato jurídico" porque tem o condão de irradiar efeitos de direito (eficácia jurídica). E "tributário" porque tais efeitos estão diretamente ligados à instituição do tributo.

Por motivo de forte ambiguidade, vimos rejeitando a expressão "fato gerador", tão corrente na doutrina brasileira. A locução, com efeito, é utilizada para mencionar a hipótese da norma geral e abstrata (regra-matriz) e, simultaneamente, o fato jurídico (antecedente da norma individual e concreta). Assim, no sistema do nosso direito positivo e nas elaborações da doutrina vemos reiteradamente empregada a locução "fato gerador", quer para mencionar a previsão legal do fato, elaboração tipicamente genérica e abstrata, quer quanto ao fato mesmo, como enunciado protocolar, denotativo, rigorosamente determinado no antecedente de norma individual e concreta.¹⁷

O sinal de riqueza que o legislador elevou à condição de hipótese para a incidência do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores foi a propriedade. A relação obrigacional não nasce da modificação, mas da conservação de uma situação jurídica por um determinado período.

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 6ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 139.

Estabelece a Lei 6.606/1989:¹⁸

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

§ 1º - Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto em 1º de janeiro de cada exercício.

§ 2º - Em se tratando de veículo novo, o fato gerador considera-se ocorrido na data da sua primeira aquisição.

§ 3º - Em se tratando de veículo importado diretamente do exterior pelo consumidor final, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto na data do seu desembarço aduaneiro.

§ 3º - Em se tratando de veículo de procedência estrangeira, considera-se ocorrido o fato gerador na data do seu desembarço aduaneiro.

§ 4º - Para os efeitos desta lei, considera-se veículo novo aquele que ainda não foi objeto de saída para o consumidor final.

O aspecto temporal tem, no que toca ao Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, uma relevância maior do que noutros impostos. Por haver tributação sobre a existência e/ou conservação de uma relação jurídica duradoura (a propriedade), o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores depende da periodicidade do exercício financeiro.

¹⁸ Lei 13.293/2008, Artigo 3º - Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto:

I - no dia 1º de janeiro de cada ano, em se tratando de veículo usado;

II - na data de sua primeira aquisição pelo consumidor, em se tratando de veículo novo;

III - na data de seu desembarço aduaneiro, em se tratando de veículo importado diretamente do exterior pelo consumidor;

IV - na data da incorporação do veículo novo ao ativo permanente do fabricante, do revendedor ou do importador;

V - na data em que deixar de ser preenchido requisito que tiver dado causa à imunidade, isenção ou dispensa de pagamento;

VI - na data da arrematação, em se tratando de veículo novo adquirido em leilão;

VII - na data em que estiver autorizada sua utilização, em se tratando de veículo não fabricado em série;

VIII - na data de saída constante da Nota Fiscal de venda da carroceria, quando já acoplada ao chassi do veículo objeto de encarroçamento;

IX - na data em que o proprietário ou o responsável pelo pagamento do imposto deveria ter fornecido os dados necessários à inscrição no Cadastro de Contribuintes do IPVA deste Estado, em se tratando de veículo procedente de outro Estado ou do Distrito Federal;

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.

O direito ao tributo é adquirido, originariamente, com o registro do veículo, no qual se cria a obrigação tributária. Antes do registro não há, no sentido estrito, propriedade de veículo automotor, mas sim de mercadoria. Taxar a posse da mercadoria é onerar a atividade econômica de forma injustificada, desrespeitando os arts. 1.º, IV, e 170, *caput*, da Constituição Federal, que listam a livre iniciativa como fundamento da República. No caso estudado, a oneração tributária tornaria o tempo de permanência do veículo em oferta aos interessados um elemento encarecedor; o vendedor não o utilizaria (já que, para si, a função do veículo não é o uso, a locomoção, mas seu intuito é a circulação econômica, a transferência), mas estaria obrigado a recolher o tributo como se o utilizasse.

Com os veículos usados ocorre a incidência plena do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, já que a incidência faz-se sobre relação de propriedade experimentada por todo um exercício, ou seja, por todo o período aferido para a exação. Exige-se, portanto, indicação expressa do aspecto temporal. As legislações preferem o dia 1.º de janeiro, fazendo-o coincidir com o ano civil.

A exação faz-se para o futuro: no dia 1.º de janeiro, considera-se consumado o fato jurídico tributário e a situação havida naquele dia é presumida como havida em todo o exercício (todo o ano) que se inicia, concretizando plenamente a obrigação tributária e, via de consequência, o crédito tributário a favor do sujeito ativo da relação.

Se as condições para a tributação surgem ao longo do exercício, tem-se ocorrido o fato impositivo de tal momento para o fim do exercício, como ocorre com veículos novos. Veja-se o exemplo do veículo cuja propriedade não estava sujeita à tributação, quer por imunidade, quer por isenção tributária; com a sua transferência para pessoa que não goze do benefício, ou a alteração das condições que justificavam a não-incidência (como alteração nas características ou na função do veículo), o tributo passa a ser devido pelo novo proprietário, na proporção do tempo restante para que o exercício seja completado.

Igualmente, quando um veículo subtraído é recuperado em meio ao exercício. Com a subtração (como na perda total) não há propriedade em condições de permitir a exação, não sendo devido o recolhimento. Se o veículo subtraído retorna ao proprietário, restabelece-se a propriedade e o dever de recolher o tributo.

4.7 - Alíquota e base de cálculo

A alíquota do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores é fixa. É indicada em porcentagem em alguns Estados, ou em valor determinado, em referência ao ano de fabricação, à marca e ao modelo do veículo em outros.

No Estado de São Paulo, a matéria vem disciplinada no art. 7º, da Lei 6.606/89:

Artigo 7º - A alíquota do imposto, calculada sobre o valor venal é:

I - 5,0% (cinco por cento) para embarcações, aeronaves e automóveis de esporte e de corrida;

II - 4,0% (quatro por cento) para automóveis de passeio e camionetas de uso misto;

III - 3,0% (três por cento) para automóveis de passeio, de esporte, de corrida e camionetas de uso misto, movidos a álcool, gás natural ou eletricidade;

III - 3,0% (três por cento) para automóveis de passeio, de esporte e de corrida, e camionetas de uso misto, movidos exclusivamente a álcool;

IV - 2,0% (dois por cento) para qualquer outro veículo inclusive motocicletas e ciclomotores;

V - 1,5% (um e meio por cento) para os veículos de carga, categoria caminhões com capacidade superior a 1 tonelada;

VI - 6,0% (seis por cento) para automóveis de passeios movidos a "diesel";

VII - 1,0% (um por cento) para qualquer veículo indicado nos incisos precedentes com mais de 20 (vinte) anos de fabricação, excetuando-se as aeronaves.¹⁹

¹⁹ Lei 13.296/2008, Artigo 9º - A alíquota do imposto, aplicada sobre a base de cálculo atribuída ao veículo, será de:

I - 1,5% (um inteiro e cinquenta centésimos por cento) para veículos de carga, tipo caminhão;

II - 2% (dois por cento) para:

a) ônibus e microônibus;

b) caminhonetes cabine simples;

c) motocicletas, ciclomotores, motonetas, triciclos e quadriciclos;

d) máquinas de terraplenagem, empilhadeiras, guindastes, locomotivas, tratores e similares;

III - 3% (três por cento) para veículos que utilizarem motor especificado para funcionar, exclusivamente, com os seguintes combustíveis: álcool, gás natural veicular ou eletricidade, ainda que combinados entre si;

IV - 4% (quatro por cento) para qualquer veículo automotor não incluído nos incisos I a III deste artigo.

§ 1º - A alíquota dos veículos automotores a que se refere o inciso IV deste artigo, destinados à locação, de propriedade de empresas locadoras, ou cuja posse estas detenham em decorrência de contrato de arrendamento será reduzida em 50% (cinquenta por cento).

§ 2º - Considera-se empresa locadora de veículos, para os efeitos do § 1º, a pessoa jurídica cuja atividade de locação de veículos represente no mínimo 50% (cinquenta por cento) de sua receita bruta, mediante reconhecimento, segundo disciplina estabelecida pela Secretaria da Fazenda.

§ 3º - Será aplicada, excepcionalmente, a alíquota de 3% (três por cento) para veículos fabricados até 31 de dezembro de 2008 que utilizarem motor especificado para funcionar exclusivamente a gasolina, quando adaptado, até a mesma data, para funcionar de maneira combinada com gás natural veicular, ficando convalidados os procedimentos anteriormente adotados.

A base de cálculo é o valor do veículo, que, de conformidade com a lei de regência da matéria, é o valor de mercado dos veículos, levando-se em conta aquele vigente em setembro de cada ano.

A respeito do assunto, dispõe a Lei 6.606/89:

Artigo 5º - A base de cálculo do imposto é o valor venal do veículo.

§ 1º - Em se tratando de veículo novo, a base de cálculo do imposto será o valor total constante da Nota Fiscal ou do documento referente à transmissão de propriedade do veículo.

§ 2º - Em se tratando de veículo importado diretamente do exterior pelo consumidor final, a base de cálculo do imposto será o valor constante do documento de importação, acrescido dos valores dos tributos e quaisquer despesas aduaneiras devidos pela importação, ainda que não recolhidos pelo importador.

§ 3º - Na falta do documento referido no parágrafo anterior, será considerado, para a fixação do valor venal, o constante do documento expedido pelo órgão federal competente para a cobrança do tributo devido pela importação.

Artigo 6º - Para efeito de lançamento do imposto, quanto a veículo usado, a Secretaria da Fazenda estabelecerá o valor venal por meio de tabela, considerando na sua elaboração o que segue:

I - em relação a veículos terrestres: marca, modelo, espécie, ano de fabricação e procedência;

II - em relação a embarcações: potência, combustível, comprimento, casco e ano de fabricação;

III - em relação a aeronaves: peso máximo de decolagem e ano de fabricação.

§ 1º - A Tabela deverá ser divulgada no mês de outubro, para vigorar no exercício seguinte.

§ 2º - Para a fixação dos valores serão observados os preços médios de mercado vigentes no mês de setembro; havendo veículo cujo modelo não tenha sido comercializado nesse mês, adotar-se-á o valor de outro do mesmo padrão.

§ 3º - A Secretaria da Fazenda poderá adotar, se houver, tabela de valores venais elaborada pelo Conselho de Política Fazendária - CONFAZ.

§ 4º - Os veículos com mais de 10 (dez) até 20 (vinte) anos de fabricação terão, observado o "caput" deste artigo, como valor venal, 90% (noventa por cento) do valor venal do veículo fabricado no ano imediatamente posterior

§ 5º - A tabela poderá ser elaborada com os valores venais expressos em Unidades Fiscais do Estado de São Paulo - UFESP.

§ 6º - O valor venal dos veículos com mais de 20 (vinte) anos de fabricação será idêntico ao valor venal do veículo com 20 anos de fabricação.²⁰

A jurisprudência rejeita a tributação diferenciada de veículos em razão da origem, com a distinção entre nacionais e importados. Realmente, embora se admita a utilização desse imposto com fins extra-fiscais, tributando-se mais pesadamente veículos mais sofisticados, em se tratando de comércio exterior, os

²⁰ Lei 13.296/2008, Artigo 7º - A base de cálculo do imposto é:

I - na hipótese dos incisos I, V, IX e X, alíneas "a" e "b", do artigo 3º desta lei, o valor de mercado do veículo usado constante da tabela de que trata o § 1º deste artigo;

II - na hipótese do inciso II e X, alínea "c", do artigo 3º desta lei, o valor total constante do documento fiscal de aquisição do veículo pelo consumidor;

III - na hipótese do inciso III do artigo 3º desta lei, o valor constante do documento de importação, acrescido dos valores dos tributos devidos em razão da importação, ainda que não recolhidos pelo importador;

IV - na hipótese do inciso IV do artigo 3º desta lei:

a) para o fabricante, o valor médio das operações com veículos do mesmo tipo que tenha comercializado no mês anterior ao da ocorrência do fato gerador;

b) para o revendedor, o valor da operação de aquisição do veículo, constante do documento fiscal de aquisição;

c) para o importador, o valor a que se refere o inciso III deste artigo.

V - na hipótese do inciso VI do artigo 3º desta lei, o valor da arrematação, acrescido das despesas cobradas ou debitadas do arrematante e dos valores dos tributos incidentes sobre a operação, ainda que não recolhidos;

VI - na hipótese dos incisos VII e VIII do artigo 3º desta lei, a soma dos valores atualizados de aquisição de suas partes e peças e outras despesas, também atualizadas, que incorrerem na sua montagem.

§ 1º - Para efeito do disposto no inciso I deste artigo, o Poder Executivo divulgará o valor de mercado por meio de tabela, considerando na sua elaboração a marca, o modelo, a espécie e o ano de fabricação.

§ 2º - A tabela a que se refere o § 1º deste artigo, deverá ser divulgada para vigorar no exercício seguinte, e na fixação dos valores serão observados os preços médios de mercado vigentes no mês de setembro.

§ 3º - Havendo veículo cujo modelo não tenha sido comercializado no mês de setembro, adotar-se-á o valor de outro do mesmo padrão.

§ 4º - O Poder Executivo poderá adotar como base de cálculo:

1 - para o veículo com mais de 10 (dez) anos e até 20 (vinte) anos de fabricação, valor equivalente a 90% (noventa por cento) da base de cálculo correspondente à do veículo fabricado no ano imediatamente posterior;

2 - para o veículo com mais de 20 (vinte) anos de fabricação, a mesma base de cálculo do veículo com 20 anos de fabricação;

3 - para os veículos usados referidos nos incisos VII e VIII do artigo 3º desta lei, o valor de registro do veículo novo, depreciado à taxa de 10% (dez por cento) em relação à base de cálculo utilizada no ano imediatamente anterior.

§ 5º - O Poder Executivo poderá firmar convênios ou contratar serviços com entidades especializadas para a pesquisa dos valores médios de mercado dos veículos usados.

§ 6º - Para determinação da base de cálculo é irrelevante o estado de conservação do veículo.

§ 7º - Na falta do documento referido no inciso III deste artigo, será considerado, para a fixação da base de cálculo, o valor constante do documento expedido pelo órgão federal competente para a cobrança do tributo devido pela importação, acrescido dos demais impostos incidentes.

§ 8º - A atualização de que trata o inciso VI deste artigo far-se-á pela variação da Unidade Fiscal do Estado de São Paulo - UFESP, mediante multiplicação do valor constante dos documentos de aquisição das partes, peças e despesas de montagem, pelo coeficiente obtido com a divisão do valor nominal da UFESP, no mês da data de ocorrência do fato gerador, pelo valor da mesma unidade no mês de aquisição das partes, peças e despesas de montagem.

§ 9º - Nas situações em que for constatada notória redução nos preços médios de mercado vigentes entre o mês de setembro e o mês de dezembro, poderá o Poder Executivo, excepcionalmente, autorizar a redução da base de cálculo.

Artigo 8º - O Poder Executivo poderá arbitrar a base de cálculo:

I - na impossibilidade de determinação dos valores, nos termos do artigo 7º desta lei;

II - na verificação de incompatibilidade entre o valor de aquisição do veículo e o valor de mercado.

instrumentos adequados são os impostos federais sobre importação e exportação, em virtude da competência da União nessa matéria. Nesse sentido orientou-se a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Como já referido, a Emenda Constitucional nº. 42, de 19.12.2003, acrescentou o § 6º. ao art. 155 da Constituição Federal de 1988, para estabelecer que o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal e que esse imposto poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização do veículo.

Por justiça fiscal e em atendimento ao princípio da capacidade contributiva, seria recomendável que o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores tivesse alíquotas seletivas, mais baixas para os carros populares e mais elevadas para os de luxo. A lei não precisaria referir-se a essa ou àquela característica; bastaria estabelecer padrões em relação à própria base de cálculo, pois assim evitaria práticas evasivas. O critério determinante da alíquota seria o preço. E esse critério permitiria tributar mais pesadamente os veículos mais sofisticados, que têm preços muitas vezes exorbitantes e em geral são importados.²¹

4.8 – Sujeito passivo

Partindo-se dos ensinamentos do Professor Paulo de Barros Carvalho, sujeito passivo pode ser definido nos seguintes termos:

²¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 28ª edição. São Paulo : Malheiros, 2007, p. 406.

pessoa física ou jurídica, privada ou pública, detentora de personalidade, e de quem juridicamente exige-se o cumprimento da prestação. Consta, obrigatoriamente, do pólo passivo de uma relação jurídica, única forma que o direito reconhece para obrigar alguém a cumprir determinada conduta.²²

Lembre-se que sujeito passivo é aquele que figura no pólo passivo da relação jurídica tributária, e não aquele que tem aptidão para suportar o ônus fiscal.

Os incisos I e II do parágrafo único do artigo 121 do Código Tributário Nacional elegem duas espécies de sujeitos passivos para a relação jurídica tributária: o *contribuinte*, identificado como sendo a pessoa que tem relação direta e pessoal com o fato jurídico, e o *responsável*, como sendo a pessoa que, embora não tenha relação direta e pessoal com o fato, é eleita pela lei para satisfazer a obrigação tributária.

O contribuinte do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores é o proprietário do veículo, presumindo-se como tal a pessoa em cujo nome o veículo esteja licenciado pela repartição competente. Embora o licenciamento do veículo não seja, do ponto de vista rigorosamente jurídico, uma prova de propriedade, o certo é que como tal vem sendo admitido na prática. Para fins de tributação, aliás, não há qualquer problema em considerar-se o licenciamento como prova da propriedade do veículo.

²² FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo : Noeses, 2005, p. 29.

Estatui a lei paulista (Lei 6.606/89):

Artigo 3º - Contribuinte do imposto é o proprietário do veículo.²³

Há quem afirme que, tratando-se de veículo adquirido com alienação fiduciária em garantia, contribuinte do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores é a instituição financeira credora, até que ocorra a quitação. Assim, o imposto somente seria devido por quem adquire o veículo automotor com alienação fiduciária em garantia depois da quitação.

Não obstante respeitável, esse ponto de vista não nos parece correto. O fato jurídico tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores na verdade é a propriedade do veículo; mas como tal se há de entender o direito de usar e gozar desse bem, ainda que limitado esteja o direito de dispor do mesmo, em razão da denominada alienação fiduciária em garantia.

Para se identificar o responsável tributário (pessoa que, embora não tendo relação direta e pessoal com o fato, é eleita pela lei para satisfazer a obrigação tributária) pelo Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, há que se examinar a legislação específica de cada Unidade da Federação.

²³ Lei 13.296/2008, Artigo 5º - Contribuinte do imposto é o proprietário do veículo.

Parágrafo único - No caso de pessoa jurídica, considera-se contribuinte:

1 - cada um dos seus estabelecimentos para fins de cumprimento das obrigações contidas nesta lei;
2 - o conjunto dos estabelecimentos para fins de garantia do cumprimento das obrigações.

No Estado de São Paulo, a matéria vem disciplinada no art. 4º, da Lei 6.606/89, nos seguintes termos:

Artigo 4º - São responsáveis, solidariamente, pelo pagamento do imposto:

- I - o adquirente, em relação ao veículo adquirido sem o pagamento do imposto do exercício ou exercícios anteriores;
- II - o titular do domínio e/ou o possuidor a qualquer título;
- III - o proprietário de veículo de qualquer espécie, que o alienar e não comunicar a ocorrência ao órgão público encarregado do registro e licenciamento, inscrição ou matrícula.
- III - o proprietário de veículo de qualquer espécie, que o alienar e não comunicar a ocorrência ao órgão público encarregado do registro e licenciamento, inscrição ou matrícula, na forma do artigo 18.
- IV - o funcionário que autorizar ou efetuar o registro e licenciamento, inscrição ou matrícula de veículo de qualquer espécie, sem a prova de pagamento ou do reconhecimento de isenção ou imunidade do imposto.

Parágrafo único - A solidariedade prevista neste artigo não comporta benefício de ordem.²⁴

²⁴ Lei 13.296/2008, Artigo 6º - São responsáveis pelo pagamento do imposto e acréscimos legais:

- I - o adquirente, em relação ao veículo adquirido sem o pagamento do imposto e acréscimos legais do exercício ou exercícios anteriores;
 - II - o proprietário de veículo automotor que o alienar e não fornecer os dados necessários à alteração no Cadastro de Contribuintes do IPVA no prazo de 30 (trinta) dias, em relação aos fatos geradores ocorridos entre o momento da alienação e o do conhecimento desta pela autoridade responsável;
 - III - o leiloeiro, em relação ao veículo adquirido ou arrematado em leilão e entregue sem comprovação do pagamento do IPVA e acréscimos legais pendentes sobre o mesmo, correspondente ao exercício ou exercícios anteriores;
 - IV - o inventariante, pelos débitos devidos pelo espólio;
 - V - o tutor ou o curador, pelos débitos de seu tutelado ou curatelado;
 - VI - a pessoa jurídica que resultar da fusão, incorporação ou cisão de outra ou em outra pessoa jurídica;
 - VII - o agente público que autorizar ou efetuar o registro, licenciamento ou a transferência de propriedade de veículo automotor neste Estado, sem a comprovação do pagamento ou do reconhecimento da imunidade, da concessão da isenção ou dispensa do pagamento do imposto;
 - 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;
 - IX - o agente público responsável pela contratação de locação de veículo, para uso neste Estado por pessoa jurídica de direito público, 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;
 - XI - o titular do domínio ou o possuidor a qualquer título;
 - XII - todo aquele que efetivamente concorrer para a sonegação do imposto.
- § 1º - No caso de veículo abrangido pela imunidade, isenção ou dispensa do pagamento do imposto, o agente público ou o leiloeiro deverá exigir a respectiva comprovação.
- § 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.

4.9 - Lançamento

O lançamento do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores é feito de ofício. A repartição competente para o licenciamento do veículo remete para a Secretaria da Fazenda as informações necessárias e esta emite o documento com o qual o proprietário do veículo é notificado para fazer o pagamento.

Nesse sentido, as disposições dos arts. 17/20, da Lei 13.296/2008, que não encontram semelhantes na legislação anterior.²⁵

²⁵ Artigo 17 - O contribuinte ou o responsável efetuará anualmente o pagamento do imposto, na forma estabelecida pelo Poder Executivo, o qual ficará sujeito à homologação pela autoridade administrativa competente.

Artigo 18 - Verificado que o contribuinte ou responsável deixou de recolher o imposto no prazo legal, no todo ou em parte, a autoridade administrativa tributária procederá ao lançamento de ofício, notificando o proprietário do veículo ou o responsável para o recolhimento do imposto ou da diferença apurada, com os acréscimos legais, no prazo de 30 (trinta) dias contados da data do recebimento da notificação, reservado o direito de contestação.

§ 1º - Diferença, para os efeitos deste artigo, é o valor do imposto e seus acréscimos legais, que restarem devidos após imputação efetuada mediante distribuição proporcional do valor recolhido entre os componentes do débito.

§ 2º - A notificação prevista neste artigo conterà a identificação do contribuinte, do responsável solidário, quando for o caso, do veículo, a data de vencimento e a forma de pagamento do imposto e acréscimos legais, podendo ser realizada por meio de edital publicado no Diário Oficial do Estado, por correio, pessoalmente ou por meio eletrônico.

§ 3º - Quando a notificação for feita por meio de publicação no Diário Oficial do Estado, o contribuinte ou interessado será cientificado da publicação na forma estabelecida pelo Poder Executivo.

Artigo 19 - Verificada infração a qualquer dispositivo da legislação do imposto, será lavrado Auto de Infração e Imposição de Multa por Agente Fiscal de Rendas, admitida a chancela por meio eletrônico.

Parágrafo único - Para efeito deste artigo, quando a infração estiver acompanhada de redução ou supressão do pagamento do imposto, este poderá ser exigido por meio de Auto de Infração e Imposição de Multa.

Artigo 20 - Enquanto não extinto o direito de constituir o crédito tributário, o lançamento poderá ser revisto de ofício pela autoridade administrativa, quando verificado erro ou fato não conhecido ou não provado.

5 - DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO DO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES

Após as considerações a respeito do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, chega-se ao tema central do presente estudo, que trata da intrincada questão a respeito do domicílio tributário. Antes, porém, de seu enfrentamento, há que se delinear noções de domicílio, que será, em princípio, genericamente estudado.

5.1 - Definição de domicílio

A doutrina costuma definir domicílio como “o lugar em que a pessoa fixa o centro principal de seus negócios e interesses”²⁶. Para Maria Helena Diniz, “domicílio é a sede jurídica da pessoa, onde ela se presume para efeitos de direito e onde exerce ou pratica, habitualmente, seus atos e negócios jurídicos”²⁷.

A lei civil, todas as vezes em que se refere ao domicílio, utiliza a palavra - lugar -, como se pode verificar nos arts. 70, 72, 73 e 75, *caput*, inciso IV e §§ 1º e 2º, todos do Código Civil.

O domicílio importa, então, em traduzir o elemento de fixação espacial da pessoa, o fator de sua localização para efeito das relações jurídicas, a indicação de um lugar onde o indivíduo está, deve estar ou presume-se que esteja,

²⁶ OLIVEIRA, José Maria Leoni Lopes de. *Novo código civil anotado*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, v. 1., 2004. p. 134.

²⁷ DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro*. Volume 1. 25ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 201.

dispensando os que tenham interesse em encontrá-lo do esforço e da incerteza de andarem a sua procura²⁸.

Il domicilio è una pura creazione giuridica, una invenzione dei legislatore, poichè si fonda su un presupposto immateriale, privo di sostanza corporea o di soggettività; il punto di riferimento è, infatti, un insieme di rapporti: quelli attraverso cui si svolge la personalità e la capacità di un soggetto.
29

Assim, a noção jurídica de domicílio constrói-se sobre o fato de ter, toda pessoa, como centro de sua atividade, determinado lugar³⁰. Portanto, tem-se que é a sede jurídica da pessoa³¹.

5.2 - Distinções necessárias

No estudo do domicílio, há que se observar a distinção entre domicílio, moradia e residência. Note-se que referida distinção aplica-se às pessoas naturais e não às pessoas jurídicas.

A residência, segundo Orlando Gomes³², é o lugar onde mora a pessoa física com a intenção de aí permanecer, ainda quando temporariamente afastada. Já o domicílio é o lugar onde ela estabelece a sede principal de seus negócios, o ponto central de suas ocupações habituais.

²⁸ PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. 20ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, v. I., 2004. p. 373.

²⁹ MONTUSCHI, Luigi. ROMAGNOLI, Emilio. BARILLARO, Domenico. *Commentario del Codice Civile, Libro Primo, Delle persone e della famiglia*. Bologna : Nicola Zanichelli Editore, 1970. pp. 9-10.

³⁰ GOMES, Orlando. *Introdução do direito civil*. 18ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 177.

³¹ AMARAL, Francisco. *Direito civil - introdução*. 5ª. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 246.

³² Op. cit., p. 177.

Por moradia ou habitação deve-se entender o lugar que a pessoa escolhe de maneira eventual, ou seja, é uma “residência” transitória, como por exemplo, a hospedagem em um hotel ou a locação para temporada.

Como se pode observar, a expressão domicílio tem maior alcance, englobando a noção de residência e a vontade da pessoa de ali fixar o centro de suas atividades.

Washington de Barros Monteiro explica³³:

Se pudéssemos empregar fórmula para traduzir essa idéia, diríamos que domicílio = residência (*quid facti*) + qualificação legal (*quid juris*). O anteprojeto de Orlando Gomes estabelecia, de modo nítido, a linha separativa entre ambos os conceitos: o domicílio da pessoa física é o lugar onde ela tem a sede principal da sua atividade e a residência, onde mora com a intenção de permanecer (art. 45).

Note-se que, mesmo que não haja a intenção de permanecer e fixar o centro de suas ocupações, o Código Civil, no seu art. 73, considera como domicílio da pessoa natural que não tenha residência habitual (p. ex., os ciganos) o lugar onde for encontrada. Portanto, na prática, domicílio é o lugar, o endereço onde a pessoa possa ser encontrada.

Os mesmos critérios distintivos são utilizados pela legislação mexicana:

³³ MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil*. Volume 1, 39ª edição. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 158.

Território es la superficie terrestre, aérea y marítima sobre la cual el Estado ejerce soberanía. Residência es el sitio, dentro del territorio, en el que se tiene morada habitual. Domicilio es, dentro del sitio de residência, el establecimiento, el lugar principal de los negocios, el lugar donde se ejerce la administración de ellos o el lugar donde se halla el sujeto.³⁴

O instituto do domicílio reveste-se de grande importância na seara do Direito.

Prova disso é o fato de a Constituição Federal, em seu art. 5º, inciso XI³⁵, prever sua inviolabilidade, referindo-se à casa de forma abrangente, compreendendo qualquer compartimento habitado ou não aberto ao público, onde alguém exerce profissão ou atividade³⁶. Note-se que o constituinte procurou não se furta à noção de lugar, de endereço, onde se concentra a vida privada da pessoa.

Em consequência, garantido-se a inviolabilidade do domicílio, garante-se a inviolabilidade da vida privada, ou seja, o direito à privacidade, também resguardado constitucionalmente nos termos do art. 5º, inciso X³⁷, da Constituição Federal.

Além de repercutir nos direitos e garantias fundamentais assegurados constitucionalmente, não se pode perder de vista, ainda, que o domicílio estabelece regra geral em matéria de competência processual³⁸, bem

³⁴ DIEP DIEP, Daniel. *Fiscalística. Tomo I*. San Luiz Potosi : Ediciones Cedrus Libani. 1991, p. 407.

³⁵ "a casa é o asilo inviolável do indivíduo, ninguém nela podendo penetrar sem consentimento do morador, salvo em caso de flagrante delito ou desastre, ou para prestar socorro, ou durante o dia, por determinação judicial".

³⁶ Com a interpretação dada pelo art. 150, § 4º, do Código Penal Brasileiro.

³⁷ "são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito à indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação".

³⁸ Artigos 94 e seguintes do Código de Processo Civil

como determina as regras sobre o começo e o fim da personalidade, o nome, a capacidade e os direitos de família³⁹.

A noção de domicílio é de grande importância no Direito. Como as relações jurídicas se formam entre pessoas, é necessário que estas tenham um local, livremente escolhido ou determinado pela lei, onde possam ser encontradas para responder por suas obrigações. Todos os sujeitos de direito devem ter, pois, um lugar certo, no espaço, de onde irradiem sua atividade jurídica.

As espécies clássicas de domicílio citadas pela doutrina e previstas na lei são basicamente: voluntário e necessário.

O domicílio voluntário, como o próprio nome já diz, decorre da vontade do agente capaz que o fixa. Já o necessário decorre da imposição da lei, nos termos do art. 76 do Código Civil.

Referido instituto não é exclusivo do Direito Civil. Em vários outros ramos do Direito, encontram-se regras que utilizam a idéia de domicílio, como, por exemplo, no Direito Processual Penal (art. 72, do Código de Processo Penal), no Direito Constitucional (art. 14, § 3º, inciso IV, da Constituição Federal), no Direito Eleitoral (art. 42, parágrafo único, do Código Eleitoral), no Direito Tributário (art. 127, do Código Tributário Nacional, art. 127), no Direito do Trabalho (art. 469, da Consolidação das Leis Trabalhistas), no Direito Processual do Trabalho (art. 651, § 1º, da Consolidação das Leis Trabalhistas) e outros.

³⁹ Consoante o art. 7º. da Lei de Introdução ao Código Civil.

Importam ao nosso estudo o domicílio civil e o domicílio tributário, de vez que do exame e do conseqüente confronto de suas regras específicas surgirá a conclusão do presente estudo.

5.3 - O domicílio civil

O Código Civil trata do domicílio nos artigos 70 a 78.

Nos termos das disposições acima referidas, plenamente aplicáveis aos atos da vida civil, típicas do Direito Privado, as pessoas são, em princípio, inteiramente livres para decidir o lugar em que fixarão o domicílio e, por isso, o elemento mais relevante para identificá-lo é a intenção por elas manifestada. Exceto nas hipóteses de domicílio necessário, o lugar declarado como tal pela pessoa é reconhecido como domicílio.

Domicílio é o lugar em que a pessoa pode ser encontrada para responder por suas obrigações ou exercer os direitos que titulariza. A regra geral para a definição do domicílio é o da ampla liberdade.⁴⁰

O domicílio civil, segundo o art. 70 do Código Civil, é o lugar onde a pessoa estabelece sua residência com ânimo definitivo, tendo, portanto, por critério, a residência. E acrescenta o art. 72: "É também domicílio da pessoa natural, quanto às relações concernentes à profissão, o lugar onde esta é exercida". Com isso, admite-se o domicílio profissional, quebrando-se o princípio da unidade domiciliar. Tanto o local da residência como o do exercício da profissão são considerados

⁴⁰ COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de Direito Civil*. Vol. 1. 2ª ed. São Paulo : Saraiva, 2006, p. 228

domicílios, por ser comum, hodiernamente, nos grandes centros urbanos, que as pessoas residam numa localidade e trabalhem em outra.

Há dois elementos: o *objetivo*, que é a fixação da pessoa em dado lugar, e o *subjetivo*, que é a intenção de ali permanecer com ânimo definitivo. Importa em fixação espacial permanente da pessoa.⁴¹

No dizer de Caio Mário da Silva Pereira⁴², domicílio é a residência definitiva, na qual está contido o propósito de permanecer.

A idéia de estabilidade também está presente no Código Civil italiano:

Stabilità significa, dunque, certezza che il soggetto ha trasferito o ha costituito il núcleo delle proprie relazioni in un luogo più o meno circoscritto; quello che conta non è l'esistenza di un atto formale di destinazione, nè la consapevolezza di istituire un rapporto duraturo con una porzione dello spazio o il comportamento successivo del soggetto (iterazione o no di certi atti).

La stabilità è implicita e si risolve nella riconoscibilità esteriore del domicilio: dal momento in cui gli affari e gli interessi di un soggetto assumono come punto di riferimento un ambito delimitato e sono influenzati nella loro esecuzione da tale indispensabile coordinata, da quell'istante può dirsi «sta-bilita» quella sede che l'art. in esame 1° comma denomina domicilio.⁴³

O Código Civil, adotando o critério das legislações alemã, austríaca, grega e chilena, dentre outras, e afastando-se da orientação do direito francês,

⁴¹ DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro. Op. cit.*, p. 215.

⁴² PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil. Volume 1, 20ª edição.* Rio de Janeiro Forense, 2004, p. 372.

⁴³ MONTUSCHI, Luigi. ROMAGNOLI, Emilio. BARILLARO, Domenico. *Op. cit.* pp. 16/17.

admite a pluralidade domiciliar. Para tanto, basta que a pessoa tenha diversas residências onde alternadamente viva.⁴⁴

Além disso, o Código Civil dispõe que o lugar onde puder ser encontrado é considerado o domicílio da pessoa natural que não tenha residência habitual, como os ciganos ou os artistas de circo.⁴⁵ Tal lugar não é propriamente o domicílio, mas vale como domicílio. Trata-se do denominado domicílio aparente ou ocasional, visto que cria a aparência de um domicílio num local que pode ser considerado por terceiro como sendo o seu domicílio. Presumir-se-á que a pessoa está domiciliada no lugar em que for encontrada.

A liberdade de escolha do domicílio pode ser tolhida das pessoas físicas, estabelecendo a lei algumas hipóteses de domicílio necessário, quais sejam:

- a) o incapaz tem o mesmo domicílio de seu representante ou assistente;
- b) o servidor público é domiciliado no lugar em que exerce suas funções permanentemente;
- c) o domicílio do militar depende da Força a que pertence; sendo do Exército, será onde servir; sendo da Marinha ou da Aeronáutica, será o lugar do comando a que se encontrar imediatamente subordinado;
- d) o marítimo domicilia-se no navio em que for matriculado;
- e) o preso, onde estiver cumprindo pena (art. 76 do Código Civil).

⁴⁴ “Art. 71. Se, porém, a pessoa natural tiver diversas residências, onde, alternadamente, viva, considerar-se-á domicílio seu qualquer delas. Art. 72. É também domicílio da pessoa natural, quanto às relações concernentes à profissão, o lugar onde esta é exercida. Parágrafo único. Se a pessoa exercitar profissão em lugares diversos, cada um deles constituirá domicílio para as relações que lhe corresponderem.”

⁴⁵ “Art. 73. Ter-se-á por domicílio da pessoa natural, que não tenha residência habitual, o lugar onde for encontrada.”

Em se tratando de domicílio voluntário, a liberdade de escolha envolve a liberdade de alteração do domicílio. Para que a mudança se caracterize, não basta a troca de endereço. É necessário que a pessoa esteja imbuída da "intenção manifesta de o mudar", como exige o art. 74 do Código Civil⁴⁶. Essa intenção é aferida por sua conduta e, segundo dispõe o parágrafo único do mencionado dispositivo legal, resultará do que declarar "às municipalidades dos lugares, que deixa, e para onde vai, ou, se tais declarações não fizer, da própria mudança, com as circunstâncias que a acompanharem".

Essas circunstâncias podem ser, por exemplo: a matrícula dos filhos em escola da nova localidade, a transferência de linha telefônica, a abertura de contas bancárias, posse em cargo público etc.⁴⁷

As pessoas jurídicas também têm seu domicílio, que é sua sede jurídica, onde os credores podem demandar o cumprimento de suas obrigações.

Se a pessoa jurídica for estrangeira porque tem a sede no exterior, considera-se-a domiciliada no lugar em que estabeleceu, no território nacional, sua agência ou escritório (art. 75, § 2º do Código Civil).

Quanto ao domicílio das pessoas jurídicas de direito público, o Código Civil traz uma fixação natural, ou seja, cada qual tem por domicílio o local da sede de seu governo.⁴⁸ Às autarquias, como são entes descentralizados criados por

⁴⁶ "Muda-se o domicílio, transferindo a residência, com a intenção manifesta de o mudar".

⁴⁷ GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito Civil Brasileiro*. Volume 1, 6ª edição. São Paulo : Saraiva, 2008, p. 145.

⁴⁸ "Quanto às pessoas jurídicas, o domicílio é:

I - da União, o Distrito Federal;

II - dos Estados e Territórios, as respectivas capitais;

III - do Município, o lugar onde funcione a administração municipal; "

lei, aplicam-se as normas sobre o domicílio da pessoa jurídica de direito público interno de que são desmembramento.

Nos demais casos (inciso IV)⁴⁹, a regra geral posta pelo Código é que todas terão por domicílio o lugar onde funcionarem as respectivas diretorias e administrações, ou onde elegerem domicílio especial no seu estatuto.

Renan Lotufo adverte⁵⁰:

No inciso IV, o Código se refere às demais pessoas jurídicas, sem qualificá-las, mas a referência subsequente não permite reduzi-las às de direito privado. Veja-se que outros tipos de pessoas jurídicas de direito público foram elencadas nos incisos IV e V do art. 41.

Tanto quanto ocorre com as pessoas naturais, o Código Civil admite a pluralidade do domicílio das pessoas jurídicas, desde que tenham diversos estabelecimentos. Se a pessoa jurídica possuir agências, escritórios de representação, departamentos, filiais situados em comarcas diferentes, cada estabelecimento é dotado de autonomia e será considerado domicílio para os atos ou negócios nele efetivados, com o intuito de beneficiar os indivíduos que contratarem com a pessoa jurídica.⁵¹

⁴⁹ "IV - das demais pessoas jurídicas, o lugar onde funcionarem as respectivas diretorias e administrações, ou onde elegerem domicílio especial no seu estatuto ou atos constitutivos".

⁵⁰ LOTUFO, Renan. *Código Civil Comentado. Parte Geral*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p.190

⁵¹ "Art. 75, § 1º Tendo a pessoa jurídica diversos estabelecimentos em lugares diferentes, cada um deles será considerado domicílio para os atos nele praticados".

5.4 - O domicílio tributário

El domicilio adquiere en el ámbito tributario una especial relevancia, ya que la pronta y fácil localización del administrado es una condición fundamental para el correcto desarrollo de sus relaciones con la Administración tributaria y, en consecuencia, para la efectiva aplicación de los tributos.⁵²

O Código Tributário Nacional dedica um único artigo ao instituto do domicílio⁵³, o que constitui indicativo de que, no referido diploma legal, o instituto não tem a larga abrangência e o caráter facultativo dados pelo Código Civil ao regular o local de prestação das obrigações relacionadas a atos da vida privada.

E nem deveria ser diferente. As disposições contidas no Código Tributário Nacional traçam regras de Direito Público e, por tal motivo, pouco ou nada importa a vontade do contribuinte. O tributo é uma obrigação compulsória⁵⁴, razão pela qual as regras estatuídas pelo Código Tributário Nacional deixam uma margem de escolha muito pequena à disposição do contribuinte. Prova disso é que, nos termos do disposto no art. 126, a capacidade das pessoas naturais ou a privação do exercício, por parte delas, de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da

⁵² FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso de Derecho Financiero Español*. 24ª ed. Madrid : Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S. A. 2004. p. 40.

⁵³ "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;

III - quanto às pessoas jurídicas de direito público, qualquer de suas repartições no território da entidade tributante.

§ 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. "

⁵⁴ Código Tributário Nacional, "art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. "

administração direta de seus bens ou negócios em nada repercute na sua capacidade tributária. No que tange à pessoa jurídica, sequer a regularidade de seus atos constitutivos é necessária para que seja capaz na seara tributária.⁵⁵

As normas do Direito Tributário orientam-se sempre no sentido de atingir a realidade econômica das relações que disciplinam e evitar a fraude. Por isso não se perdem no formalismo dominante em outros ramos do Direito.

A capacidade jurídica está ligada à questão da vontade como elemento formativo do vínculo jurídico obrigacional. Qualquer pessoa, para se obrigar, há de ser juridicamente capaz. Ocorre que a vontade é irrelevante na formação do vínculo obrigacional tributário. Em sendo assim, não tem sentido a exigência da capacidade jurídica como condição para que alguém possa ser sujeito passivo desse tipo de obrigação.

Hugo de Brito Machado ensina:

É que a obrigação tributária prescinde do elemento volitivo em sua gênese. Nasce dos elementos lei e fato. Fato objetivamente considerado, fato jurídico em sentido estrito, onde a vontade é inteiramente irrelevante. Nos atos jurídicos em geral a vontade é elemento essencial. Por isto a lei exige para a validade dos atos jurídicos o agente capaz. Agente que tenha vontade juridicamente válida. Como na formação da obrigação tributária não participa o ato, mas simplesmente o fato em sentido estrito, acontecimento considerado apenas em seu aspecto objetivo, é natural

⁵⁵ "Art. 126. A capacidade tributária passiva independe:

I - da capacidade civil das pessoas naturais;

II - de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios;

III - de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional."

que a capacidade jurídica seja irrelevante na formação do vínculo obrigacional tributário.⁵⁶

Firmedi nesses pressupostos, passa-se à análise das regras tributárias pertinentes ao domicílio das pessoas físicas e jurídicas.

5.4.1 – A possibilidade de eleição do domicílio tributário

Em princípio, nos termos do disposto no art. 127, *caput*, do Código Tributário Nacional⁵⁷, o contribuinte pode escolher o seu domicílio tributário, vale dizer, o local em que manterá as suas relações com o fisco.

A possibilidade de eleição do domicílio tributário pelo contribuinte é um reflexo do direito fundamental da personalidade tipificado. O inciso XV, do art. 5º da Constituição Federal⁵⁸ estabelece, entre outros direitos, a livre permanência em qualquer ponto do território nacional.

Partindo-se do pressuposto que as pessoas são livres para permanecer em qualquer ponto do território nacional, podem elas, então, residir em qualquer ponto do território nacional. Considerando-se que, genericamente, domicílio é a residência com ânimo definitivo, na disposição referida, a Constituição Federal estabelece, de modo implícito, a liberdade de o contribuinte eleger qualquer ponto do território nacional como sendo seu domicílio fiscal.

⁵⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, p. 176

⁵⁷ "Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal: "

⁵⁸ "é livre a locomoção no território nacional em tempo de paz, podendo qualquer pessoa, nos termos da lei, nele entrar, permanecer ou dele sair com seus bens"

Ao comentar disposição semelhante da Constituição espanhola (art. 19), o professor Angel Baena Aguilar ensina:

En mi opinión, el artículo 19 CE se refiere a la libertad de establecimiento o asentamiento en general, término que considero comprensivo de las nociones de residência y domicilio, diferentes entre sí. Coincido con FERNÁNDEZ-MIRANDA en que en el artículo 19 CE «el concepto de domicilio es más restringido que el de residência, pero ha de entenderse incluido en el ámbito del mismo, aunque el tenor literal del artículo 19 no haga referencia expresa al mismo.⁵⁹

No entanto, há que se atentar para a disposição constitucional que refere à liberdade de residência/domicílio, **nos termos da lei**.

No Brasil, ainda que se trate de direito fundamental, não há direito absoluto capaz de sobrepor-se a todos os demais.

Essa constatação é irrefutável, na medida em que o próprio direito à vida sofre restrições. De se ressaltar, a título de exemplos, a possibilidade de aborto quando a gestação decorre de estupro ou implica risco à vida da mãe, ou ainda as excludentes da legítima defesa e do estado de necessidade, assim como a pena de morte prevista constitucionalmente em casos de guerra.

Assim, e partindo desse pressuposto (o de que os direitos fundamentais encontram-se não raro em rota de colisão), a doutrina germânica também admitiu que nenhuma norma poderia ser entendida distante do contexto no qual se insere, devendo ter sua aplicação restringida na medida em que afrontasse

⁵⁹ AGUILAR, Angel Baena. *El domicilio tributário em derecho español*. Pamplona : Aranzadi, 1995, p. 25

disposições outras de maior envergadura ou não cumprisse com seus objetivos originários.⁶⁰

Nesse sentido, o Colendo Superior Tribunal de Justiça já autorizou a quebra de sigilo telefônico de advogado suspeito da prática de crime.⁶¹

Os direitos e garantias fundamentais consagrados pela Constituição Federal, portanto, não são ilimitados, uma vez que encontram seus limites nos demais direitos igualmente consagrados pela Carta Magna.

Quando houver conflito entre dois ou mais direitos ou garantias fundamentais, o intérprete deve utilizar-se do princípio da concordância prática ou da harmonização, de forma a coordenar e combinar os bens jurídicos em conflito, evitando o sacrifício total de uns em relação aos outros, realizando uma redução proporcional do âmbito de alcance de cada qual, sempre em busca do verdadeiro significado da norma e da harmonia do texto constitucional com sua finalidade precípua.

Apontando a relatividade dos direitos fundamentais, Quiroga Lavié afirma que os direitos fundamentais nascem para reduzir a ação do Estado aos limites impostos pela Constituição, sem, contudo, desconhecê-los a subordinação do

⁶⁰ USTARRÓZ, Daniel. *Provas ilícitas lícitas?* Artigo publicado no Juris Síntese nº 36 - JUL/AGO de 2002.

⁶¹ "ROMS. SIGILO TELEFÔNICO. ADVOGADO. QUEBRA. I - Decisão judicial fundamentada, com apoio na Lei nº 9.296/96, determinando a interceptação telefônica, não afronta a Constituição Federal. II - A proteção à inviolabilidade das comunicações telefônicas do advogado não consubstancia direito absoluto, cedendo passo quando presentes circunstâncias que denotem a existência de um interesse público superior, especificamente, a fundada suspeita da prática da infração penal. Recurso desprovido". (ROMS 10857/SP - DJ 02/05/2000 - Rel. Min. FELIX FISCHER - J. 16/03/2000 - 5ª Turma do STJ).

indivíduo ao Estado, como garantia de que eles operem dentro dos limites impostos pelo direito.⁶²

A própria Declaração dos Direitos Humanos da Organização das Nações Unidas, em seu artigo 29 prevê:

toda pessoa tem deveres com a comunidade, posto que somente nela pode-se desenvolver livre e plenamente sua personalidade. No exercício de seus direitos e no desfrute de suas liberdades todas as pessoas estarão sujeitas às limitações estabelecidas pela lei com a única finalidade de assegurar o respeito dos direitos e liberdades dos demais, e de satisfazer as justas exigências da moral, da ordem pública e do bem-estar de uma sociedade democrática. Estes direitos e liberdades não podem, em nenhum caso, serem exercidos em oposição com os propósitos e princípios das Nações Unidas. Nada na presente Declaração poderá ser interpretado no sentido de conferir direito algum ao Estado, a um grupo ou uma pessoa, para empreender e desenvolver atividades ou realizar atos tendentes a supressão de qualquer dos direitos e liberdades proclamados nessa Declaração.

A regra, no Estado de Direito, é o pleno respeito às inviolabilidades constitucionais, permitindo-se apenas excepcionalmente a violação desses direitos e garantias.

Em algumas poucas hipóteses, o próprio texto constitucional prevê expressamente as exceções às inviolabilidades; em outras existe a autorização genérica e excepcional, para que o legislador ou mesmo o Poder Judiciário, mediante o caso concreto, afaste a inviolabilidade. Ressalte-se que a simples existência de lei não se afigura suficiente para legitimar a intervenção no âmbito dos direitos e liberdade individuais. É mister, ainda, que as restrições sejam

⁶² Apud MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 13ª ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 61

proporcionais, isto é, que sejam adequadas e justificadas pelo interesse público e atendam ao critério da razoabilidade. Em outros termos, tendo em vista a observância dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, cabe analisar não só a legitimidade dos objetivos perseguidos pelo legislador, mas também a necessidade de sua utilização, bem como a razoabilidade, isto é, a ponderação entre a restrição a ser imposta aos cidadãos e os objetivos pretendidos.

Na análise do artigo 5º da Constituição Federal, o Pretório Excelso já teve oportunidade de se manifestar sobre a inviolabilidade da vida privada, intimidade, honra e imagem das pessoas.

Ao analisar conflito existente entre o direito à intimidade e o dever de investigação das Comissões Parlamentares de Inquérito, o Ministro Celso de Mello afirmou, como Relator, que os direitos e garantias individuais não têm caráter absoluto.⁶³

Não há, no sistema constitucional brasileiro, direitos ou garantias que se revistam de caráter absoluto, mesmo porque razões de relevante interesse público ou exigências derivadas do princípio de convivência das liberdades legitimam, ainda que excepcionalmente, a adoção, por parte dos órgãos estatais, de medidas restritivas das prerrogativas individuais ou coletivas, desde que respeitados os termos estabelecidos pela própria Constituição. O estatuto constitucional das liberdades públicas, ao delinear o regime jurídico a que estas estão sujeitas - e considerado o substrato ético que as informa - permite que sobre elas incidam limitações de ordem jurídica, destinadas, de um lado, a proteger a integridade do interesse social e, de outro, a assegurar a coexistência harmoniosa das liberdades, pois nenhum direito ou garantia pode ser exercido em detrimento da ordem pública ou com desrespeito aos direitos e garantias de terceiros.

⁶³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Constitucional. Dano moral. Indenização cumulada com o dano material. Artigo 5º, incisos V e X, da Constituição Federal. Recurso Extraordinário n 192593-SP, Primeira Turma, Relator: Ministro Ilmar Galvão. Brasília, 11 de maio de 1999. Diário da Justiça 13 de ago 1999, p. 00017.

Trata-se de aplicação direta do princípio da proporcionalidade, assim interpretado, consoante lição de J.J. Gomes Canotilho:

Uma vez concluída a tarefa metódica de delimitação do âmbito de protecção, impõe-se trabalho metódico correspondente à 2ª instância: averiguar o tipo, natureza e finalidades da medida legal restritiva. Existe uma restrição legal de direitos fundamentais quando o âmbito de protecção de um direito fundado numa norma constitucional é directa ou indirectamente limitado através de lei. De um modo geral, as leis restritivas de direitos 'diminuem' ou limitam as possibilidades de acção garantidas pelo âmbito de protecção da norma consagradora desses direitos e a eficácia de protecção de um bem jurídico inerente a um direito fundamental.

A compreensão da problemática das restrições de direitos, liberdades e garantias exige uma 'sistemática de limites', isto é, a análise dos tipos de restrição eventualmente existentes. Aqui vai pressupor a seguinte tipologia: (1) restrições constitucionais directas ou imediatas = restrições directamente estabelecidas pelas próprias normas constitucionais; (2) restrições estabelecidas por lei, mediante autorização expressa da constituição (reserva da lei restritiva); (3) limites imanentes ou implícitos (= limites constitucionais não escritos, cuja existência é postulada pela necessidade de resolução de conflitos de direitos).

Numa palavra: os chamados 'limites imanentes' são o resultado de uma ponderação de princípio jurídico-constitucional conducente ao afastamento definitivo, num caso concreto, de uma dimensão que, *prima facie*, cabia no âmbito prospectivo de um direito, liberdade e garantia. Assim, por exemplo, o direito de greve inclui, *prima facie*, no seu âmbito de protecção, a greve dos trabalhadores dos serviços de saúde, mas, através de ponderação de princípios (bens) jurídico-constitucionais – direito à greve. Saúde pública, bem da vida – pode chegar-se a excluir, como resultado dessa ponderação, a 'greve total' que não cuidasse de manter os serviços estritamente indispensáveis à defesa da saúde e da vida.⁶⁴

⁶⁴ CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional*. 6ª ed Coimbra: Livraria Almedina, 1993. p. 1234-1240

No mesmo sentido posiciona-se Jorge Miranda ao manifestar-se sobre o tema:

Nenhum direito vive isolado; nenhum é ‘uma ilha, mas sim uma parte do Continente’ (parafrazeando John Donne, citado por Hemingway no pórtico de Por quem os sinos doam).

Pense-se, por exemplo, na liberdade de expressão: é óbvio que tem de se coadunar com o direito ao bom nome e reputação das pessoas. Ou no direito de manifestação: poderá haver manifestações a toda a hora e em todos os lugares? Ou no direito à greve: será admissível uma greve do pessoal de saúde que impeça o tratamento de doentes ou sinistrados em perigo de vida ou de uma greve por tempo indefinido que afecte necessidades sociais impreteríveis? Daí restrições, ainda que implícitas.

Ora, as restrições – sejam explícitas ou, por maioria de razão, implícitas – apenas podem ser recortadas a partir de uma correta interpretação objectiva e sistemática da Constituição; pressupõe reserva de Constituição; é dentro da Constituição, e não fora dela que têm de se definir e legitimar. Tudo está em dilucidá-las e pô-las em prática à luz das regras básicas da proporcionalidade e da concordância prática; em alcançar a harmonização e, na medida do possível, a optimização de todos os direitos.⁶⁵

Os direitos humanos fundamentais, dentre eles os direitos e garantias individuais e coletivos consagrados no artigo 5º da Constituição Federal, não podem ser utilizados como escudo protetivo da prática de atividades ilícitas, tampouco como argumento para o afastamento ou a redução da responsabilidade civil, penal ou tributária por atos contrários ao Direito, sob pena de consagração do desrespeito ao Estado de Direito.

⁶⁵ Palestra proferida em Porto Alegre, em 22 de setembro de 1997, a convite da Associação Brasileira de Juizes Federais

Analisando a matéria, decidiu o Supremo Tribunal Federal ⁶⁶:

STF - PROVA - Documento - Carta de presidiário interceptada pela administração penitenciária - Possibilidade excepcional e desde que respeitada a norma do art. 41, parágrafo único da Lei 7.210/84 - Inviolabilidade do sigilo epistolar não pode constituir instrumento de salvaguarda de práticas ilícitas. Ordem indeferida.

No mesmo sentido já decidiu o Superior Tribunal de Justiça:⁶⁷

Está muito em voga, hodiernamente, a utilização *ad argumentandum tantum*, por aqueles que perpetram delitos bárbaros e hediondos, dos indigitados direitos humanos. Pasmem, ceifam vidas, estupram, seqüestram, destroem lares e trazem a dor a quem quer que seja, por nada, mas depois, buscam guarida nos direitos humanos fundamentais. É verdade que esses direitos devem ser observados, mas por todos, principalmente, por aqueles que, impensadamente, cometem os censurados delitos trazendo a dor aos familiares das vítimas.

Isso significa dizer que nenhum contribuinte pode se valer do direito constitucional da personalidade para com isso praticar fraude tributária.

5.4.2 – A melhor interpretação da faculdade de escolha do domicílio tributário pelo contribuinte

Importa entender o exato alcance do contido na parte inicial do *caput* do art. 127, do Código Tributário Nacional. A faculdade de eleger o domicílio tributário não deve ser interpretada como faculdade concedida ao sujeito passivo **para escolher o sujeito ativo da obrigação tributária**. Na relação tributária, a titularidade ativa emerge da ocorrência de fatos geradores no âmbito do território

⁶⁶ RT - STF 709/418.

⁶⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RHC n.º 2.777-0/RJ - Rel. Min. Pedro Aciole - Ementário, 08/721.

onde determinada entidade política desfruta de competência constitucional para instituir o tributo, jamais da livre escolha do sujeito passivo. No caso do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, se o critério espacial do fato jurídico tributário se configura, por exemplo, no território do Estado de São Paulo, é ao Fisco paulista que deve ser atribuída a titularidade ativa na relação tributária e não a outra unidade federada onde eventualmente somente ocorre o registro do veículo.

Impõe-se, por isso, contextualizar a faculdade referida no artigo 127 do Código Tributário Nacional: ela prevalece apenas na hipótese **de se tratar de uma mesma e única entidade tributante**. Aí, sim, poderá o contribuinte eleger um deles como seu domicílio fiscal. Mas ainda assim - seja salientado por relevante - poderá o Fisco, com fundamento no § 2º do artigo 127, do Código Tributário Nacional⁶⁸, decidir pela recusa administrativa do domicílio eleito, quando tal escolha impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a 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 Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, um tributo de competência estadual.

Ademais disso, a expressão *na forma da legislação aplicável* constante na parte final do *caput* do art. 127, do Código Tributário Nacional, refere-se a cada uma das leis instituidoras de tributos existentes no ordenamento brasileiro.

⁶⁸ “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.”

Dependendo do tipo e das características peculiares de cada tributo, poderão ser adotados critérios diferenciados para a definição do domicílio tributário, e conseqüentemente as suas hipóteses de eleição por parte do contribuinte ou responsável.

Poderá haver, portanto, uma norma aplicável para aquela determinada hipótese de incidência e as regras para a eleição do local de incidência.

No tocante ao Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, não se vislumbra qualquer norma que disponha quanto às regras para a eleição do domicílio tributário em relação a tal tributo.

Assim, não se há que falar em eleição do domicílio tributário se não houver legislação aplicável dispendo sobre o assunto. E a legislação aplicável é a própria lei instituidora do tributo.

No caso do Estado de São Paulo, a Lei nº. 6.606, de 20 de dezembro de 1989, que dispõe a respeito do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores e não confere ao contribuinte a faculdade de eleger seu domicílio tributário, dispõe:

Artigo 2º - O imposto será devido no local onde o veículo deva ser registrado e licenciado, inscrito ou matriculado, perante as autoridades de trânsito, da marinha ou da aeronáutica.

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.⁶⁹

Decorre daí, também, a impossibilidade de eleição.

Compete à lei estadual facultar a possibilidade de o contribuinte eleger seu domicílio tributário no caso do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, nos termos das seguintes palavras de Hugo de Brito Machado:⁷⁰

Certamente, cada uma das entidades tributantes pode, através de lei ordinária, estabelecer normas aplicáveis na definição do domicílio tributário, para adaptar as normas gerais existentes no Código Tributário

⁶⁹ Lei 13.269/25008, 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:

1 - se o proprietário for pessoa natural:

a) a sua residência habitual;

b) se a residência habitual for incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade onde o veículo esteja sendo utilizado;

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.

§ 2º - No caso de pessoa natural com múltiplas residências, presume-se como domicílio tributário para fins de pagamento do IPVA:

1 - o local onde, cumulativamente, possua residência e exerça profissão;

2 - caso possua residência e exerça profissão em mais de um local, o endereço constante da Declaração de Imposto de Renda.

§ 3º - Na impossibilidade de se precisar o domicílio tributário da pessoa natural nos termos dos §§ 1º e 2º deste artigo, a autoridade administrativa poderá fixá-lo tomando por base o endereço que vier a ser apurado em órgãos públicos, nos cadastros de domicílio eleitoral e nos cadastros de empresa seguradora e concessionária de serviço público, dentre outros.

§ 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.

§ 5º - Presume-se domiciliado no Estado de São Paulo o proprietário cujo veículo estiver registrado no órgão competente deste Estado.

§ 6º - Em se tratando de veículo de propriedade de empresa de arrendamento mercantil (leasing), o imposto será devido no local do domicílio ou residência do arrendatário, nos termos deste artigo.

§ 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.

⁷⁰ *Op. cit.*, p. 506.

Nacional aos aspectos peculiares de seus tributos, especificamente considerados.

É possível, também, através de lei ordinária de cada uma das entidades tributantes, o estabelecimento de condições para a recusa pela autoridade administrativa do domicílio de eleição. Condições que limitem a liberdade da autoridade administrativa e assim evitem o arbítrio, as práticas que encerram abuso de poder, com desvio de finalidade dos atos administrativos.

Finalmente, o Código Civil, regulando o domicílio das pessoas em geral, alberga normas que podem ser aplicadas **subsidiariamente** para a solução de problemas relacionados à definição do domicílio tributário.

De todo modo, devem ser em qualquer caso respeitadas as normas do Código Tributário Nacional. Não por serem normas de lei complementar, que o Código efetivamente não é, mas por serem normas gerais em matéria de legislação tributária, que nos termos do art. 146, inciso III, da vigente Constituição integram-se no âmbito da reserva de lei complementar.

Em se tratando de pessoa natural, se não escolheu seu domicílio tributário – seja por ausência de autorização legal, seja por opção –, será tido como tal o lugar de sua residência habitual ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o lugar considerado como centro habitual de sua atividade (Código Tributário Nacional, art. 127, inciso I).

O Código Tributário Nacional refere-se à residência habitual. Logo, admite possa haver residência não habitual. Importante, portanto, é sabermos o que se deve entender por residência.

A respeito, De Plácido e Silva⁷¹ ensina:

Formado de *residente*, do latim *residens*, particípio presente do verbo *residere* (parar, deter-se, estar ocioso) exprime, propriamente, o lugar em que a pessoa pára ou se detém para descanso, tendo-o como moradia ou habitação, seja em caráter transitório ou permanente.

Desse modo, residência indica a casa ou o prédio em que a pessoa está parada, permanece nas horas de descanso, ou a ela vai para fazer suas refeições e dormir. É, portanto, o lugar de parada ou de permanência, não importa se em caráter transitório ou efetivo.

Se a residência é o lugar de permanência transitória ou de habitação passageira entende-se propriamente a *morada*.

Se a residência é efetiva e definitiva ou se mostra a habitação permanente, na qual se está com o *animus manendi*, revela, então, o domicílio.

Desse modo, a residência permanente ou a residência definitiva ou tida com o ânimo de ser conservada permanentemente é que se apresenta no caráter de domicílio, para estabelecer a situação de direito, que, por ele, se determina.

A fixação genérica do domicílio tributário da pessoa natural como sendo o local de sua residência habitual também foi a opção seguida pela Espanha.

El domicilio fiscal de las personas físicas será — esta es la regla general — el de su residencia habitual. El concepto de «residência habitual» no aparece, sin embargo, fijado por la ley. Habrá que valorar en cada caso, si la ley de cada tributo no lo precisa, diversos datos (lugar donde vive la familia, padron municipal, etc.) y elementos; entre otros los dos que según la doctrina más general se encuentran implícitos en la idea de domicilio:

⁷¹ SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. Volume 4. Rio de Janeiro : Forense, 1987, p. 121.

el hecho de habitar en un lugar (elemento material, corpus) y el propósito de hacerlo de modo permanente (elemento espiritual, animus).⁷²

Na legislação tributária mexicana, o domicílio é fixado genericamente por critérios semelhantes:

Pêro en matéria tributaria el domicilio se ubica muy objetivamente en el local o el lugar donde se asienten los negocios, es decir, no en el domicilio civil, que es el Municipio en el que residen, sino en el domicilio propiamente tal, social o individual, y que es el local o lugar antes citado. Véase el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación para que se advierta que, lo mismo tratándose de personas físicas, sea por actividades empresariales o por servicios personales independientes, que de personas morales, aun cuando residan en el extranjero, el domicilio siempre será el local o establecimiento donde se asiente la administración principal del negocio.⁷³

O inciso II do art. 127, do Código Tributário Nacional refere-se às pessoas jurídicas de direito privado e às firmas individuais, fixando como domicílio o local da sua sede ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem a obrigação, o local de cada estabelecimento.

O inciso III reporta-se às pessoas jurídicas de direito público, estabelecendo como domicílio fiscal qualquer de suas repartições, dentro do território do ente que tributa.

Com o intuito de se proteger o interesse público tributário, poderá ser considerado como domicílio tributário o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação, podendo ser recusado

⁷² FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Op. cit.* p. 41.

⁷³ DIEP DIEP, Daniel. *Op. cit.* p. 409.

o domicílio eleito, quando impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo⁷⁴.

O primeiro caso cogita de situação deflagradora de tributo em que o seu devedor não promovera sua regularização, agindo na clandestinidade, sendo encontrados produtos em locais sem inscrição e desamparada de documento pertinente. Na segunda hipótese, para fins fiscais, pode ser desconsiderado como domicílio societário o local de difícil acesso à fiscalização.⁷⁵

O importante é que se tenha bem clara a idéia de domicílio de eleição, pois não existe total liberdade para o sujeito passivo eleger um domicílio tributário desligado da realidade das coisas. Sua liberdade se limita pelas possibilidades que a realidade oferece. Assim, se em face da realidade pode ter mais de um domicílio tributário, tem a liberdade de escolher um deles. O limite de sua liberdade é a não-criação de obstáculo à atividade de fiscalização tributária.⁷⁶

De resto, a problemática do domicílio tributário está intimamente associada ao âmbito de aplicação da lei no espaço e, se penetrarmos no interior da regra de incidência, veremos que há estreita correlação com o critério espacial da hipótese normativa. Esses limites lógicos impedem a autoridade legislativa de cogitar da fixação de domicílio, quanto a pessoas, fatos ou bens situados para além das fronteiras geográficas que a lei tem a virtude de alcançar.⁷⁷

Considerando, então, o fato de que a liberdade de o contribuinte escolher seu domicílio tributário depende da lei instituidora do tributo e que a

⁷⁴ Código Tributário Nacional, Art. 127:

...

”§ 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.”

⁷⁵ MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 7ª edição. São Paulo : Dialética, 2007, p. 248.

⁷⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Volume II. São Paulo : Atlas, 2004, p. 502.

⁷⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 20ª edição. São Paulo : Saraiva, 2008, p. 318.

faculdade de escolha não pode se constituir em embaraço à fiscalização e à arrecadação do tributo, há que se verificar, no caso em estudo, o que dispõe a lei do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores paulista a respeito do domicílio tributário.

5.4.3 - Domicílio tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores paulista – pessoas naturais

Em regra, as normas instituidoras do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores definem como critério para a fixação do domicílio tributário o local onde o veículo deva ser registrado ou licenciado pela autoridade de trânsito.

É o que estabelece o artigo 2º, da Lei nº. 6.606/89, que dispõe a respeito do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores no Estado de São Paulo.⁷⁸

Assim, a lei instituidora do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores no âmbito do Estado de São Paulo, com o fito de definir o domicílio tributário de referido tributo, serve-se do disposto no art. 120 do Código de Trânsito Brasileiro, que estabelece a necessidade de o veículo ser registrado perante o órgão

⁷⁸ "O imposto será devido no local onde o veículo deva ser registrado e licenciado, inscrito ou matriculado, perante as autoridades de trânsito, da marinha ou da aeronáutica.
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. "

executivo de trânsito do Estado ou do Distrito Federal, no Município de domicílio ou residência de seu proprietário⁷⁹.

Consideradas as normas referidas até este ponto do presente estudo, lançando-se mão da interpretação sistemática – que consiste na análise da regra jurídica verificando-se a posição em que esta se encontra em conjunto com as demais regras no mesmo sentido contidas, ou seja, não deve ser interpretada isoladamente, mas no contexto em que se insere –, plenamente viável juridicamente concluir que o domicílio do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores paulista é o Município de domicílio ou residência do proprietário do veículo, uma vez que o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores paulista é devido onde o veículo deve ser registrado (art. 2º da Lei nº. 6.606/89) e o veículo deve ser registrado no Município de domicílio ou residência de seu proprietário (art. 120 do Código de Trânsito Brasileiro).

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.

⁷⁹ "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."

5.4.3.1 - Domicílio tributário em contraposição ao domicílio civil – caso de antinomia?

Colocada a questão proposta nos moldes acima, considerando-se que o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores é tributo inserido na competência dos Estados Membros e do Distrito Federal, levando-se em consideração, ainda, a diversidade de valores cobrados em cada uma dessas Unidades da Federação, fácil constatar o conflito de interesses que se orienta pela distinção do instituto do domicílio nos âmbitos tributário e civil.

Explicando, de forma interrogativa, com um exemplo: proprietário de veículo automotor residente no Estado de São Paulo pode eleger outro Estado Federado como seu domicílio tributário para pagamento do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, na tentativa de ver-se favorecido pelo menor valor praticado em virtude da diversidade de alíquotas praticada por cada Estado?

A resposta não é de todo simples e a solução deve ser buscada a partir das considerações acima aduzidas a respeito do domicílio, instituto previsto tanto no Código Civil como no Código Tributário.

Em princípio, optando-se pelo chamado *domicílio civil*, nenhum problema haveria. Contudo, optando-se pelo denominado *domicílio tributário*, a resposta à indagação acima seria, sem dúvida, negativa.

O conflito está posto: de um lado os contribuintes, que, sob o pálio do Código Civil, buscam justificar a conduta de recolher o tributo em Estado diverso de onde residem; de outro o fisco, que, lastreando-se no Código Tributário, tenta coibir a evasão.

A solução depende da identificação e da solução da antinomia verificada.

5.4.3.2 - Incoerências normativas: a presença da antinomia no ordenamento jurídico

As antinomias jurídicas aparecem como elementos do sistema jurídico, cuja construção requer a solução de conflitos normativos, pois todo sistema deve e pode alcançar uma coerência interna. Por isso a moderna epistemologia procura racionalizar a atividade científico-jurídica, que deve buscar a coerência lógica, condição necessária do pensamento jurídico. Assim, a compatibilidade entre as normas num sistema resulta de um processo interpretativo do jurista.

Com o surgimento de qualquer lei nova, ganha relevância o estudo das antinomias, também denominadas lacunas de conflito. Isso porque devemos conceber o ordenamento jurídico como um sistema aberto, em que há lacunas. Dessa forma, a antinomia é a presença de duas normas conflitantes, válidas e emanadas de autoridade competente, sem que se possa dizer qual delas merecerá aplicação em determinado caso concreto.

Tércio Sampaio Ferraz Jr. define antinomia:

oposição que decorre entre duas normas contraditórias – total ou parcialmente, emanadas de autoridades competentes num mesmo âmbito normativo, que colocam o sujeito numa posição insustentável pela ausência ou inconsistência de critérios aptos a permitir-lhe uma saída nos quadros de um ordenamento dado.⁸⁰

O ordenamento jurídico deve constituir-se numa unidade sistêmica. Isso não significa dizer que não comporte lacunas, nem que nele não existam incoerências normativas ou antinomias. Tais problemas devem ser enfrentados e resolvidos por obra do intérprete, já que o direito é eminentemente hermenêutico.

Se falta a completude, trata-se de preencher as lacunas através das fontes. Se falta unidade, cuida-se de eliminar as contradições.

Para Carnelutti, há incompletude por exuberância no caso de antinomias, nas quais existem mais normas do que deveriam existir (há norma sobrando), cabendo ao intérprete eliminá-las através do critério de purificação; no caso de incompletude por deficiência, para eliminar as lacunas (há menos normas de que deveria), deve o intérprete, ao contrário, acrescentar aquilo que falta.⁸¹

Norberto Bobbio ensina que a coerência é uma exigência, não uma necessidade: a total exclusão das antinomias não é condição necessária para a existência de um ordenamento jurídico. O ordenamento jurídico pode agasalhar

⁸⁰ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*. 3ª ed., São Paulo: Atlas, 2001. p.203

⁸¹ CARNELUTTI, Francesco. *Teoria geral do direito*. São Paulo: Ltr, 1998.

normas incompatíveis e nem por isso deixar de existir, cabendo ao intérprete a criteriosa tarefa de eliminá-las.⁸²

Sempre que estivermos diante de um conflito entre duas normas, ou entre dois princípios, ou, ainda, entre uma norma e um princípio, e não existirem critérios postos no ordenamento que resolvam esses conflitos, estaremos diante de uma antinomia jurídica. Antinomia ocorre com a existência de duas normas, tipificando a mesma conduta, com soluções antagônicas, onde repousem três requisitos: incompatibilidade, indecidibilidade e necessidade de decisão.

Para que se admita haver uma antinomia jurídica, deve-se observar a existência dos seguintes requisitos:

- que as normas que expressam ordens ao mesmo sujeito emanem de autoridades competentes num mesmo âmbito normativo;
- que as instruções dadas ao comportamento do receptor se contradigam e, para obedecê-las, ele deve também desobedecê-las;
- que o sujeito fique numa posição insustentável, sem nenhuma regra jurídica que aponte uma solução positivamente válida para a solução do conflito.

⁸² BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Brasília: Universidade de Brasília, 1995.

Lourival Vilanova destaca que um superior fundamento dentro de um sistema é o responsável pela sua unidade. Quando aprendemos o Direito de forma fragmentada, dividido em ramos diversos, devemos estar cientes de que essa divisão só se justifica no plano didático, pois inarredável é a unidade do Sistema Jurídico, que é formado por normas esculpidas sobre valores que, numa perspectiva propedêutica, foram se desenvolvendo ou se alterando de acordo com os momentos históricos registrados e que influenciaram suas criações, mas todas elas, em conjunto, formam uma unidade coerente, que se harmonizam pela existência de uma norma fundamental, que sustenta toda a hierarquia normativa.⁸³

Maria Helena Diniz⁸⁴, citando Tércio Sampaio Ferras Júnior, ensina que as antinomias podem ser classificadas, quanto ao critério de solução (em antinomia *aparente* e antinomia *real*); quanto ao conteúdo (em antinomia *própria* e antinomia *imprópria*); quanto ao âmbito (em antinomia *de direito interno*, antinomia *de direito internacional* e antinomia *de direito interno-internacional*); e quanto à extensão da contradição (em antinomia *total-total*, antinomia *total-parcial* e antinomia *parcial-parcial*).

A antinomia é *aparente* se os critérios para a sua solução forem normas integrantes do ordenamento jurídico; e *real* quando não houver, na ordem jurídica, qualquer critério normativo para solucioná-la ou, ainda, quando os critérios existentes forem conflitantes entre si.

⁸³ VILANOVA, Lourival. *Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo*. São Paulo : Noeses, 2005, p. 180.

⁸⁴ DINIZ, Maria Helena. *Compêndio de Introdução à Ciência do Direito*. 19ª edição. São Paulo : Saraiva, 2008, p. 479.

É *própria* quando uma conduta aparece ao mesmo tempo prescrita e não prescrita, proibida e não proibida, prescrita e proibida; e *imprópria* quando ocorrer em virtude do conteúdo material das normas.

A antinomia de *direito interno* ocorre entre normas de um mesmo ramo do direito ou entre aquelas de diferentes ramos jurídicos. A de *direito internacional* aparece entre convenções internacionais, costumes internacionais e outros dogmas de direito comparado. A antinomia de *direito interno-internacional* surge entre norma de direito interno e norma de direito internacional.

A antinomia é *total-total* se uma das normas não puder ser aplicada em nenhuma circunstância sem conflitar com a outra; *total-parcial* se uma das normas não puder ser aplicada, em nenhuma hipótese, sem entrar em conflito com a outra, que tem um campo de aplicação conflitante com a anterior apenas em parte, e *parcial-parcial* quando as duas normas tiverem um campo de aplicação que, em parte, entra em conflito com o da outra e em parte não.

Considerando-se o instituto do domicílio, com suas previsões nos âmbitos civil e tributário, o conflito *domicílio civil X domicílio tributário* configura-se como uma antinomia *aparente* – já que os critérios para a sua solução são normas integrantes do ordenamento jurídico –, *imprópria* – pois apresenta incompatibilidade entre os fins propostos por certa norma e os meios previstos por outra para a consecução daqueles fins –, *de direito interno* – uma vez que ocorre entre normas de diferentes ramos jurídicos no mesmo País –, e *parcial-parcial* – haja vista que as

duas normas têm um campo de aplicação que, em parte, entra em conflito com o da outra e em parte não.

5.4.3.3 - Os critérios para a solução de antinomias

Partindo-se do pressuposto kelseniano⁸⁵ de que, para haver conflito normativo, as normas conflitantes têm que ser válidas, já que a invalidade de uma delas acarretará a ausência de antinomia, ante a antinomia jurídica o aplicador do direito ficará num dilema, já que terá de escolher, entre elas, uma para aplicação.

A orientar o aplicador do Direito, a ciência jurídica prevê princípios jurídico-positivos, pressupostos implicitamente pelo legislador, para a solução de antinomias no direito interno. Tais critérios, a seguir explicitados, utilizados com cuidado e parcimônia pelo aplicador, conduzirão à correta subsunção do direito ao caso concreto. Os critérios são:

Lex superior derogat legi inferiori. Pelo critério hierárquico, baseado na superioridade de uma fonte de produção jurídica sobre a outra, a ordem hierárquica entre as fontes servirá para solucionar conflitos de normas em diferentes níveis. Sabe-se que as normas possuem uma arrumação piramidal. Assim, entre duas normas incompatíveis entre si, prevalece a hierarquicamente superior.

Lex specialis derogat legi generali. O critério da especialidade visa à consideração da matéria normada, como recurso aos meios interpretativos.

⁸⁵ KELSEN, Hans. *Teoria generale delle norme*. Torino, Ed. Einaudi, 1985.

Havendo incompatibilidade entre uma norma geral e uma especial, prevalece a última. Na incoerência, a lei especial anula a lei mais geral, ou subtrai da norma geral parte de seu conteúdo para submetê-la à sua regulamentação.

Lex posterior derogat legiprior. Por conta do critério cronológico, que remonta ao tempo em que as normas começaram a ter vigência, a norma posterior tem prevalência sobre aquela que a antecede. O referido critério restringe-se ao conflito de normas pertencentes ao mesmo escalão.

Em suma, utiliza-se o critério cronológico quando duas normas incompatíveis forem sucessivas (lei velha e lei nova); o hierárquico quando a incompatibilidade ocorre em nível diverso (lei superior e lei inferior), e o critério de especialidade quando o choque se passa entre uma norma geral e uma norma especial.

É preciso não olvidar que havendo antinomia, ou mesmo lacuna de conflito, em casos excepcionais o valor *justum* deverá sobressair entre duas normas incompatíveis, devendo-se seguir a mais justa ou a mais favorável, salvaguardando a ordem pública ou social.

5.4.3.4 - A antinomia apontada frente aos critérios

Enfrentando o problema proposto no presente estudo diante dos critérios de solução de incoerência indicados, a questão pode ser posta da seguinte forma:

Quanto ao **critério hierárquico**, prevalece o Código Tributário Nacional, que tem *status* de lei complementar, sobre o Código Civil, que é lei ordinária.

Certo é que tem sido questionada a existência de superioridade hierárquica da lei complementar relativamente à lei ordinária. Nem mesmo em nossos Tribunais há consenso sobre a matéria. Segundo o Supremo Tribunal Federal, inexistente hierarquia entre lei complementar e lei ordinária⁸⁶; por outro lado, o Superior Tribunal de Justiça entende que a lei complementar é hierarquicamente superior à lei ordinária.⁸⁷

⁸⁶ EMENTA: Contribuição social sobre o faturamento – COFINS (CF, art. 195, I). 2. Revogação pelo art. 56 da Lei 9.430/96 da isenção concedida às sociedades civis de profissão regulamentada pelo art. 6º, II, da Lei Complementar 70/91. Legitimidade. 3. Inexistência de relação hierárquica entre lei ordinária e lei complementar. Questão exclusivamente constitucional, relacionada à distribuição material entre as espécies legais. Precedentes. 4. A LC 70/91 é apenas formalmente complementar, mas materialmente ordinária, com relação aos dispositivos concernentes à contribuição social por ela instituída. ADC 1, Rel. Moreira Alves, RTJ 156/721. 5. Recurso extraordinário conhecido mas negado provimento. RE/377457 - Origem: PARANÁ - Relator: MIN. GILMAR MENDES.

⁸⁷ RECURSO ESPECIAL. PROMOÇÃO DE MEMBRO DO MP FEDERAL CÔNJUGE DE OUTRO INTEGRANTE DO MESMO PARQUET, COM MUDANÇA DE SEDE FUNCIONAL. AJUDA DE CUSTO. ART. 227, I, "A" DA LC 95/73 DIVERGENTE COM O ART. 8º. DO DECRETO 1445/95. HIERARQUIA NORMATIVA. PRIMAZIA APLICATIVA DA NORMA COMPLEMENTAR SOBRE O DISPOSITIVO DE HIERARQUIA ADMINISTRATIVA.

RECURSO PROVIDO, POR MAIORIA. 1. Com base no dogma da hierarquia normativa, cujas raízes lógicas e axiológicas remontam aos célebres trabalhos do notável jurista austríaco HANS KELSEN (1881-1973), os Juristas afirmam, sem discrepâncias de tomo, que a produção normatizadora da vida jurídica e social do País se faz por meio de autêntica escala de instrumentos reguladores, em sentido decrescente, a partir da Constituição: as emendas constitucionais, as leis complementares, as leis ordinárias, as medidas provisórias e dos decretos legislativos (art. 59 da CF). Esse dispositivo regulamentar de hierarquia administrativa, por maior que seja o seu propósito financeiro e econômico de resguardo a valores prezáveis da ordem jurídica, afronta o disposto em norma legal de nível complementar e somente por essa razão não pode ter aplicabilidade; a norma legal complementar somente pode ser modificada por outra de igual hierarquia. REsp 926011 / Distrito Federal. Relator Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA.

Em nível doutrinário, destacam-se duas correntes antagônicas de entendimento da posição hierárquica da lei complementar como sendo aquela que entende o referido ato normativo como de superior hierarquia e a sua antítese que aduz o paralelismo definido nas esferas de competência.

Michel Temer, negando a superioridade hierárquica da lei complementar sobre as leis ordinárias e adotando a teoria do paralelismo entre os dois atos normativos apenas limitados pelas respectivas esferas de competência, entende:

A distinção entre a lei ordinária e a lei complementar reside no âmbito material expressamente previsto, que por sua vez, é reforçado pela exigência de um quorum especial para a sua aprovação.

Não há hierarquia entre a lei complementar e a lei ordinária. O que há são âmbitos materiais diversos atribuídos pela Constituição a cada qual destas duas espécies normativas.⁸⁸

No mesmo sentido, ensina José Afonso da Silva:

Sustentamos em nosso livro sobre a aplicabilidade das normas constitucionais que as leis ordinárias são inferiores às leis complementares, pelo que têm que respeitá-las. Surgiram, porém, importantes trabalhos sobre as leis complementares da Constituição, cabendo destacar as monografias de Geraldo Ataliba e de Souto Maior Borges. Especialmente este último refutou a tese da relação hierárquica entre lei complementar e lei ordinária, afirmando que antes se trataria de relação de competência *ratione materiae*. Poder-se-ia, então, dizer que a questão é de reserva legal qualificada, na medida em que certas matérias são reservadas pela Constituição à lei complementar, vedada, assim, sua regulamentação por lei ordinária. Aceitamos os termos dessa doutrina e modificamos, em função dela, nosso ponto de vista. A relação entre lei complementar e lei ordinária não é hierárquica, mas de competência. O que a Constituição designa como de competência da lei complementar, só a ela está reservado; se a lei ordinária interferir, ela não fere a complementar, mas a Constituição. A lei ordinária que ofenda uma lei

⁸⁸ TEMER, Michel. *Elementos de Direito Constitucional*. 4ª edição. São Paulo : RT, 1990, p. 162.

complementar estará vulnerando a própria Constituição, visto que disciplinará interesses que esta determina sejam regulados por ela. Tratar-se-á, então, de conflito de normas, subordinado ao princípio da compatibilidade vertical, entroncando, pois, na norma de maior superioridade hierárquica, que ficou ofendida – a Constituição. Pronunciamo-nos, destarte, pelo controle de constitucionalidade das leis, com todas as suas consequências, quando uma regra jurídica ordinária conflite com uma lei complementar.⁸⁹

Referido entendimento não parece configurar a melhor doutrina a ser aplicada no trato das leis complementares, uma vez que não pode o estudioso do Direito, em homenagem ao tecnicismo jurídico, esquecer-se completamente dos motivos de existência daquele instituto, transformando a análise científica em mera especulação doutrinária sem fundo aplicativo e útil para o direito.

Por certo, não se pode entender as leis complementares como elementos de mesmo valor jurídico que as leis ordinárias, uma vez que, exigindo para a sua aprovação o quorum qualificado, o constituinte conferiu-lhe maior rigidez, força e certeza que não podem ser mitigadas pela produção doutrinária.

Ricardo Lobo Torres, ao ensinar sobre a Lei Complementar Tributária, assim assevera:

A lei complementar tributária não encontra símile no direito estrangeiro. Na Alemanha o Código Tributário, com eficácia sobre todas as unidades federadas, é lei ordinária, da mesma forma que o é a que cuida da discriminação de rendas. A estruturação das leis complementares tributárias representa um avanço para o nosso constitucionalismo, como evitar a fragilidade de outros sistemas fiscais, em que as normas gerais podem ser revogadas por qualquer lei ordinária.⁹⁰

⁸⁹ SILVA, José Afonso da. *Comentário Contextual à Constituição*. 1ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 462.

⁹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 5ª edição, Rio de Janeiro : Renovar, 1998, p. 40.

Rosah Russomano também referenda essa tese, declarando:

Infere-se pois, que a lei complementar é superior à lei ordinária, contemplada logo após. Daí derivam seqüelas de natureza formal, sendo impossível, do ponto de vista jurídico, que a lei complementar venha a ser alterada ou revogada pela ordinária. A contrário senso, aquela revoga e modifica esta.⁹¹

Yoshiaki Ichihara também compartilha desse entendimento, ressaltando:

Diante do texto constitucional vigente, pelo menos quanto ao quorum (superioridade formal), impossibilidade de revogar lei complementar por lei ordinária e quando a lei complementar é editada para estabelecer normas gerais, o que denominamos de norma sobre norma ou sobrenorma, a superioridade da lei complementar sobre a lei ordinária é patente.⁹²

Tal doutrina também foi agasalhada por Paulo de Barros Carvalho, que, tratando do tema das fontes do Direito Tributário, destaca:

A Lei complementar, com a sua natureza ontológico-formal, isto é, matéria especialmente prevista na Constituição Federal – maioria absoluta nas duas Casas do Congresso, cumpre hoje função institucional de mais alta importância para a estruturação da ordem jurídica brasileira. Aparece como significativo instrumento de articulação das normas do sistema, recebendo numerosos cometimentos nas mais diferentes matérias de que se ocupou o legislador constituinte. Viu afirmada sua posição intercalar, submetida aos ditames da Lei Maior e, ao mesmo tempo, subordinando os demais diplomas legais. Não há como negar-lhe, agora, supremacia hierárquica com relação às outras leis que, por disposição expressa no parágrafo único do art. 59, nela terão de buscar o fundamento formal de suas validades: *Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis.*⁹³

⁹¹ RUSSOMANO, Rosah. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo : Biblioteca Jurídica Freitas Bastos, 1984, p. 300.

⁹² ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito Tributário*. 8ª edição. São Paulo : Atlas, 1999, p. 65

⁹³ *Op. cit.*, pp. 60/61

Hugo de Brito Machado complementa:

Na verdade a lei complementar é espécie normativa superior à lei ordinária, independentemente da matéria que regula. Mesmo que disponha sobre matéria a ela não reservada pela Constituição, não poderá ser revogada por lei ordinária. A superioridade hierárquica da lei complementar tem sido afirmada, sem qualquer questionamento, por eminentes constitucionalistas (Raul Machado Horta, *Estudos de Direito Constitucional*, Del Rey, Belo Horizonte, 1995, p. 649) ... A doutrina segundo a qual a lei complementar, naquilo em que cuida de matérias a ela não reservadas pela Constituição, pode ser alterada por lei ordinária, amesquinha o princípio da segurança jurídica, na medida em que o campo de matérias atribuídas pela Constituição à lei complementar é impreciso. Abre ensejo a que muitas questões sejam suscitadas, por exemplo a respeito do que se deve entender por normas gerais de direito tributário. (...) em sistemas jurídicos como o nosso, as normas ganham identidade e se posicionam no escalonamento hierárquico em razão do órgão que a produz e do procedimento adotado em sua produção.⁹⁴

A lei complementar é espécie normativa superior à lei ordinária e tem sua identidade específica independentemente da matéria que regula. Mesmo que disponha sobre matéria a ela não reservada pela Constituição, não poderá ser alterada ou revogada por lei ordinária.

O exame do que ocorre com todas as demais espécies normativas nos demonstra que nenhuma delas ganha identidade específica à luz do elemento material, vale dizer, em razão da matéria de que trata, mas em razão do elemento formal. O que confere identidade específica a uma norma jurídica é competência do órgão do qual emana e o procedimento adotado em sua elaboração.⁹⁵

A existência de matérias reservadas a lei complementar impede que a lei ordinária trate, validamente, dessas matérias, mas não impede que a lei complementar trate de matérias situadas fora desse campo a ela reservado.

⁹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Isenções e Base de Cálculo da COFINS*, IOB, caderno 1, nº 23, 1998, p. 611.

⁹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Segurança jurídica e a questão da hierarquia da lei complementar*. *Juris Síntese* nº 63 - JAN/FEV de 2007. Porto Alegre : Síntese.

Além desses elementos de convicção extraídos do direito positivo, objetivamente considerado, também do ponto de vista axiológico se chega à mesma conclusão, porque admitir que a identidade específica da lei complementar somente se completa com a matéria tratada gera grave insegurança jurídica, donde resulta que, efetivamente, a lei complementar é hierarquicamente superior à lei ordinária.

Firme nesse pressuposto, chega-se à conclusão de que o Código Tributário Nacional é hierarquicamente superior ao Código Civil.

A isso se chega diante do fato de que o Código Tributário Nacional, aprovado em 1966 como sendo uma lei ordinária (Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966), foi recepcionado pela Constituição de 1988, como sendo Lei Complementar, uma vez que a matéria tratada no estatuto tributário deveria estar reservada à lei complementar. Assim, apesar de ser uma lei ordinária, o Código Tributário Nacional tem status de lei complementar, ou seja, só poderá sofrer alterações por outras leis complementares.

Com tais ponderações, pelo critério hierárquico, reconhece-se que o Código Tributário Nacional é norma superior ao Código Civil.

Com relação ao **critério da especialidade**, tratando-se de Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, o Código Civil é norma geral e cede lugar ao Código Tributário Nacional, que por ser especial prevalece.

A aplicação do critério da especialidade às antinomias nada mais é do que um reflexo do *princípio da igualdade*, já que de sua aplicação resulta tratamento desigual aos desiguais, levando-se em conta a razão da lei. Realmente, se, em certas circunstâncias, uma norma ordena ou permite determinado comportamento somente a algumas pessoas ou em relação a determinadas situações, as demais, em idênticas situações, não são alcançadas por ela, por se tratar de disposição excepcional, que só vale para as situações reguladas em caráter especial.

Pelo **critério cronológico**, pode parecer que ocorre a prevalência do domicílio previsto no Código Civil (Lei nº. 10.406, de 10 de janeiro de 2002) em detrimento do Código Tributário Nacional (Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966).

Todavia, há que se observar que o Código Civil atual (Lei nº. 10.406, de 10 de janeiro de 2002) simplesmente repete a normação do domicílio que era estipulada pelo Código Civil anterior (Lei nº. 3.071, de 1º de janeiro de 1916), como se constata no quadro comparativo abaixo apresentado.

CÓDIGO CIVIL DE 1916	CÓDIGO CIVIL DE 2002
Art. 31. O domicílio civil da pessoa natural é o lugar onde ela estabelece a sua residência com ânimo definitivo.	Art. 70. O domicílio da pessoa natural é o lugar onde ela estabelece a sua residência com ânimo definitivo.
Art. 32. Se, porém, a pessoa natural tiver diversas residências onde alternadamente viva, ou vários	Art. 71. Se, porém, a pessoa natural tiver diversas residências, onde, alternadamente, viva, considerar-se-á

<p>centros de ocupações habituais, considerar-se-á domicílio seu qualquer destes ou daquelas.</p>	<p>domicílio seu qualquer delas.</p>
<p>Art. 33. Ter-se-á por domicílio da pessoa natural, que não tenha residência habitual (artigo 32), ou empregue a vida em viagens, sem ponto central de negócios, o lugar onde for encontrada.</p>	<p>Art. 73. Ter-se-á por domicílio da pessoa natural, que não tenha residência habitual, o lugar onde for encontrada.</p>
<p>Art. 34. Muda-se o domicílio, transferindo a residência, com intenção manifesta de o mudar.</p> <p>Parágrafo único. A prova da intenção resultará do que declarar a pessoa mudada às municipalidades dos lugares, que deixa, e para onde vai, ou, se tais declarações não fizer, da própria mudança, com as circunstâncias que a acompanharem.</p>	<p>Art. 74. Muda-se o domicílio, transferindo a residência, com a intenção manifesta de o mudar.</p> <p>Parágrafo único. A prova da intenção resultará do que declarar a pessoa às municipalidades dos lugares, que deixa, e para onde vai, ou, se tais declarações não fizer, da própria mudança, com as circunstâncias que a acompanharem.</p>
<p>Art. 35. Quanto às pessoas jurídicas, o domicílio é:</p> <p>I - Da União, o Distrito Federal.</p> <p>II - Dos Estados, as respectivas capitais.</p> <p>III - Do Município, o lugar onde funcione a administração municipal.</p> <p>IV - Das demais pessoas jurídicas, o lugar onde funcionarem as</p>	<p>Art. 75. Quanto às pessoas jurídicas, o domicílio é:</p> <p>I - da União, o Distrito Federal;</p> <p>II - dos Estados e Territórios, as respectivas capitais;</p> <p>III - do Município, o lugar onde funcione a administração municipal;</p> <p>IV - das demais pessoas jurídicas, o lugar onde funcionarem as</p>

<p>respectivas diretorias e administrações, ou onde elegerem domicílio especial nos seus estatutos ou atos constitutivos.</p> <p>§ 1º. Quando o direito pleiteado se originar de um fato ocorrido, ou de um ato praticado, ou que deva produzir os seus efeitos, fora do Distrito Federal, a União será demandada na seção judicial em que o fato ocorreu, ou onde tiver sua sede a autoridade de que o ato emanou, ou este tenha de ser executado.</p> <p>§ 2º. Nos Estados, observar-se-á, quanto às causas de natureza local, oriundas de fatos ocorridos, ou atos praticados por suas autoridades, ou dados à execução, fora das capitais, o que dispuser a respectiva legislação.</p> <p>§ 3º. Tendo a pessoa jurídica de direito privado diversos estabelecimentos em lugares diferentes, cada um será considerado domicílio para os atos nele praticados.</p> <p>§ 4º. Se a administração, ou diretoria, tiver a sede no estrangeiro, haver-se-á por domicílio da pessoa jurídica, no tocante às obrigações contraídas por cada uma das suas agências, o lugar do estabelecimento, sito no Brasil, a que ela corresponder.</p>	<p>respectivas diretorias e administrações, ou onde elegerem domicílio especial no seu estatuto ou atos constitutivos.</p> <p>§ 1º Tendo a pessoa jurídica diversos estabelecimentos em lugares diferentes, cada um deles será considerado domicílio para os atos nele praticados.</p> <p>§ 2º Se a administração, ou diretoria, tiver a sede no estrangeiro, haver-se-á por domicílio da pessoa jurídica, no tocante às obrigações contraídas por cada uma das suas agências, o lugar do estabelecimento, sito no Brasil, a que ela corresponder.</p>
---	--

<p>Art. 36. Os incapazes têm por domicílio o dos seus representantes.</p> <p>Art. 37. Os funcionários públicos reputam-se domiciliados onde exercem as suas funções, não sendo temporárias, periódicas ou de simples comissão, porque, nestes casos, elas não operam mudança no domicílio anterior.</p> <p>Art. 38. O domicílio do militar em serviço ativo é o lugar onde servir.</p> <p>Art. 39. O domicílio dos oficiais e tripulantes da marinha mercante é o lugar onde estiver matriculado o navio.</p> <p>Art. 40. O preso, ou o desterrado, tem o domicílio no lugar onde cumpre a sentença ou o desterro.</p>	<p>Art. 76. Têm domicílio necessário o incapaz, o servidor público, o militar, o marítimo e o preso.</p> <p>Parágrafo único. O domicílio do incapaz é o do seu representante ou assistente; o do servidor público, o lugar em que exercer permanentemente suas funções; o do militar, onde servir, e, sendo da Marinha ou da Aeronáutica, a sede do comando a que se encontrar imediatamente subordinado; o do marítimo, onde o navio estiver matriculado; e o do preso, o lugar em que cumprir a sentença.</p>
<p>Art. 41. O ministro ou agente diplomático do Brasil, que, citado no estrangeiro, alegar extraterritorialidade sem designar onde tem, no país, o seu domicílio, poderá ser demandado do Distrito Federal ou no último ponto do território brasileiro onde o teve.</p>	<p>Art. 77. O agente diplomático do Brasil, que, citado no estrangeiro, alegar extraterritorialidade sem designar onde tem, no país, o seu domicílio, poderá ser demandado no Distrito Federal ou no último ponto do território brasileiro onde o teve.</p>
<p>Art. 42. Nos contratos escritos poderão os contraentes especificar domicílio onde se exercitem e cumpram os direitos e obrigações deles resultantes.</p>	<p>Art. 78. Nos contratos escritos, poderão os contratantes especificar domicílio onde se exercitem e cumpram os direitos e obrigações deles resultantes.</p>

Ante tal comparação, percebe-se que o legislador, ao elaborar as disposições do Código Civil de 2002, em nada inovou o instituto do domicílio que fosse capaz de fazê-lo prevalecer em relação ao domicílio tipificado no Código Tributário Nacional. Simplesmente manteve a idéia do legislador de 1916.

Diante disso, considerando que a previsão atual, apesar de datar de 2002, remonta os idos de 1916, a *ratio legis* do domicílio civil é anterior às disposições do Código Tributário Nacional (Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966). Nesse pensar, não se pode considerar que, somente por uma sucessão de datas, o domicílio civil atualmente previsto seja *lex posterior em relação* ao domicílio tributário.

5.4.3.5 - Domicílio civil x domicílio tributário – um caso de antinomia real?

Ainda que se considere o conflito *domicílio civil x domicílio tributário* como sendo caso de antinomia real, partindo-se do pressuposto de que o domicílio civil tem previsão legal posterior à estipulação do domicílio tributário (*Lex posterior derogat legiprior*), a solução é a mesma.

Comungando do entendimento referido no parágrafo anterior, estaríamos diante de um *conflito de critérios*, já que o Código Tributário Nacional prevaleceria em razão dos critérios da especialidade e da hierarquia, enquanto que o Código Civil seria privilegiado pelo critério da cronologia.

Em caso de conflitos de critérios, surge a antinomia real e, para sua solução satisfatória, a doutrina apresenta metacritérios, que, apesar de terem aplicação restrita à experiência concreta e serem de difícil generalização, são de grande utilidade.

Conforme acima citado, o Código Civil prevaleceria sobre o Código Tributário Nacional somente em virtude do critério cronológico. Contudo, nos critérios hierárquico e da especialidade, prevalece o Código Tributário Nacional. Nesse pensar, o aplicador do direito deve lançar mão do megacritério que orienta a solução do conflito entre os critérios hierárquico e cronológico.

Maria Helena Diniz⁹⁶ aponta a solução para a questão proposta, lembrando-se, num primeiro momento, que o Código Tributário Nacional, por ter *status* de lei complementar, é superior ao Código Civil, como antes explicitado:

Na hipótese de haver conflito entre o critério *hierárquico* e o *cronológico*, a meta-regra *lex posterior inferiori non derogat priori superiori*, resolveria o problema, isto é, o critério cronológico não seria aplicável quando a lei nova for inferior à que lhe veio antes. Prevalecerá, portanto, o critério hierárquico, por ser mais forte que o cronológico, visto que a competência se apresenta mais sólida do que a sucessão no tempo.

Em caso de antinomia entre o critério de especialidade e o cronológico, valerá o metacritério *lex posterior generalis non derogat priori speciali*, segundo o qual a regra de especialidade prevaleceria sobre a cronológica.

Diante do ensinamento acima reproduzido, há que se concluir que o domicílio tipificado no Código Tributário Nacional, ainda que se trate de lei posterior, prevaleceria sobre o mesmo instituto previsto no Código Civil, de vez que a lei

⁹⁶ DINIZ, Maria Helena. *Op. cit.* p. 484.

tributária é hierarquicamente superior e especial – já que se trata de lei complementar tributária. Embora a lei civil seja-lhe posterior, por ser inferior e geral – já que lei ordinária genérica – deve ceder.

5.4.4 - Domicílio tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores paulista – pessoas jurídicas de direito privado

Ultrapassada a questão atinente ao domicílio das pessoas naturais, resta analisar o domicílio tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores paulista em relação às pessoas jurídicas de direito privado.

Em seu artigo 127, inciso II, o Código Tributário Nacional estabelece duas regras para a fixação do domicílio das pessoas jurídicas de direito privado: a) o lugar de sua sede; ou b) o de cada estabelecimento, em relação aos atos ou fatos que deram origem à obrigação.

Caso não caiba a aplicação dessa regra quando, por exemplo, não existir estabelecimento instalado, o § 1º do mesmo dispositivo determina que será considerado domicílio tributário do contribuinte ou responsável o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação. O Código Civil segue a mesma linha, ao firmar que, caso a pessoa jurídica tenha diversos estabelecimentos em lugares diferentes, “cada um deles será considerado domicílio para os atos nele praticados”⁹⁷.

⁹⁷ Código Civil Brasileiro, art. 75, § 1º.

O Código Civil⁹⁸ define “estabelecimento” como o local em que o contribuinte exerce sua atividade. Tal definição é aproveitada pelo Código Tributário Nacional, nos termos do disposto em seu art. 110⁹⁹.

A existência de efetiva atividade, que se exterioriza pela prática de atos de gestão empresarial em determinado local, representa, por isso mesmo, o núcleo essencial do conceito de estabelecimento. Em suma, não há estabelecimento sem atividade. Por isso estabelecimento “de fachada” não pode ser tido como tal. Não é porque está escrito num papel que em determinado local haveria um estabelecimento que se deva concluir, *ipso facto*, pela “existência jurídica” desse estabelecimento.

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

⁹⁸ Código Civil Brasileiro, art. 1142.

⁹⁹ “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.”

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

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

Daí então que, para a determinação do fato jurídico tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores relativo à pessoa jurídica, será preciso identificar, por primeiro, o estabelecimento onde possam ser identificados vínculos materiais com os veículos em questão. Nesse sentido, será de todo irrelevante o lugar onde ocorra a circulação dos veículos, bem como o local de situação do órgão de trânsito onde estejam registrados. Afinal, a materialização do

fato jurídico tributário do tributo ocorre no plano espaço-temporal e não no plano jurídico-formal.

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

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

Imprescindível, portanto, que no estabelecimento a que estiver vinculada a propriedade dos veículos automotores ocorra o efetivo “exercício de empresa” a que se refere o artigo 1.142 do Código Civil¹⁰⁰ e, mais, que de tal exercício façam parte os atos de gestão que tenham por objeto a administração

¹⁰⁰ Código Civil, art. 1142. Considera-se estabelecimento todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária.

daqueles. Desse modo, uma empresa com estabelecimentos situados em diferentes Estados ou Municípios somente poderá concentrar em determinado estabelecimento os recolhimentos de IPVA se apenas nesse estabelecimento – e não em outros – forem praticados os atos de gestão empresarial atinentes à sua frota.

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

No que diz respeito à possibilidade de eleição de domicílio prevista no *caput* do art. 127, do Código Tributário Nacional, recorde-se o já explicitado acima em relação à pessoa física. Inexiste faculdade concedida ao sujeito passivo para escolher o sujeito ativo da obrigação tributária.

A propalada “liberdade de escolha do domicílio tributário” é uma das razões mais fortemente invocadas em prol de empresas formadas por redes de estabelecimentos que concentram o registro de toda frota no órgão de trânsito de determinada unidade federada na qual se situa um de seus estabelecimentos. Nesse sentido, seria aparentemente lícito ao contribuinte eleger como seu domicílio tributário, para efeito de pagamento do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, o estabelecimento situado no Estado onde são menores as alíquotas do tributo – uma estratégia típica de elisão fiscal.

Todavia, a possibilidade de eleição do domicílio tributário prevalece apenas na hipótese de se tratar de uma mesma e única entidade tributante que tem por sujeito passivo uma pessoa jurídica com diversos estabelecimentos. Aí, sim, poderá o contribuinte eleger um deles como seu domicílio fiscal, ressalva feita, também nesse ponto, ao disposto no § 2º., do art. 127 do Código Tributário Nacional¹⁰¹.

¹⁰¹ “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. ”

6 - FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS QUE ORIENTAM A PREVALÊNCIA DO DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO SOBRE O DOMICÍLIO CIVIL

Como se não bastassem os argumentos acima expendidos solucionando a antinomia apresentada – seja ela aparente ou real –, há fundamentos constitucionais que orientam a solução da questão no mesmo sentido, ou seja, reconhecendo-se, no caso concreto, a prevalência do domicílio tributário sobre o domicílio civil.

A Constituição Federal de 1988, diferentemente da maior parte das constituições estrangeiras, ao disciplinar o Sistema Tributário Nacional, cuidou minuciosamente do assunto, veiculando inúmeras regras que quase esgotam a matéria na seara tributária. Isso faz com que, muitas vezes, o ente político-constitucional, ao exercer a competência tributária que lhe foi outorgada, não tenha mais o que fazer além de simplesmente proceder à mera reprodução do que já se encontra estabelecido na Lei das leis.

Exatamente pela exaustividade das disposições a respeito do Sistema Tributário Nacional, todos os preceitos trazidos pela Constituição Federal são de extrema importância; no entanto, os mais relevantes, por irradiarem efeitos sobre todas as demais normas, inclusive as constantes da própria Constituição, são os princípios constitucionais.

6.1. Princípios constitucionais

Os princípios, ao lado das regras, são normas jurídicas, mas uns e outros exercem papéis distintos dentro do sistema normativo.

As regras, por descreverem fatos hipotéticos, possuem a nítida função de regular, direta ou indiretamente, as relações jurídicas que se enquadrem nas molduras típicas por elas descritas.

Quanto aos princípios, trata-se de normas generalíssimas dentro do sistema.

Diz-se que os princípios têm eficácia positiva e negativa:

por eficácia positiva dos princípios, entende-se a inspiração, a luz hermenêutica e normativa lançadas no ato de aplicar o Direito, que conduz a determinadas soluções em cada caso, segundo a finalidade perseguida pelos princípios incidíveis no mesmo; por eficácia negativa dos princípios, entende-se que decisões, regras, ou mesmo, subprincípios que se contraponham a princípios serão inválidos, por contraste normativo.¹⁰²

Ainda, funcionam os princípios como limites de atuação do jurista, visto que, ao mesmo tempo que funcionam como vetor de interpretação, têm como função limitar a vontade subjetiva do aplicador do direito, vale dizer, os princípios

¹⁰² ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. *Conceito de Princípios Constitucionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999. p. 55.

estabelecem balizamentos dentro dos quais o jurista exercitará sua criatividade, seu senso do razoável e sua capacidade de fazer a justiça do caso concreto.¹⁰³

Para garantir a eficácia e a aplicabilidade dos direitos fundamentais, mostra-se imprescindível que se conceba o Direito Constitucional como um sistema normativo, composto por princípios e regras jurídicas.

A partir de uma concepção "principlista" da Constituição, é possível superar conflitos jurídicos e conceber uma adequada aplicação dos preceitos constitucionais, fazendo com que as disposições de Constituição possam interagir com a realidade fática.

No caso de conflito entre regras, a solução resulta no afastamento de uma delas, uma vez que não pode haver duas regras válidas regulando a mesma situação fática.

Diferente é a solução a que se chega num conflito entre princípios. Quando dois princípios jurídicos entram em colisão irreversível, um deles obrigatoriamente tem que ceder diante do outro, o que, porém, não significa que haja a necessidade de ser declarada a invalidade de um dos princípios, senão que sob determinadas condições um princípio tem mais peso ou importância do que outro e em outras circunstâncias poderá suceder o inverso.¹⁰⁴

¹⁰³ BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição*, 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 256.

¹⁰⁴ ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. Madri: Centro de Estudios Constitucionales, 1997. p.89

Relativamente aos princípios, em virtude da dimensão de peso que lhes é inerente, a decisão que afasta determinado princípio em uma determinada situação não implica na sua definição como "inválido", mas, simplesmente, no reconhecimento da maior importância de um determinado princípio naquele caso concreto, situação que poderá não se repetir em hipóteses futuras.¹⁰⁵

Assim, conceitualmente, temos:

a) *Normas*: o vocábulo "norma" engloba a totalidade dos elementos que regulam juridicamente a conduta dos membros de um grupo, seja coletivamente, seja individualmente¹⁰⁶; são preceitos que tutelam situações subjetivas de vantagem ou de vínculo, ou seja, reconhecem, por um lado, a pessoas ou entidades a faculdade de realizar certos interesses por ato próprio ou exigindo ação ou abstenção de outrem e, por outro lado, vinculam pessoas ou entidades à obrigação de submeter-se às exigências de realizar prestação, ação ou abstenção em favor de outrem.¹⁰⁷

b) *Princípios*: espécie de norma que constitui exigência de otimização, para que algo se realize, da melhor forma possível, de acordo com as possibilidades fáticas e jurídicas, ou seja, normas que não proíbem, não permitem nem exigem algo

¹⁰⁵ A propósito, o Supremo Tribunal Federal, no Agravo Regimental n.º 152676-0/PR, tendo como Relator Ministro Maurício Corrêa, enfrentou a questão envolvendo a convivência de diversos princípios no sistema constitucional, decidindo que "os princípios constitucionais que garantem o livre acesso ao Poder Judiciário, o contraditório e a ampla defesa, não são absolutos e não de ser exercidos, pelos jurisdicionados, por meio das normas processuais que regem a matéria, não se constituindo negativa de prestação jurisdicional e cerceamento de defesa a inadmissão de recursos quando não observados os procedimentos estatuídos nas normas instrumentais. (Supremo Tribunal Federal, Rei. Min. Maurício Corrêa, Agravo Regimental n" 152676-0, PR, DJ 03.11.95, ementário n" 1807-02.)

¹⁰⁶ GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 112

¹⁰⁷ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001. pp. 84/85

em termos de "tudo ou nada", porém impõem a otimização de um direito ou de um bem jurídico, tendo em conta a "reserva do possível", fática e juridicamente.¹⁰⁸

c) *Regras*: espécie de norma que prescreve imperativamente uma exigência (impõe, permite ou proíbe) que é ou não é cumprida.¹⁰⁹

À teoria "principlista" do Direito Constitucional foram feitas diversas críticas teóricas, dentre as quais se destacaram a condução à perda da racionalidade e do nível científico do Direito Constitucional, determinando a eliminação do próprio conteúdo de liberdade dos direitos fundamentais; e a aniquilação da característica garantidora dos direitos fundamentais, haja vista embasar-se no arbítrio judicial com alta carga de subjetivismo.

A primeira crítica é enfrentada por Robert Alexy, para quem a concepção de um sistema de princípios e regras, muito ao contrário, cria uma maior sujeição à Constituição do que o modelo puro de regras. A primeira objeção dogmática embasa-se no fato de que uma teoria dos valores envolvendo os direitos fundamentais conduziria a uma destruição da liberdade em seu sentido liberal, uma vez que a liberdade vinculada à Constituição seria substituída pela objetividade do valor. Em verdade, essa concepção seria adequada se a liberdade e o valor fossem duas coisas opostas, o que não corresponde à verdade, no momento em que a liberdade jurídica é ela própria um valor dentre vários outros.¹¹⁰

¹⁰⁸ CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional*. 6ª ed. Coimbra: Almedina, 1993. p. 1035.

¹⁰⁹ *Ibidem*.

¹¹⁰ ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997. p. 170.

O princípio da liberdade jurídica exige uma situação de regulação jurídica na qual se ordene ou se proíba o menos possível. A polêmica surge no momento em que se decide o que deve ser ordenado ou o que deve ser proibido, referindo-se diretamente à questão do grau ótimo de realização do referido princípio.

Uma teoria principiológica dos direitos fundamentais permite a adoção de diferentes opções quando diante de direitos em oposição, o que permite a busca da melhor solução para cada determinada situação. Assim, uma teoria de princípios/regras acaba por maximizar a liberdade jurídica, fornecendo um instrumental racional superior à teoria pura de regras.

Da mesma forma, a segunda objeção – arbítrio judicial – não se mostra suficiente a negar a validade de uma teoria constitucional de princípios e regras. A questão já é conhecida profundamente pelo direito brasileiro, uma vez que o princípio do convencimento racional do magistrado é amplamente aceito em nosso sistema jurídico, sendo, inclusive, imposição constitucional a fundamentação dos atos judiciais (artigo 93, inciso IX, da Constituição Federal).

A escolha, no caso concreto, entre uma das opções possíveis, com implementação de um mandado de otimização, é fruto de um processo racional, devendo o intérprete justificar logicamente a alternativa escolhida, fato que afasta o arbítrio ensejador do aniquilamento dos direitos de liberdade.¹¹¹

¹¹¹ SCHÄFER, Jairo Gilberto. *Direitos Fundamentais: proteção e restrição*. Livraria do Advogado Editora: Porto Alegre, 2001. p. 43

É imprescindível que o operador judiciário conheça o âmbito de proteção das normas constitucionais consagradoras dos direitos fundamentais.

A admissibilidade teórica das restrições a direitos em um regime democrático é impositivo de caráter lógico, uma vez que a necessária convivência prática dos diversos direitos determina limitações recíprocas, evitando, com isso, que o exercício absoluto de pretensões possa gerar o próprio aniquilamento das esferas constitucionalmente protegidas.

Roque Antonio Carraza¹¹² ensina que princípio é a pedra de fecho do sistema ao qual pertence. O sistema jurídico ergue-se como um vasto edifício, onde tudo está disposto em sábia arquitetura. Contemplando-o, o jurista não só encontra a ordem na aparente complicação, como identifica, imediatamente, alicerces e vigas mestras. Ora, num edifício tudo tem importância: as portas, as janelas, as luminárias, as paredes, os alicerces etc. No entanto, não é preciso termos conhecimentos aprofundados de Engenharia para sabermos que muito mais importantes que as portas e janelas (facilmente substituíveis) são os alicerces e as vigas mestras. Tanto que, se de um edifício retirarmos ou destruirmos uma porta, uma janela ou até mesmo uma parede, ele não sofrerá nenhum abalo mais sério em sua estrutura, podendo ser reparado (ou até embelezado). Já, se dele subtrairmos os alicerces, fatalmente cairá por terra. De nada valerá que portas, janelas, luminárias, paredes etc. estejam intactas e em seus devidos lugares. Com o inevitável desabamento, não ficará pedra sobre pedra. Pois bem, tomadas as

¹¹² CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 22ª edição. São Paulo : Malheiros, 2006.

cauteladas que as comparações impõem, estes “alicerces” e estas “vigas mestras” são os princípios jurídicos, ora objeto de nossa atenção.

6.1.1. Princípio da territorialidade tributária

É vasta a quantidade de princípios constitucionais tributários. Aquele que mais interessa para a análise do tema em pauta é o princípio da territorialidade tributária.

Implícito na Constituição Federal, o princípio da territorialidade impede que a legislação de um determinado ente político-constitucional produza efeitos fora dos seus limites geográficos, ou seja, as normas jurídicas editadas não podem incidir sobre eventos ocorridos dentro do território de outros entes políticos.

Diante de tal dogma constitucional, inaceitável que proprietário de veículo automotor que resida, habitualmente, no Estado de São Paulo, registre seu veículo e, via de consequência, recolha o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores em outro Estado Federado.

Residindo no Estado de São Paulo de forma habitual, é nesse Estado que o proprietário do veículo exerce, se não todas, pelo menos a maioria das faculdades do direito de propriedade.

Autorizar-se que outro Estado da Federação tribute a propriedade de pessoa residente neste Estado é ferir de morte o princípio da territorialidade tributária. Seria a mesma situação absurda do Município X julgar-se com poder tributário sobre os imóveis localizados na base geográfica do Município Y.

O poder vinculante de uma lei ensejará os efeitos jurídicos de estilo até os limites geográficos da pessoa política que a editou. A lei federal, por todo o território brasileiro; as estaduais, dentro de suas fronteiras regionais; e as municipais, nas divisas internas de seus espaços geográficos; assim acontecendo com as do Distrito Federal.

A observância eficaz do princípio da territorialidade da tributação é condição determinante do bom funcionamento e da harmonia que o ordenamento planificou.

Cada um dos entes político-constitucionais recebeu da Constituição Federal competência para instituir determinados tributos, o que, pelo princípio da territorialidade, não pode ser feito para alcançar fatos tributários ocorridos fora dos limites geográficos do ente tributante.

A competência tributária para a instituição do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores foi expressamente outorgada aos Estados-Membros e ao Distrito Federal, de sorte que, por força do implícito princípio da territorialidade da tributação, bem como pelo princípio da autonomia dos entes

federados, só poderão tributar as propriedades automotivas cujos proprietários residam, de forma habitual, em seu território.

6.1.2. Princípio da supremacia do interesse público sobre o privado

Outro princípio constitucional de interesse a fundamentar a prevalência do domicílio tributário sobre o domicílio civil no caso ora em estudo é o princípio da supremacia do interesse público sobre o privado.

Não obstante a importância de tal princípio, o mesmo não está tipificado em nenhuma disposição constitucional, ainda que várias delas a ele conduzam, como os princípios da função social da propriedade, da defesa do consumidor ou do meio ambiente (art. 170, incisos III, V e VI, da Constituição Federal).

Tal princípio não é de aplicação exclusiva na seara do Direito Tributário, mas é critério orientador e fundamental do Estado brasileiro. Traduz-se na superioridade do interesse da coletividade em relação ao interesse do particular.

Trata-se de verdadeiro axioma reconhecido no moderno direito público. Dita a superioridade do interesse da coletividade, firmando a prevalência dele sobre o interesse particular. É pressuposto de uma ordem social estável, em que todos e cada um possam sentir-se garantidos e resguardados.

Enquanto o Direito Privado repousa sobre a igualdade das partes na relação jurídica, o Direito Público assenta em princípio diverso, ou seja, o da supremacia do interesse público sobre o interesse do cidadão, dada a prevalência dos interesses coletivos sobre os individuais.

Em todos os sistemas de Administração, o interesse público sobrepõe-se ao particular, uma vez que o objetivo primordial da Administração Pública é o bem comum.

Trata-se de decorrência lógica do sistema democrático, no qual todo poder emana do povo e deve em seu proveito ser exercido.

O Poder Público, a fim de fazer valer o interesse da coletividade, deve ser necessariamente dotado de supremacia em relação ao particular, como condição, até mesmo, da garantia dos direitos individuais estabelecidos pelo Estado de Direito.

Assim, os órgãos encarregados de zelar e de aplicar o interesse público gozam de prerrogativas a eles conferidas pela ordem jurídica justamente para o adequado resguardo do desempenho de suas finalidades, qual seja, fazer prevalecer o interesse da coletividade ao interesse particular dissonante.

Na legislação brasileira, em geral, são vários os exemplos de prerrogativas ou privilégios da Fazenda Pública fundamentados no princípio

anotado. As garantias e os privilégios do crédito tributário, os prazos prescricionais diferenciados e os prazos processuais mais dilatados em relação à Fazenda Pública são três das mais correntes expressões práticas da supremacia do interesse público.

Adaptando-se os reflexos do princípio da supremacia do interesse público sobre o privado ao caso em estudo, verifica-se que o interesse da coletividade em ter a receita tributária mantida deve se sobrepor ao interesse do particular em buscar Estado da Federação que tribute a propriedade automotiva de modo menos custoso ao contribuinte.

A contraposição entre público e privado é facilmente verificada no confronto domicílio civil X domicílio tributário. Sabe-se que as disposições do Código Civil são destinadas a regular situações e dirimir conflitos existentes no Direito Privado. Diferentemente, o Direito Tributário é ramo do Direito Público e rege relações jurídicas que interessam a toda a coletividade.

A própria Lei de Introdução ao Código Civil determina ao julgador que, ao aplicar a lei, persiga os fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum.¹¹³

¹¹³ "Art. 5º. Na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum."

7 – REPERCUSSÕES NO DIREITO PENAL

7.1 – Falsidade ideológica e crime contra a ordem tributária

O proprietário de veículo automotor que, residindo habitualmente num Estado da Federação, atraído por benesses tributárias, licencia seu veículo e recolhe o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores em outro Estado comete, em tese, o crime de falsidade ideológica, tipificado no art. 299 do Código Penal¹¹⁴.

No entanto, não se pode perder de vista que a falsidade perpetrada tem como finalidade a evasão tributária do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores e, em assim sendo, a falsidade cometida deve ser entendida como crime-meio para a consecução do proveito ilícito tributário, conduta que pode ser tipificada como crime contra a ordem tributária, nos exatos termos do disposto no art. 2º, inciso I, da Lei nº. 8.137, de 27 de dezembro de 1990¹¹⁵, que define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências.

¹¹⁴ "Omitir, em documento público ou particular, declaração que dele devia constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita, com o fim de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante:

Pena - reclusão, de 1 (um) a 5 (cinco) anos, e multa, se o documento é público, e reclusão de 1 (um) a 3 (três) anos, e multa, se o documento é particular.

Parágrafo único. Se o agente é funcionário público, e comete o crime prevalecendo-se do cargo, ou se a falsificação ou alteração é de assentamento de registro civil, aumenta-se a pena de sexta parte. "

¹¹⁵ "Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo; "

Há que se levar em consideração que, no caso, a falsidade ideológica (declarar domicílio falso) se esgotou, não subsistindo potencialidade lesiva, isto é, o falso praticado não será utilizado para o cometimento de outras infrações. Não haveria absorção se a falsidade pudesse continuar a gerar potencialidade lesiva, como na falsificação de um documento, o cartão de Cadastro Nacional de Pessoa Física (CNPJ), por exemplo, que poderia ser usado para outros fins e não somente num determinado crime. A propósito de tal entendimento, *mutatio mutandis*, o teor da Súmula 17 do Superior Tribunal de Justiça¹¹⁶.

7.2 – Extinção da punibilidade

O art. 14 da Lei nº. 8.137/1990¹¹⁷ foi revogado pela Lei nº. 8.383, de 30.12.1991.

Contudo, o assunto foi novamente tratado em 1995, por meio do art. 34 da Lei nº. 9.249, de 26.12.1995. Segundo o dispositivo, o agente que promover o pagamento do tributo e seus acessórios, antes do recebimento da denúncia, nos casos dos arts. 1º e 2º da Lei nº. 8.137/1990, terá extinta a sua punibilidade.

Promovido o pagamento do tributo antes do recebimento da denúncia, tanto a tentativa interrompida por ato voluntário do agente (desistência voluntária - art. 15, Código Penal), como a prática de outra conduta que evite que o

¹¹⁶ “Quando o falso se exaure no estelionato, sem mais potencialidade lesiva, é por este absorvido.”

¹¹⁷ “Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos nos arts. 1º a 3º quando o agente promover o pagamento de tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.”

resultado ocorra (arrependimento eficaz - art. 15, Código Penal) e inclusive no caso de crime consumado (arrependimento posterior - art. 16, Código Penal), extingue-se a punibilidade. Se, por um lado, a voluntariedade se faz necessária (ato de vontade do sujeito), por outro, a espontaneidade não é exigida, ou seja, não importa saber a natureza do motivo que levou ao pagamento (receio de ser descoberto, medo das penalidades, conselho de terceiro, remorso ou qualquer outra razão, nobre ou não), nem em que circunstâncias o mesmo foi levado a efeito. Mesmo que seja realizado após fiscalização administrativa e lavratura de auto de infração ou até após citação em processo de execução fiscal, estará presente a voluntariedade.

7.2.1 - O parcelamento do débito e a extinção da punibilidade

A matéria apresenta-se controvertida na doutrina e na jurisprudência.

A tese fazendária defende a impossibilidade de o parcelamento do débito extinguir a punibilidade, eis que a palavra “pagamento” adotada no art. 34, da Lei nº. 9.249/95, refere-se a recolhimento integral de uma só vez (art. 156, I, Código Tributário Nacional), que não se confunde com parcelamento (mera dilação de prazo), apto apenas a suspender a exigibilidade do crédito tributário (art. 151, VI, Código Tributário Nacional).

Ademais, com a introdução, pela Lei Complementar nº. 104/2001, do parcelamento como uma das situações de suspensão da exigibilidade, restou

manifesta a impossibilidade dessa situação implementar a extinção da punibilidade. Acrescentam os defensores desta tese que igualmente não se poderia falar em novação, eis que não há nascimento de uma nova obrigação pela extinção de uma anterior, permanecendo íntegra a obrigação principal, diferindo-se apenas a satisfação do crédito.

Adotar a analogia para conferir ao parcelamento os mesmos efeitos do pagamento seria permitir ao agente a utilização de expediente ardiloso, no sentido de que seria possível obter o parcelamento da dívida na esfera administrativa e, após paga a primeira parcela, lograr na esfera criminal o reconhecimento da extinção da punibilidade, para em seguida abandonar o pagamento das parcelas, restando não punível e a dívida inadimplida.

Em sentido oposto, há entendimento que defende que a lei não distingue se o promover o pagamento é integral ou parcelado, bastando o ato concreto de pagar e o parcelamento traduz isso, ainda que fracionado. O pedido de parcelamento, de outra banda, excluiria o dolo e sem este não se configuraria o tipo penal. Diz-se ainda que só essa interpretação atende aos interesses sociais e respeita a tendência da política criminal do Estado Moderno em favorecer a liberdade do agente, apresentando incentivos à arrecadação.

O próprio Supremo Tribunal Federal manifestou controvérsia a respeito, quando da análise do revogado art. 14, da Lei nº. 8.137/90, que continha regra similar ao art. 34, da Lei nº. 9.249/95¹¹⁸.

O XX Simpósio Nacional de Direito Tributário, realizado pelo Centro de Extensão Universitária, Coordenado pelo Prof. IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, analisando a questão também sob o enfoque do revogado art. 14, da referida lei, concluiu por seu plenário que “não pode ser punido com as penas previstas na Lei nº 8.137/90 o contribuinte que efetua o pagamento de tributos com redução da multa ou que obtém o parcelamento de seu crédito, nos termos da lei aplicável”.¹¹⁹

Apresentando solução para o problema apontado, Pedro Roberto Decomain leciona que parece ser viável suspenda o Ministério Público a deflagração da ação penal, uma vez comprovada pelo réu a concessão do parcelamento do débito, persistindo essa situação enquanto o devedor pagar regularmente as parcelas. Se, em algum instante, sem justificativa plausível, vier ele a suspender os pagamentos, pode o processo ser iniciado normalmente. Caso sobrevenha prescrição antes do pagamento de todas as parcelas, por esse motivo deverá ser-lhe declarada extinta a punibilidade. Caso o pagamento integral aconteça antes de

¹¹⁸ A Lei nº. 8.137/90, art. 14, considerava extinta a punibilidade dos crimes pelos quais os impetrantes foram denunciados, se o agente promovesse o pagamento do tributo ou da contribuição social, antes do recebimento da denúncia. Ora, se os pacientes assinaram contrato de parcelamento dos débitos respeitado aquele requisito, compreende-se que, para efeito penal, promoveram o pagamento, inexistindo justa causa para a ação. (RT 708/376).

A punibilidade é extinta quando o agente promove pagamento integral do débito antes do recebimento da denúncia, o que não ocorre enquanto não solvida a última prestação de pagamento parcelado, possibilitando, neste período, o recebimento da denúncia. Precedentes. (*Habeas Corpus* nº. 76.978-1, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ 19.02.1999, p. 27)

¹¹⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Crimes contra a ordem tributária*. 3ª. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 413.

encerrado o prazo prescricional, a punibilidade do agente resultará sem dúvida extinta nos precisos termos do art. 34 da Lei nº. 9.249/95.¹²⁰

A orientação, além de não prejudicar o contribuinte que efetivamente pretende honrar o compromisso assumido e de apresentar-se compatível com a nova redação do art. 151, do Código Tributário Nacional (inciso VI)¹²¹, coíbe expedientes ardilosos daqueles que somente pretendem pagar as parcelas da moratória até a extinção da punibilidade no juízo criminal, restando não punível e o débito inadimplido (dano não reparado).

Tal direcionamento está de acordo com a orientação do Supremo Tribunal Federal, que preconiza que a extinção da punibilidade só poderá ser decretada se o débito em causa for integralmente extinto pela sua satisfação, o que não ocorre antes de solvida a última parcela do pagamento fracionado.¹²²

Postergado o oferecimento da denúncia daquele que parcelou o débito tributário, recolhida a última parcela do acordo de parcelamento, restarão extintos o débito e a punibilidade.

¹²⁰ DECOMAIN, Pedro Roberto. *Crimes contra a ordem tributária*. 3ª. ed., Florianópolis: Obra Jurídica, 1997, p. 151.

¹²¹ "Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

...

VI - o parcelamento"

¹²² STF, Pleno, Inquérito nº. 1.028-6/RS, Questão de Ordem, Rel. Min. Moreira Alves, J. 04.10.1995.

7.3 - Ação penal

A ação penal dos crimes contra a ordem tributária é pública incondicionada.

Com o advento da Lei nº. 9.430/1996, especificamente no que é pertinente ao seu art. 83, vedou-se à autoridade fazendária a remessa de notícia do crime (a qual o tipo penal denomina “representação”) ao Ministério Público, antes do término do procedimento administrativo fazendário.

Entenda-se que o citado art. 83 não criou uma “condição de procedibilidade” para o exercício da ação penal. Em verdade, ele traduz uma simples ordem dada à autoridade fazendária. Evidentemente, se o Ministério Público dispuser de elementos para dar início à ação penal, deverá fazê-lo.

8 - CONCLUSÕES

O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores tem origem na Constituição de 1967, antes da Emenda 1/69, que, à semelhança da Constituição Federal de 1946, permitia que União, Estados, Distrito Federal e Municípios criassem taxas remuneratórias dos seus serviços, nos quais estão obviamente incluídas as rodovias. Em 1985, ainda no âmbito da Constituição de 1967 (com as profundas alterações impostas pela Emenda 1/69), o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores ingressou em nosso ordenamento jurídico através da Emenda 27/85, acrescentado um item III ao art. 23 da Carta Política então vigente. O último movimento dessa evolução histórica deu-se com a elaboração da Constituição de 1988, tendo os legisladores se ocupado do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores no art. 155, III, encartando-o na competência tributária dos Estados e do Distrito Federal.

Tanto quanto no Brasil, os veículos automotores não são uniformemente tributados na Comunidade Européia, existindo uma diversidade de sistemas fiscais e uma grande disparidade na carga fiscal a que esses veículos estão sujeitos nos diversos países.

A Emenda Constitucional nº. 27, de 28.11.1985, atribuiu aos Estados e ao Distrito Federal competência para instituir imposto sobre "propriedade de veículos automotores, vedada a cobrança de impostos ou taxas incidentes sobre a utilização de veículos".

A vigente Constituição manteve esse imposto na competência dos Estados e do Distrito Federal, sem prejuízo da sua excepcional entrega à União, nas

hipóteses de cobrança junto aos Territórios, (art. 147, primeira figura, da Constituição Federal) e por ocasião da instituição do imposto extraordinário de guerra (inciso II do art. 154, da Constituição Federal). Não permaneceu, porém, no dispositivo constitucional vigente a vedação à cobrança de impostos ou taxas incidentes sobre a utilização de veículos.

No âmbito do Estado de São Paulo, o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores foi instituído pela Lei nº. 6.606, de 20 de dezembro de 1989 que, em seu art. 1º, dispõe: "O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA, devido anualmente, tem como fato jurídico tributário a propriedade de veículo automotor de qualquer espécie".

Para o conceito tributário estudado, importa observar a causa do movimento de um veículo. Em alguns a causa é uma força externa que os impulsiona: a canoa que o rio leva, o veleiro que o vento empurra, a carroça que o cavalo puxa etc. Outros, porém, têm movimento intrínseco à estrutura: eles se automovimentam; são puxados ou empurrados por si mesmos, utilizando-se, para tanto, de um motor. Daí se falar em veículo automotor.

Como resultado dessa definição, estão excluídos todos os veículos movimentados por força animal (incluindo a força humana) ou por mera captação de forças naturais; assim, *verbi gratia*, carroças, barcos a remo ou à vela (mesmo os grandes veleiros, desde que desprovidos de motor auxiliar), planadores etc.

O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores tem função predominantemente fiscal. Foi criado para melhorar a arrecadação dos Estados e Municípios. Pode ter, também, função extrafiscal, quando discrimina, por exemplo, em função do combustível utilizado.

O sinal de riqueza que o legislador elevou à condição de hipótese para a incidência do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores não foi um ato, mas sim um fato, a propriedade. A relação obrigacional não nasce da modificação, mas da conservação de uma situação jurídica por um (ou em um) determinado período.

O aspecto temporal tem, no que toca ao Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, uma relevância maior do que noutros impostos. Por haver tributação sobre a existência e/ou conservação de uma relação jurídica duradoura (a propriedade), o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores depende da periodicidade do exercício financeiro. O direito do Estado ao tributo é adquirido, originariamente, com o registro do veículo, no qual se cria a obrigação tributária.

A alíquota do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores é fixa. É indicada em porcentagem em alguns Estados, ou, em outros, em valor determinado, em referência ao ano de fabricação, à marca e ao modelo do veículo. A base de cálculo é o valor do veículo, ao qual se chega indiretamente, pelo seu ano de fabricação, marca e modelo.

O contribuinte do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores é o proprietário do veículo, presumindo-se como tal a pessoa em cujo nome o veículo esteja licenciado pela repartição competente.

O lançamento do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores é feito de ofício. A repartição competente para o licenciamento do veículo remete para a Secretaria da Fazenda as informações necessárias e esta emite o documento com o qual o proprietário do veículo é notificado para fazer o pagamento.

Diante da competência tributária estadual, levando-se em conta a diversidade de alíquotas praticadas pelos Estados Membros da República Federativa do Brasil, dúvidas podem surgir quanto ao domicílio tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, podendo o contribuinte desavisado ser levado a crer que tem o direito de escolher o sujeito ativo de tal imposto, na busca de um domicílio tributário que onere menos o seu orçamento.

A noção de domicílio é de grande importância no Direito. Como as relações jurídicas se formam entre pessoas, é necessário que estas tenham um local, livremente escolhido ou determinado pela lei, onde possam ser encontradas para responder por suas obrigações. Todos os sujeitos de direito devem ter, pois, um lugar certo, no espaço, de onde irradiem sua atividade jurídica.

Nos termos do disposto no Código Civil, tipos legais plenamente aplicáveis aos atos da vida civil, típicas do Direito Privado, as pessoas são, em princípio, inteiramente livres para decidir o lugar em que fixarão o domicílio, e, por isso, o elemento mais relevante para identificá-lo é a intenção por elas manifestada. Exceto nas hipóteses de domicílio necessário, o lugar declarado como tal pela pessoa serve de domicílio.

O Código Tributário Nacional dedica um único artigo ao instituto do domicílio. Tal fato já se constitui em indicativo de que no Código Tributário Nacional o instituto do domicílio não tem a larga abrangência e o caráter facultativo dados pelo Código Civil ao regular o local de prestação das obrigações relacionadas a atos da vida privada.

As disposições contidas no Código Tributário Nacional traçam regras de Direito Público e, por tal motivo, pouco ou nada importa a vontade do contribuinte. Lembrando que o tributo é uma obrigação compulsória, as regras estatuídas pelo Código Tributário Nacional deixam uma margem de escolha muito pequena à disposição do contribuinte.

As normas do Direito Tributário orientam-se sempre no sentido de atingir a realidade econômica das relações que disciplinam e evitar a fraude. Por isso não se perdem no formalismo dominante em outros ramos do Direito.

Em princípio, nos termos do disposto no art. 127, caput, do Código Tributário Nacional, o contribuinte pode escolher o seu domicílio tributário, vale dizer, o local em que manterá as suas relações com o fisco.

Importa, todavia, entender o exato alcance desse permissivo legal. A faculdade de eleger o domicílio tributário não deve ser interpretada como faculdade concedida ao sujeito passivo para escolher o sujeito ativo da obrigação tributária. Na relação tributária, a titularidade ativa emerge da ocorrência de fatos geradores no âmbito do território onde determinada entidade política desfruta de competência constitucional para instituir o tributo, jamais da livre escolha do sujeito passivo.

Impõe-se, por isso, contextualizar a faculdade referida no artigo 127 do Código Tributário Nacional: ela prevalece apenas na hipótese de se tratar de uma mesma e única entidade tributante.

Ademais disso, a expressão *na forma da legislação aplicável* constante na parte final do *caput* do art. 127, do Código Tributário Nacional, refere-se aos diversos tipos de hipóteses de incidência de tributos existentes no ordenamento brasileiro.

Assim, não se há que falar em eleição do domicílio tributário se não houver *legislação aplicável* dispondo sobre o assunto. E qual seria a *legislação aplicável*? A própria lei instituidora do tributo.

No caso do Estado de São Paulo, a Lei nº. 6.606, de 20 de dezembro de 1989, que dispõe a respeito do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, não confere ao contribuinte a faculdade de eleger seu domicílio tributário. Decorre daí, também, a impossibilidade de eleição.

Em se tratando de pessoa natural, se não escolheu seu domicílio tributário – seja por ausência de autorização legal, seja por vontade própria –, será tido como tal o lugar de sua residência habitual ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o lugar considerado como centro habitual de sua atividade (Código Tributário Nacional, art. 127, inciso I).

No que se refere às pessoas jurídicas de direito privado e às firmas individuais, o Código Tributário Nacional fixa como domicílio o local da sua sede ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem a obrigação, o local de cada estabelecimento (Código Tributário Nacional, art. 127, inciso II).

Colocada a questão proposta nos moldes acima, considerando-se que o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores é tributo inserido na competência dos Estados Membros e do Distrito Federal, levando-se em consideração, ainda, a diversidade de valores cobrados em cada uma dessas Unidades da Federação, fácil constatar o conflito de interesses que se orienta pela distinção do instituto do domicílio nos âmbitos tributário e civil.

O conflito está posto: de um lado os contribuintes, que, sob o pálio do Código Civil, buscam justificar a conduta de recolher o tributo em Estado diverso de onde residem; de outro o fisco que, lastreando-se no Código Tributário, tenta coibir a evasão.

A solução depende da identificação e da solução da antinomia verificada.

Considerando-se o instituto do domicílio, com suas previsões nos âmbitos civil e tributário, o objeto do presente estudo configura-se como uma antinomia *aparente* –, já que os critérios para a sua solução são normas integrantes do ordenamento jurídico –, *imprópria* – pois apresenta incompatibilidade entre os fins propostos por certa norma e os meios previstos por outra para a consecução daqueles fins –, *de direito interno* – uma vez que ocorre entre normas de diferentes ramos jurídicos no mesmo País –, e *parcial-parcial* – haja vista que as duas normas têm um campo de aplicação que, em parte, entra em conflito com o da outra e em parte não.

Enfrentando o problema proposto no presente estudo, diante dos critérios de solução de incoerência indicados, a questão pode ser posta da seguinte forma:

Quanto ao **critério hierárquico**, prevalece o Código Tributário Nacional, que tem *status* de lei complementar, sobre o Código Civil que é lei ordinária.

Com relação ao **critério da especialidade**, tratando-se de Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, o Código Civil é norma geral e cede lugar ao Código Tributário Nacional, que por ser especial prevalece.

Pelo **critério cronológico**, pode parecer que ocorre a prevalência do domicílio previsto no Código Civil (Lei nº. 10.406, de 10 de janeiro de 2002) em detrimento do Código Tributário Nacional (Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966).

Todavia, há que se observar que o Código Civil atual (Lei nº. 10.406, de 10 de janeiro de 2002) simplesmente repete a normação do domicílio que era estipulada pelo Código Civil anterior (Lei nº. 3.071, de 1º de janeiro de 1916). Diante disso, considerando que a previsão atual do domicílio civil, apesar de datar de 2002, remonta aos idos de 1916, a *ratio legis* do domicílio civil é anterior às disposições do Código Tributário Nacional (Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966). Nesse pensar, não se pode considerar que somente por uma sucessão de datas o domicílio civil atualmente previsto seja *lex posterior em relação* ao domicílio tributário.

Ainda que se considere o conflito *domicílio civil x domicílio tributário* como sendo caso de antinomia real, partindo-se do pressuposto de que o domicílio

civil tem previsão legal posterior à estipulação do domicílio tributário (*Lex posterior derogat legiprior*), a solução é a mesma.

Há que se concluir que o domicílio tipificado no Código Tributário Nacional, ainda que se trate de lei posterior, prevaleceria sobre o mesmo instituto previsto no Código Civil, de vez que a lei tributária é hierarquicamente superior e especial – já que se trata de lei complementar tributária. Embora a lei civil seja-lhe posterior, por ser inferior e geral – já que lei ordinária genérica – deve ceder.

No que diz respeito à pessoa jurídica proprietária de automóvel, terá competência para cobrar o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores o ente político que jurisdiciona o espaço físico em que situado o estabelecimento realizador da atividade administrativa de gestão da frota. Importante repisar, a propósito, que é no estabelecimento do proprietário de veículo automotor que se configura o critério espacial da hipótese de incidência e do fato jurídico tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores. A determinação do sujeito ativo, no caso do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, depende fundamentalmente do espaço físico em que concretamente se manifestam os direitos inerentes à propriedade do veículo automotor. Assim, se o fato jurídico tributário do tributo não ocorre no território de determinada unidade federada, esta jamais poderá figurar no pólo ativo da relação jurídico tributária.

A propalada “liberdade de escolha do domicílio tributário” é uma das razões mais fortemente invocadas em prol de empresas formadas por redes de

estabelecimentos que concentram o registro de toda a frota no órgão de trânsito de determinada unidade federada na qual se situa um de seus estabelecimentos. Nesse sentido, seria aparentemente lícito ao contribuinte eleger como seu domicílio tributário, para efeito de pagamento do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, o estabelecimento situado no Estado onde são menores as alíquotas do tributo – uma estratégia típica de elisão fiscal.

Vale lembrar, todavia, que a possibilidade de eleição do domicílio tributário prevalece apenas na hipótese de se tratar de uma mesma e única entidade tributante que tem por sujeito passivo uma pessoa jurídica com diversos estabelecimentos. Aí, sim, poderá o contribuinte eleger um deles como seu domicílio fiscal, ressalva feita, também nesse ponto, ao disposto no § 2º., do art. 127 do Código Tributário Nacional.

Como se não bastassem os argumentos acima expendidos, solucionando a antinomia apresentada – seja ela aparente ou real –, há fundamentos constitucionais que orientam a solução da questão no mesmo sentido, ou seja, reconhecendo-se, no caso concreto, a prevalência do domicílio tributário sobre o domicílio civil.

Implícito na Constituição Federal, o princípio da territorialidade impede que a legislação de um determinado ente político-constitucional produza efeitos fora dos seus limites geográficos, ou seja, as normas jurídicas editadas não podem incidir sobre eventos ocorridos dentro do território de outros entes políticos.

Diante de tal dogma constitucional, inaceitável que proprietário de veículo automotor que resida habitualmente no Estado de São Paulo registre seu veículo e, via de consequência, recolha o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores em outro Estado Federado.

Ora, residindo no Estado de São Paulo de forma habitual, é nesse Estado que o proprietário do veículo exerce, se não todos, pelo menos a maioria das faculdades do direito de propriedade.

Outro princípio constitucional de interesse a fundamentar a prevalência do domicílio tributário sobre o domicílio civil no caso ora em estudo é o princípio da supremacia do interesse público sobre o privado.

Não obstante a importância de tal princípio, o mesmo não está tipificado em nenhuma disposição constitucional, ainda que várias delas a ele conduzam, como os princípios da função social da propriedade, da defesa do consumidor ou do meio ambiente (art. 170, incisos III, V e VI, da Constituição Federal).

Adaptando-se os reflexos do princípio da supremacia do interesse público sobre o privado ao caso em estudo, verifica-se que o interesse da coletividade em ver a receita tributária ser mantida deve sobrepor-se ao interesse do

particular em buscar Estado da Federação que tribute a propriedade automotiva de modo menos custoso ao contribuinte.

A contraposição entre público e privado é facilmente verificada no confronto domicílio civil X domicílio tributário. Sabe-se que as disposições do Código Civil são destinadas a regular situações e dirimir conflitos existentes no Direito Privado. Em oposição, o Direito Tributário é ramo do Direito Público e rege relações jurídicas que interessam a toda a coletividade.

A própria Lei de Introdução ao Código Civil determina ao julgador que, ao aplicar a lei, persiga os fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum.

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

Diante de tais ponderações, atinge-se a conclusão de que o fato jurídico tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores ocorre no local em que exercida, concretamente, a propriedade do veículo. Não se pode admitir 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.

O proprietário de veículo automotor que, residindo habitualmente num Estado da Federação, atraído por benesses tributárias, licencia seu veículo e recolhe o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores em outro Estado comete, em tese, o crime de falsidade ideológica, tipificado no art. 299 do Código Penal, que resta absorvido pelo crime contra a ordem tributária tipificado no art. 2º, inciso I, da Lei nº. 8.137/90.

O pagamento integral do débito tributário antes do oferecimento da denúncia importará em extinção da punibilidade, observando-se que o parcelamento do valor devido tem o condão de postergar o oferecimento da denúncia pelo prazo necessário ao cumprimento do acordo. Pagas todas as parcelas do entabulado, extintos restarão o débito e a punibilidade.

A ação penal dos crimes contra a ordem tributária é pública incondicionada.

9 - BIBLIOGRAFIA

ALEXY, Robert. *Teoria de los derechos fundamentales*. Madri: Centro de Estudios Constitucionales, 1997. p.89

ALVES, Maria Fernanda. *A fiscalidade automóvel nos países da C.E.E.*. Revista Alfândega – nºs. 22/23 – abr./set. de 1991. Lisboa : Direção Geral das Alfândegas, 1991.

AMARAL, Francisco. *Direito civil - introdução*. 5ª. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência Tributária*. 6ª ed. São Paulo : Malheiros, 2006.

ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 3ª ed. São Paulo : Saraiva, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 11ª ed. rev. e complementada por Misabel Abreu Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

_____. *Direito tributário brasileiro*. Atualizada por Misabel Abreu Derzi. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição*. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à Constituição do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988*. 4º V., Tomo I. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

BASTOS. Celso Ribeiro. *Curso de direito constitucional*. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 1992.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Lejus, 2002.

BENATTI, Jair. *ICMS, IPVA e ITBI. Jurisprudência administrativa do Tribunal de Impostos e Taxas*. Campinas : Mizuno, 2000.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Brasília: Universidade de Brasília, 1995.

BRITO MACHADO, Hugo de. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Volumes 1, 2 e 3. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 28ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2003.

_____. *Constituição da República Portuguesa. Lei do Tribunal Constitucional*. 8ª ed. Coimbra : Editora Coimbra, 2005.

CARNELUTTI, Francesco. *Teoria geral do direito*. São Paulo: Ltr, 1998.

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. *Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 6ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. *Direito Tributário – Linguagem e Método*. 2ª ed. São Paulo : Noeses, 2008.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de Direito Civil*. Vol. 1. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro Coelho. *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário*. 9ª ed. Rio de Janeiro : Forense, 2005.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 9ª ed. Rio de Janeiro : Forense, 2007.

DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (coordenador). *Curso de Especialização em Direito Tributário – Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

DECOMAIN, Pedro Roberto. *Crimes contra a ordem tributária*. 3ª. ed., Florianópolis: Obra Jurídica, 1997.

DIEP DIEP, Daniel. *Fiscalística. Tomo I*. San Luiz Potosi : Ediciones Cedrus Libani. 1991.

DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro*. Vol.1. 25ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. Vol. 4. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. *Compêndio de Introdução à Ciência do Direito*. 19ª edição. São Paulo: Saraiva, 2008,

ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. *Conceito de Princípios Constitucionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo : Noeses, 2005.

FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso de Derecho Financiero Español*. 24ª ed. Madri : Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S. A. 2004.

FREITAS, Vladimir Passos de (coordenador). *Código Tributário Nacional Comentado*. 2ª. ed. São Paulo: RT, 2004.

GOMES, Orlando. *Introdução do direito civil*. 18ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito Civil Brasileiro*. Volume 1, 6ª edição. São Paulo : Saraiva, 2008.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 112

KELSEN, Hans. *Teoria generale delle norme*. Torino, Ed. Einaudi, 1985.

LACOMBE, Masset Américo. *Princípios Constitucionais Tributários*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

LOTUFO, Renan. *Código Civil Comentado. Parte Geral*. Vol. 1. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

MALUF, Carlos Alberto Dabus. *Limitações ao direito de propriedade*. 2ª. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2005.

MAMEDE, Gladston. *Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores*. São Paulo : Editora RT, 2000.

MARÍN, Fernando Fernández. *Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica*. Valência : Tirant lo blanch, 2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coordenador). *Curso de Direito Tributário*. 9ª ed. São Paulo : Saraiva, 2006.

_____. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Volumes 1 e 2. 5ª ed. São Paulo : Saraiva, 2008.

_____. *Crimes contra a ordem tributária*. 3ª. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

MELO, José Eduardo Soares. *Curso de direito tributário*. 7ª ed. São Paulo: Dialética, 2007.

MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil*. Volume 1, 39ª edição. São Paulo: Saraiva, 2003.

MONTUSCHI, Luigi. ROMAGNOLI, Emilio. BARILLARO, Domenico. *Commentario del Codice Civile, Libro Primo, Delle persone e della famiglia*. Bologna : Nicola Zanichelli Editore, 1970.

MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. – 16ª. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. *Constituição do Brasil Interpretada e Legislação Constitucional*. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Revogação em Matéria Tributária*. São Paulo: Noeses, 2005.

_____. *Fontes do Direito Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2006.

NOGUEIRA, Rui Barbosa. *Curso de Direito tributário*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 1989.

OLIVEIRA, José Jayme de Macedo. *Código Tributário Nacional – Comentários, Doutrina e Jurisprudência*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

OLIVEIRA, J. M. Leoni Lopes de. *Novo código civil anotado*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, v. 1., 2004.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2004.

PEREIRA, Lafayette Rodrigues. *Direito das coisas*. 5ª. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1943.

PERLINGIERI, Pietro. *Introduzione allá Problemática della proprietà*, 1ª. ed. Camerino: Scuola di perfezionamento in diritto civile, 1970.

RADBRUCH Gustav. *Filosofia do direito*. 6^a. ed. Coimbra: Armélio Armado Editor, 1997.

RIVISTA DI DIRITTO FINANZIARIO E SCIENZA DELLE FINANZE. *Giurisprudenza*. Anno XLIX. Vol. XLIX- Parte II. Milão : Casa Editrice Sott. A. Giuffrè, 1990.

RODOTÀ, Stefano. *El Terrible Derecho. Estudios sobre la propiedad privada*. Tradução para o espanhol de Luis Díez Picazo, 1^a. ed. Bolonha: Civitas, 1986.

RODRIGUES ALVES, Vilson. *Uso nocivo da propriedade*. 1^a. ed. São Paulo: RT, 1992.

ROTHENBURG, Walter Claudius. *Princípios Constitucionais*. – Porto Alegre: Safe, 1999.

SCHÄFER, Jairo Gilberto. *Direitos Fundamentais: proteção e restrição*. Livraria do Advogado Editora: Porto Alegre, 2001.

SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. Volume 4. Rio de Janeiro : Forense, 1987.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 19^a ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. *Comentário Contextual à Constituição*. 1^a ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

SILVA PEREIRA, Caio Mário. *Instituições de direito civil*. 20^a. ed. Rio de Janeiro: Forense, v. I., 2004.

SOLER, Osvaldo H. FRÖLICH, J. Ricardo. ANDRADE, Jorge A. *Derecho Tributário (Teoría General)*. Buenos Aires : La Ley, 1993.

SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. 2^a ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., 1952.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2005.

TRIBUTAÇÃO AUTOMÓVEL. *Código do Imposto sobre Veículos (ISV). Código do Imposto Único de Circulação (IUC)*. Lisboa : Dislivros, 2007.

VILANOVA, Lourival. *Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo*. São Paulo : Noeses, 2005.

10 – ANEXO I

LEI Nº 6.606, de 20-12-89

(DOE 21-12-1989)

Dispõe a respeito do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

O GOVERNADOR DO ESTADO DE SÃO PAULO:

Faço saber que a Assembléia Legislativa decreta e eu promulgo a seguinte lei:

Artigo 1º - O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), devido anualmente, tem como fato jurídico tributário a propriedade de veículo automotor de qualquer espécie.

§ 1º - Considera-se ocorrido o fato jurídico tributário do imposto em 1º de janeiro de cada exercício.

§ 2º - Em se tratando de veículo novo, o fato jurídico tributário considera-se ocorrido na data da sua primeira aquisição.

§ 3º - Em se tratando de veículo importado diretamente do exterior pelo consumidor final, considera-se ocorrido o fato jurídico tributário do imposto na data do seu desembaraço aduaneiro.

§ 4º - Para os efeitos desta lei, considera-se veículo novo aquele que ainda não foi objeto de saída para o consumidor final.

Artigo 2º - O imposto será devido no local onde o veículo deva ser registrado e licenciado, inscrito ou matriculado, perante as autoridades de trânsito, da marinha ou da aeronáutica.

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.

Artigo 3º - Contribuinte do imposto é o proprietário do veículo.

Artigo 4º - São responsáveis, solidariamente, pelo pagamento do imposto:

I - o adquirente, em relação ao veículo adquirido sem o pagamento do imposto do exercício ou exercícios anteriores;

II - o titular do domínio e/ou o possuidor a qualquer título;

III - o proprietário de veículo de qualquer espécie, que o alienar e não comunicar a ocorrência ao órgão público encarregado do registro e licenciamento, inscrição ou matrícula.

IV - o funcionário que autorizar ou efetuar o registro e licenciamento, inscrição ou matrícula de veículo de qualquer espécie, sem a prova de pagamento ou do reconhecimento de isenção ou imunidade do imposto.

Parágrafo único - A solidariedade prevista neste artigo não comporta benefício de ordem.

Artigo 5º - A base de cálculo do imposto é o valor venal do veículo.

§ 1º - Em se tratando de veículo novo, a base de cálculo do imposto será o valor total constante da Nota Fiscal ou do documento referente à transmissão de propriedade do veículo.

§ 2º - Em se tratando de veículo importado diretamente do exterior pelo consumidor final, a base de cálculo do imposto será o valor constante do documento de importação, acrescido dos valores dos tributos e quaisquer despesas aduaneiras devidos pela importação, ainda que não recolhidos pelo importador.

§ 3º - Na falta do documento referido no parágrafo anterior, será considerado, para a fixação do valor venal, o constante do documento expedido pelo órgão federal competente para a cobrança do tributo devido pela importação.

Artigo 6º - Para efeito de lançamento do imposto, quanto a veículo usado, a Secretaria da Fazenda estabelecerá o valor venal por meio de tabela, considerando na sua elaboração o que segue:

I - em relação a veículos terrestres: marca, modelo, espécie, ano de fabricação e procedência;

II - em relação a embarcações: potência, combustível, comprimento, casco e ano de fabricação;

III - em relação a aeronaves: peso máximo de decolagem e ano de fabricação.

§ 1º - A Tabela deverá ser divulgada no mês de outubro, para vigorar no exercício seguinte.

§ 2º - Para a fixação dos valores serão observados os preços médios de mercado vigentes no mês de setembro; havendo veículo cujo modelo não tenha sido comercializado nesse mês, adotar-se-á o valor de outro do mesmo padrão.

§ 3º - A Secretaria da Fazenda poderá adotar, se houver, tabela de valores venais elaborada pelo Conselho de Política Fazendária - CONFAZ.

§ 4º - Os veículos com mais de 10 (dez) até 20 (vinte) anos de fabricação terão, observado o "caput" deste artigo, como valor venal, 90% (noventa por cento) do valor venal do veículo fabricado no ano imediatamente posterior..

§ 5º - A tabela poderá ser elaborada com os valores venais expressos em Unidades Fiscais do Estado de São Paulo - UFESP.

§ 6º - O valor venal dos veículos com mais de 20 (vinte) anos de fabricação será idêntico ao valor venal do veículo com 20 anos de fabricação.

Artigo 7º - A alíquota do imposto, calculada sobre o valor venal é:

I - 5,0% (cinco por cento) para embarcações, aeronaves e automóveis de esporte e de corrida;

II - 4,0% (quatro por cento) para automóveis de passeio e camionetas de uso misto;

III - 3,0% (três por cento) para automóveis de passeio, de esporte, de corrida e camionetas de uso misto, movidos a álcool, gás natural ou eletricidade; (Redação dada ao inciso III pelo inciso V do art. 1º da Lei nº 9.459, de 16-12-96 - DOE 17-12-96; efeitos a partir de 17-12-96)

III - 3,0% (três por cento) para automóveis de passeio, de esporte e de corrida, e camionetas de uso misto, movidos exclusivamente a álcool;

IV - 2,0% (dois por cento) para qualquer outro veículo inclusive motocicletas e ciclomotores;

V - 1,5% (um e meio por cento) para os veículos de carga, categoria caminhões com capacidade superior a 1 tonelada;

VI - 6,0% (seis por cento) para automóveis de passeios movidos a "diesel";

VII - 1,0% (um por cento) para qualquer veículo indicado nos incisos precedentes com mais de 20 (vinte) anos de fabricação, excetuando-se as aeronaves.

Artigo 7º - A alíquota do imposto, calculada sobre o valor venal, é de:

I - 5,0% (cinco por cento) para embarcações, aeronaves e automóveis de esporte e de corrida;

II - 4,0% (quatro por cento) para automóveis de passeio e camionetas de uso misto;

III - 2,5% (dois e meio por cento) para qualquer outro veículo, inclusive motocicletas e ciclomotores;

IV - 2,0% (dois por cento) para veículos de passeio, de esportes e de corridas, caminhonetes de uso misto, movidos exclusivamente a álcool, desde que fabricados até a data de 31 de dezembro de 1989;

V - 6,0% (seis por cento) para quaisquer veículos importados.

Artigo 8º - São imunes ao imposto os veículos de propriedade:

I - da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas Autarquias;

II - dos Partidos Políticos, inclusive suas Fundações;

III - das entidades sindicais dos trabalhadores;

IV - das instituições de educação ou de assistência social, que:

a) não distribuírem qualquer parcela do seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado;

b) não restringirem a prestação de serviços a associados ou contribuintes;

c) aplicarem integralmente os seus recursos na manutenção de seus objetivos institucionais no país;

d) mantiverem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

V - dos templos de qualquer culto.

Artigo 9º - São isentos do pagamento do imposto:

I - a embarcação de propriedade de pescador profissional, pessoa física, por ele utilizada na atividade pesqueira;

II - os veículos de Embaixadas, Representações Consulares, de Embaixadores e de Representantes Consulares, bem como de funcionários de carreira diplomática ou de serviço consular, quando façam jus a tratamento diplomático, e desde que os respectivos países de origem adotem reciprocidade de tratamento;

III - os veículos não registrados no Estado, de propriedade ou posse de turistas estrangeiros, durante seu período de permanência no país, nunca superior a 1 (um) ano;

IV - as máquinas agrícolas;

V - os veículos utilizados no transporte público de passageiros, na categoria de táxi, de propriedade de motoristas profissionais autônomos;

VI - as embarcações, aeronaves e locomotivas utilizadas nos serviços de transporte público de passageiros e cargas;

VII - os ônibus empregados exclusivamente no transporte urbano, suburbano ou metropolitano;

VIII - os veículos especialmente adaptados, de propriedade de deficientes físicos;

IX - os veículos automotores terrestres com mais de 20 (vinte) anos de fabricação;

X - as embarcações e aeronaves com mais de 30 (trinta) anos de fabricação.

Artigo 10 - O reconhecimento de imunidade e a concessão das isenções dar-se-ão de conformidade com o que for estabelecido pela Secretaria da Fazenda.

Parágrafo único - Verificado pelo Fisco ou pelas autoridades responsáveis pelo registro e licenciamento, inscrição ou matrícula do veículo que o requerente não preenchia ou deixou de preencher as condições exigidas para a imunidade ou isenção, o interessado será notificado a recolher o imposto devido, nos termos do artigo 13-A, sem prejuízo das penalidades aplicáveis.

Artigo 11 - Fica dispensado o pagamento do imposto, a partir do mês seguinte ao da data do evento, na hipótese de privação dos direitos de propriedade do veículo por furto ou roubo, quando ocorrido no território do Estado de São Paulo, na seguinte conformidade:

I - o imposto pago será proporcionalmente restituído à razão de 1/12 (um doze avos) por mês;

II - a restituição será efetuada a partir do exercício subsequente ao da ocorrência.

§ 1º - Em caso de restabelecimento da propriedade, será observado o disposto no § 2º do artigo 14 desta lei.

§ 2º - O Poder Executivo poderá dispensar o pagamento do imposto incidente a partir do exercício seguinte ao da data do evento, na hipótese de perda total do veículo por furto ou roubo ocorrido fora do território paulista, por sinistro ou outro motivo que descaracterize o seu domínio ou posse.

Artigo 12 - O imposto será devido anualmente no mês de fevereiro e poderá ser pago à vista nesse mesmo mês ou em três parcelas, mensais e iguais, corrigidas monetariamente, nos meses de janeiro, fevereiro e março, desde que a primeira seja recolhida no mês de janeiro e o valor de cada parcela seja equivalente a, no mínimo, uma Unidade Fiscal do Estado de São Paulo - UFESP do mês do recolhimento.

§ 1º - O imposto relativo aos veículos de carga, categoria caminhões, com capacidade de carga superior a uma tonelada poderá ser pago, corrigido monetariamente, no mês de abril ou em três parcelas vencíveis nos meses de março, junho e setembro, desde que a primeira seja recolhida no mês de março e o valor de cada parcela seja equivalente a, no mínimo, uma Unidade Fiscal do Estado de São Paulo - UFESP do mês do recolhimento.

§ 2º - Sobre o valor do imposto recolhido integralmente no mês de janeiro, conceder-se-á desconto a ser fixado por decreto do Poder Executivo.

§ 3º - A correção monetária será determinada mediante a multiplicação da parcela devida pelo coeficiente obtido com a divisão do valor nominal de uma Unidade Fiscal do Estado de São Paulo - UFESP vigente no mês em que se efetivar o recolhimento, pelo valor da mesma UFESP do mês de janeiro do mesmo ano.

§ 4º - Os dias de vencimento do imposto serão fixados em decreto do Poder Executivo.

§ 5º - No caso de transferência interestadual do veículo automotor em data anterior à do vencimento previsto neste artigo, o imposto deverá ser recolhido, integralmente, antes da transferência.

Artigo 13 - O valor do imposto de veículo novo será proporcional ao número de meses restantes do exercício fiscal, calculado a partir do mês de sua aquisição.

§ 1º - O recolhimento do imposto deverá ser efetuado no prazo de 30 (trinta) dias contado da data da emissão da Nota Fiscal referente à aquisição do veículo.

§ 2º - Sobre o valor do imposto recolhido integralmente até o 5º (quinto) dia útil posterior à data da emissão da Nota Fiscal referente à aquisição do veículo, conceder-se-á desconto a ser fixado pelo Poder Executivo.

§ 3º - O imposto poderá ser recolhido em 3 (três) parcelas, mensais e iguais, desde que a primeira seja paga no prazo de que trata o § 1º deste artigo, vencendo-se as seguintes, atualizadas monetariamente, no mesmo dia dos meses subsequentes ao do recolhimento da primeira parcela.

§ 4º - A atualização monetária far-se-á pela variação da Unidade Fiscal do Estado de São Paulo - Ufesp, mediante multiplicação do valor da parcela do imposto pelo

coeficiente obtido com a divisão do valor nominal da Ufesp do mês em que se efetivar o pagamento, pelo valor da mesma Unidade do mês do pagamento da primeira parcela.

Artigo 13-A - Verificado que o débito fiscal relativo ao imposto não foi recolhido, ou que o seu recolhimento tenha sido efetuado com inobservância das disposições estabelecidas nesta lei, será o contribuinte ou responsável notificado a recolher o imposto ou a diferença apurada de ofício, com os acréscimos legais estabelecidos nesta lei, no prazo de 30 (trinta) dias contados da data do recebimento da notificação, sob pena de inscrição do débito na dívida ativa, reservado o direito de contestação.

§ 1º - Para os fins previstos no "caput", diferença é o valor do imposto ou multa que restar devido após a imputação de que trata o § 2º deste artigo, acrescido de juros e multa moratória.

§ 2º - A imputação deverá ser efetuada mediante distribuição proporcional do valor recolhido entre os componentes do débito, assim entendidos: o imposto, os juros e a multa de mora devidos na data do recolhimento do imposto.

§ 3º - A notificação a que se refere o "caput" poderá ser efetuada por meio de publicação no Diário Oficial do Estado, devendo o contribuinte ou o interessado ser cientificado da publicação mediante comunicação expedida por registro postal para o endereço constante no cadastro de veículos do órgão competente, aplicando-se, no que couber, a disciplina estabelecida para o procedimento administrativo não-contencioso, inserta na legislação correspondente ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS.

§ 4º - Na hipótese de o veículo não se encontrar regularmente registrado, matriculado ou inscrito no órgão competente, ou de não estar sujeito a cadastramento, a comunicação a que se refere o § 3º será remetida para o domicílio do contribuinte ou do interessado apurado pelo Fisco.

§ 5º - A forma de apresentação e o procedimento relativo à apreciação da contestação do contribuinte ou responsável serão disciplinados pela Secretaria da Fazenda."

Lei nº 12.181, de 29 de dezembro de 2005 (DOE de 30-12-2005; efeitos a partir de 30-12-2005)

Artigo 3º - O disposto no artigo 13-A da Lei nº 6.606, de 20 de dezembro de 1989, acrescentado por esta lei, poderá ser aplicado em relação a fatos geradores ocorridos antes da sua vigência, a critério da Secretaria da Fazenda.

Artigo 14 - Nenhum veículo será registrado, inscrito ou matriculado perante as repartições competentes sem a prova do pagamento do imposto ou de que é imune ou está isento.

§ 1º - O disposto neste artigo aplica-se igualmente aos casos de renovação, averbação, cancelamento e a quaisquer outros atos que impliquem alteração no registro, inscrição ou matrícula do veículo.

§ 2º - Verificado que o contribuinte deixou de preencher as condições exigidas para a imunidade, isenção ou dispensa, o imposto deverá ser recolhido no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data da ocorrência do evento, observada a proporcionalidade baseada nos meses restantes do exercício fiscal em que ocorreu

o fato, e a base de cálculo do imposto será o valor venal do veículo corrigido monetariamente.

Artigo 15 - O imposto é vinculado ao veículo, não se exigindo, nos casos de transferência, novo pagamento do imposto já solvido neste Estado ou em outras Unidades da Federação, observado, sempre, o respectivo exercício fiscal.

§ 1º - Na hipótese deste artigo, o comprovante do pagamento do imposto transmite-se ao novo proprietário do veículo para efeito de registro, inscrição, matrícula ou averbação de qualquer alteração desses assentamentos.

§ 2º - O proprietário de veículo procedente de outro Estado ou do Distrito Federal, caso não comprove o pagamento do IPVA no Estado originário, deverá recolher o imposto proporcionalmente ao número de meses restantes do exercício fiscal, calculado a partir do pedido de registro e licenciamento do veículo perante o Departamento Estadual de Trânsito.

Artigo 15 - O imposto é vinculado ao veículo, não se exigindo, nos casos de transferência, novo pagamento do imposto já solvido neste Estado ou em outras Unidades da Federação, observado sempre, o respectivo exercício fiscal.

§ 1º - Na hipótese deste artigo, o comprovante do pagamento do imposto transmite-se ao novo proprietário do veículo para efeito de registro, inscrição, matrícula ou averbação de qualquer alteração desses assentamentos.

§ 2º - A regularização da transferência do veículo, perante o Departamento Estadual de Trânsito - DETRAN, deverá ser efetuada no prazo de 30 (trinta) dias a partir da data da alienação.

Artigo 16 - O Cadastro de Contribuintes do IPVA será o mesmo do Departamento Estadual de Trânsito - Detran, mediante unificação e adaptação dos controles existentes às necessidades da Secretaria dos Negócios da Fazenda do Estado.

§ 1º - Quaisquer alterações ocorridas em relação ao proprietário ou ao veículo serão obrigatoriamente comunicadas à Secretaria da Fazenda, no prazo de 30 (trinta) dias da data de sua ocorrência.

§ 2º - Em caso de alienação do veículo, a obrigação da comunicação de que trata o parágrafo anterior é comum ao alienante e ao alienatário.

§ 3º - O lançamento do imposto poderá ser feito de ofício com base nos dados constantes do Cadastro de que trata este artigo.

§ 4º - As informações prestadas à Secretaria da Fazenda relativas ao Cadastro de Contribuintes do IPVA são de inteira responsabilidade do contribuinte.

§ 5º - As autoridades competentes para o registro e licenciamento, inscrição ou matrícula, não poderão praticar qualquer ato decorrente da alteração do domínio ou posse do veículo, sem que tenha sido promovida a comunicação de que cuida o § 1º deste artigo.

§ 6º - O Cadastro de Contribuintes do IPVA terá seu uso franqueado aos órgãos públicos estaduais e municipais.

§ 7º - O Poder Executivo poderá determinar que as informações de que trata este artigo sejam recebidas de forma subsidiária pelo Departamento Estadual de Trânsito - Detran.

§ 8º - Os contribuintes não podem embaraçar a ação fiscalizadora e, mediante notificação escrita, são obrigados a exibir, em prazo não superior a 10 (dez) dias

úteis, os documentos, guias, impressos e arquivos magnéticos relacionados com o imposto e a prestar informações solicitadas pelo fisco.

Artigo 16 - Fica instituído o Cadastro de Contribuintes do IPVA, que será organizado e mantido pela Secretaria da Fazenda, mediante unificação e adaptação dos controles já existentes nos órgãos do Estado.

§ 1º - Quaisquer alterações havidas em relação ao proprietário ou ao veículo serão obrigatoriamente comunicadas à Secretaria da Fazenda, no prazo que for fixado, não inferior a 30 dias.

§ 2º - Em caso de alienação do veículo, a obrigação da comunicação de que trata o parágrafo anterior é comum ao alienante e alienatário.

§ 3º - O lançamento do imposto poderá ser feito de ofício com base nos dados constantes do Cadastro de que trata este artigo.

§ 4º - As informações prestadas à Secretaria da Fazenda e relativas ao Cadastro de Contribuintes do IPVA são de inteira responsabilidade do contribuinte e as autoridades competentes para o registro e licenciamento, inscrição ou matrícula, não poderão praticar qualquer ato decorrente da alteração do domínio ou posse do veículo sem que tenha sido promovida a comunicação de que cuida o § 1º deste artigo.

§ 5º - O Cadastro de Contribuintes do IPVA terá seu uso franqueado aos órgãos públicos estaduais e municipais.

§ 6º - Os contribuintes não podem embaraçar a ação fiscalizadora e, mediante notificação escrita, são obrigados a exhibir, em prazo não inferior a 30 (trinta) dias, os documentos, guias, impressos e arquivos magnéticos relacionados com o imposto e a prestar informações solicitadas pelo fisco.

Artigo 17 - O débito fiscal relativo ao imposto, quando não pago no prazo, sujeita-se à correção monetária do seu valor, a juros de mora de 1% (um por cento) ao mês ou fração e a multa de mora de 20% (vinte por cento).

§ 1º - A correção monetária será determinada mediante multiplicação do valor do imposto devido pelo coeficiente obtido com a divisão do valor nominal reajustado de uma Unidade Fiscal do Estado de São Paulo - UFESP, no mês em que se efetivar o pagamento, pelo valor da mesma UFESP no mês em que o imposto deveria ter sido pago.

§ 2º - Os juros e a multa de que trata este artigo serão calculados sobre valores corrigidos monetariamente.

Artigo 18 - A violação dos dispositivos desta lei sujeita o infrator às seguintes penalidades:

I - falta de pagamento do imposto: multa de 1 (uma) vez o valor do imposto;

II - não inscrição no Cadastro de Contribuintes do IPVA: multa correspondente a 1% (um por cento) do valor venal do veículo;

III - falta de comunicação à Secretaria da Fazenda, de qualquer alteração dos dados cadastrais relativos ao proprietário ou ao veículo: multa correspondente a 1% (um por cento) do valor venal do veículo;

IV - fraude no preenchimento de requerimentos de imunidade e de isenção, de Guias de Recolhimento ou de qualquer comunicação à Secretaria da Fazenda: multa correspondente a 5% (cinco por cento) do valor venal do veículo.

V - não prestação de informações solicitadas pelo fisco: 10 (dez) UFESPs;

VI - não exibição de documentos, guias, impressos e arquivos magnéticos: 10 (dez) UFESPs por documento ou arquivo magnético.

§ 1º - As multas previstas neste artigo são impostas por exercício, cumulativamente, não excluindo o pagamento do imposto, quando devido, e serão calculadas sobre os respectivos valores básicos corrigidos monetariamente, aplicando-se o disposto no artigo 17, exceto em relação à multa de mora.

§ 2º - A multa, excetuando-se a prevista no artigo 17, não pode ser inferior a 5 (cinco) UFESPs.

§ 3º - Para cálculo das multas baseadas em UFESPs - Unidades Fiscais do Estado de São Paulo, deve ser considerado o valor desse título no mês anterior em que tenha sido lavrado o auto de infração.

§ 4º - Sujeitar-se-ão também à multa prevista no inciso IV os que, tendo conhecimento do fato, conservarem, por mais de 8 (oito) dias, documento de recolhimento adulterado ou falsificado ou requerimentos de imunidade ou isenção fraudulentos, sem a adoção de providências perante a autoridade competente.

Artigo 18 - A violação dos dispositivos desta lei sujeita o infrator às seguintes penalidades:

I - falta de pagamento do imposto: multa de 1 (uma) vez o valor do imposto;

II - não inscrição no Cadastro de Contribuintes do IPVA: multa correspondente a 1% (um por cento) do valor venal do veículo;

III - falta de comunicação à Secretaria da Fazenda, de qualquer alteração dos dados cadastrais relativos ao proprietário ou ao veículo: multa correspondente a 1% (um por cento) do valor venal do veículo;

IV - fraude no preenchimento de requerimentos de imunidade e de isenção, de guias de recolhimento ou de qualquer comunicação à Secretaria da Fazenda: multa correspondente a 5% (cinco por cento) do valor venal do veículo.

V - falta de regularização da transferência do veículo perante o Departamento Estadual de Trânsito - DETRAN: 1% (um por cento) do valor venal do veículo;

VI - não prestar informações solicitadas pelo fisco: 10 (dez) UFESPs;

VII - não exibição de documentos, guias, impressos e arquivos magnéticos: 10 (dez) UFESPs.

§ 1º - As multas previstas neste artigo são impostas por exercício, cumulativamente, e serão calculadas sobre valores monetariamente corrigidos, não excluindo o pagamento do imposto, quando devido.

§ 2º - A multa, excetuando-se a prevista no artigo 17, não pode ser inferior a 5 (cinco) UFESPs.

§ 3º - Para cálculo das multas baseadas em UFESPs - Unidades Fiscais do Estado de São Paulo, deve ser considerado o valor desse título no mês anterior em que tenha sido lavrado o auto de infração.

§ 4º - Sujeitar-se-ão também à multa prevista no inciso IV os que, tendo conhecimento do fato, conservarem, por mais de 8 (oito) dias, documento de recolhimento adulterado ou falsificado ou requerimentos de imunidade ou isenção fraudulentos, sem a adoção de providências perante a autoridade competente.

Artigo 19 - Verificada qualquer infração à legislação atinente ao imposto, exceção feita aos §§ 1º e 2º do artigo 16, será lavrado Auto de Infração e Imposição de Multa.

§ 1º - A lavratura do Auto de Infração e Imposição de Multa, de que trata este artigo, é de competência privativa dos Agentes Fiscais de Rendas.

§ 2º - Aplica-se, no que couber, ao Auto de Infração e Imposição de Multa previsto neste artigo a disciplina processual estabelecida na legislação correspondente ao Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços.

§ 3º - As multas previstas nos incisos II e III do artigo 18 serão recolhidas pelo contribuinte, independentemente da lavratura de Auto de Infração e Imposição de Multa.

Artigo 20 - Poderá o autuado pagar a multa fixada no Auto de Infração e Imposição de Multa com desconto:

I - de 50% (cinquenta por cento), dentro do prazo de 30 (trinta) dias contados da notificação da lavratura do Auto de Infração e Imposição de Multa;

II - de 30% (trinta por cento), até 30 (trinta) dias contados da intimação da decisão de primeira instância administrativa;

III - de 20% (vinte por cento), antes de sua inscrição na dívida ativa.

§ 1º - Condiciona-se o benefício ao pagamento, integral e no mesmo ato, do imposto devido.

§ 2º - O pagamento efetuado nos termos deste artigo:

1 - implica renúncia à defesa ou recurso previstos na legislação, mesmo os já interpostos;

2 - não elide a aplicação do disposto no artigo 17, exceto em relação à multa de mora.

§ 3º - Na hipótese de pagamento nos termos do inciso I, o prazo nele previsto não se computará para efeito de incidência do acréscimo e correção monetária de que trata o artigo 17.

Artigo 21 - Do produto de arrecadação do imposto, 50% (cinquenta por cento) constituirá receita do Estado e 50% (cinquenta por cento) do Município onde estiver licenciado, inscrito ou matriculado o veículo, incluídos os valores correspondentes à correção monetária, juros e multas.

Parágrafo único - Nas hipóteses de restituição do imposto, a parcela proporcional será deduzida da receita do Município.

Artigo 22 - Esta lei entrará em vigor na data de sua publicação, produzindo seus efeitos a partir de 1º de janeiro de 1990, revogada a Lei nº 4.955, de 27 de dezembro de 1985.

Palácio dos Bandeirantes, 20 de dezembro de 1989

ORESTES QUÉRCIA

11 – ANEXO II

LEI Nº 13.296, DE 23 DE DEZEMBRO DE 2008

(DOE 24-12-2008)

Estabelece o tratamento tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos

Automotores - IPVA.

O GOVERNADOR DO ESTADO DE SÃO PAULO:

Faço saber que a Assembléia Legislativa decreta e eu promulgo a seguinte lei:

SEÇÃO I**DISPOSIÇÕES PRELIMINARES**

Artigo 1º - Fica estabelecido, por esta lei, o tratamento tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA.

Parágrafo único - Considera-se veículo automotor aquele dotado de mecanismo de propulsão própria e que sirva para o transporte de pessoas ou coisas ou para a tração de veículos utilizados para o transporte de pessoas ou coisas.

SEÇÃO II**DO FATO GERADOR**

Artigo 2º - O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA, devido anualmente, tem como fato gerador a propriedade de veículo automotor.

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

I - no dia 1º de janeiro de cada ano, em se tratando de veículo usado;

II - na data de sua primeira aquisição pelo consumidor, em se tratando de veículo novo;

III - na data de seu desembaraço aduaneiro, em se tratando de veículo importado diretamente do exterior pelo consumidor;

IV - na data da incorporação do veículo novo ao ativo permanente do fabricante, do revendedor ou do importador;

V - na data em que deixar de ser preenchido requisito que tiver dado causa à imunidade, isenção ou dispensa de pagamento;

VI - na data da arrematação, em se tratando de veículo novo adquirido em leilão;

VII - na data em que estiver autorizada sua utilização, em se tratando de veículo não fabricado em série;

VIII - na data de saída constante da Nota Fiscal de venda da carroceria, quando já acoplada ao chassi do veículo objeto de encarroçamento;

IX - na data em que o proprietário ou o responsável pelo pagamento do imposto deveria ter fornecido os dados necessários à inscrição no Cadastro de Contribuintes do IPVA deste Estado, em se tratando de veículo procedente de outro Estado ou do Distrito Federal;

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:

1 - se o proprietário for pessoa natural:

a) a sua residência habitual;

b) se a residência habitual for incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade onde o veículo esteja sendo utilizado;

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.

§ 2º - No caso de pessoa natural com múltiplas residências, presume-se como domicílio tributário para fins de pagamento do IPVA:

1 - o local onde, cumulativamente, possua residência e exerça profissão;

2 - caso possua residência e exerça profissão em mais de um local, o endereço constante da Declaração de Imposto de Renda.

§ 3º - Na impossibilidade de se precisar o domicílio tributário da pessoa natural nos termos dos §§ 1º e 2º deste artigo, a autoridade administrativa poderá fixá-lo tomando por base o endereço que vier a ser apurado em órgãos públicos, nos cadastros de domicílio eleitoral e nos cadastros de empresa seguradora e concessionária de serviço público, dentre outros.

§ 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.

§ 5º - Presume-se domiciliado no Estado de São Paulo o proprietário cujo veículo estiver registrado no órgão competente deste Estado.

§ 6º - Em se tratando de veículo de propriedade de empresa de arrendamento mercantil (leasing), o imposto será devido no local do domicílio ou residência do arrendatário, nos termos deste artigo.

§ 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.

SEÇÃO III

DO CONTRIBUINTE E DO RESPONSÁVEL

Artigo 5º - Contribuinte do imposto é o proprietário do veículo.

Parágrafo único - No caso de pessoa jurídica, considera-se contribuinte:

1 - cada um dos seus estabelecimentos para fins de cumprimento das obrigações contidas nesta lei;

2 - o conjunto dos estabelecimentos para fins de garantia do cumprimento das obrigações.

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

I - o adquirente, em relação ao veículo adquirido sem o pagamento do imposto e acréscimos legais do exercício ou exercícios anteriores;

II - o proprietário de veículo automotor que o alienar e não fornecer os dados necessários à alteração no Cadastro de Contribuintes do IPVA no prazo de 30 (trinta) dias, em relação aos fatos geradores ocorridos entre o momento da alienação e o do conhecimento desta pela autoridade responsável;

III - o leiloeiro, em relação ao veículo adquirido ou arrematado em leilão e entregue sem comprovação do pagamento do IPVA e acréscimos legais pendentes sobre o mesmo, correspondente ao exercício ou exercícios anteriores;

IV - o inventariante, pelos débitos devidos pelo espólio;

V - o tutor ou o curador, pelos débitos de seu tutelado ou curatelado;

VI - a pessoa jurídica que resultar da fusão, incorporação ou cisão de outra ou em outra pessoa jurídica;

VII - o agente público que autorizar ou efetuar o registro, licenciamento ou a transferência de propriedade de veículo automotor neste Estado, sem a comprovação do pagamento ou do reconhecimento da imunidade, da concessão da isenção ou dispensa do pagamento do imposto;

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;

IX - o agente público responsável pela contratação de locação de veículo, para uso neste Estado por pessoa jurídica de direito público, 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;

XI - o titular do domínio ou o possuidor a qualquer título;

XII - todo aquele que efetivamente concorrer para a sonegação do imposto.

§ 1º - No caso de veículo abrangido pela imunidade, isenção ou dispensa do pagamento do imposto, o agente público ou o leiloeiro deverá exigir a respectiva comprovação.

§ 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.

SEÇÃO IV

DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO

Artigo 7º - A base de cálculo do imposto é:

I - na hipótese dos incisos I, V, IX e X, alíneas “a” e “b”, do artigo 3º desta lei, o valor de mercado do veículo usado constante da tabela de que trata o § 1º deste artigo;

II - na hipótese do inciso II e X, alínea “c”, do artigo 3º desta lei, o valor total constante do documento fiscal de aquisição do veículo pelo consumidor;

III - na hipótese do inciso III do artigo 3º desta lei, o valor constante do documento de importação, acrescido dos valores dos tributos devidos em razão da importação, ainda que não recolhidos pelo importador;

IV - na hipótese do inciso IV do artigo 3º desta lei:

a) para o fabricante, o valor médio das operações com veículos do mesmo tipo que tenha comercializado no mês anterior ao da ocorrência do fato gerador;

b) para o revendedor, o valor da operação de aquisição do veículo, constante do documento fiscal de aquisição;

c) para o importador, o valor a que se refere o inciso III deste artigo.

V - na hipótese do inciso VI do artigo 3º desta lei, o valor da arrematação, acrescido das despesas cobradas ou debitadas do arrematante e dos valores dos tributos incidentes sobre a operação, ainda que não recolhidos;

VI - na hipótese dos incisos VII e VIII do artigo 3º desta lei, a soma dos valores atualizados de aquisição de suas partes e peças e outras despesas, também atualizadas, que incorrerem na sua montagem.

§ 1º - Para efeito do disposto no inciso I deste artigo, o Poder Executivo divulgará o valor de mercado por meio de tabela, considerando na sua elaboração a marca, o modelo, a espécie e o ano de fabricação.

§ 2º - A tabela a que se refere o § 1º deste artigo, deverá ser divulgada para vigorar no exercício seguinte, e na fixação dos valores serão observados os preços médios de mercado vigentes no mês de setembro.

§ 3º - Havendo veículo cujo modelo não tenha sido comercializado no mês de setembro, adotar-se-á o valor de outro do mesmo padrão.

§ 4º - O Poder Executivo poderá adotar como base de cálculo:

1 - para o veículo com mais de 10 (dez) anos e até 20 (vinte) anos de fabricação, valor equivalente a 90% (noventa por cento) da base de cálculo correspondente à do veículo fabricado no ano imediatamente posterior;

2 - para o veículo com mais de 20 (vinte) anos de fabricação, a mesma base de cálculo do veículo com 20 anos de fabricação;

3 - para os veículos usados referidos nos incisos VII e VIII do artigo 3º desta lei, o valor de registro do veículo novo, depreciado à taxa de 10% (dez por cento) em relação à base de cálculo utilizada no ano imediatamente anterior.

§ 5º - O Poder Executivo poderá firmar convênios ou contratar serviços com entidades especializadas para a pesquisa dos valores médios de mercado dos veículos usados.

§ 6º - Para determinação da base de cálculo é irrelevante o estado de conservação do veículo.

§ 7º - Na falta do documento referido no inciso III deste artigo, será considerado, para a fixação da base de cálculo, o valor constante do documento expedido pelo

órgão federal competente para a cobrança do tributo devido pela importação, acrescido dos demais impostos incidentes.

§ 8º - A atualização de que trata o inciso VI deste artigo far-se-á pela variação da Unidade Fiscal do Estado de São Paulo - UFESP, mediante multiplicação do valor constante dos documentos de aquisição das partes, peças e despesas de montagem, pelo coeficiente obtido com a divisão do valor nominal da UFESP, no mês da data de ocorrência do fato gerador, pelo valor da mesma unidade no mês de aquisição das partes, peças e despesas de montagem.

§ 9º - Nas situações em que for constatada notória redução nos preços médios de mercado vigentes entre o mês de setembro e o mês de dezembro, poderá o Poder Executivo, excepcionalmente, autorizar a redução da base de cálculo.

Artigo 8º - O Poder Executivo poderá arbitrar a base de cálculo:

- I - na impossibilidade de determinação dos valores, nos termos do artigo 7º desta lei;
- II - na verificação de incompatibilidade entre o valor de aquisição do veículo e o valor de mercado.

SEÇÃO V

DAS ALÍQUOTAS

Artigo 9º - A alíquota do imposto, aplicada sobre a base de cálculo atribuída ao veículo, será de:

- I - 1,5% (um inteiro e cinqüenta centésimos por cento) para veículos de carga, tipo caminhão;
- II - 2% (dois por cento) para:
 - a) ônibus e microônibus;

b) caminhonetes cabine simples;

c) motocicletas, ciclomotores, motonetas, triciclos e quadriciclos;

d) máquinas de terraplenagem, empilhadeiras, guindastes, locomotivas, tratores e similares;

III - 3% (três por cento) para veículos que utilizarem motor especificado para funcionar, exclusivamente, com os seguintes combustíveis: álcool, gás natural veicular ou eletricidade, ainda que combinados entre si;

IV - 4% (quatro por cento) para qualquer veículo automotor não incluído nos incisos I a III deste artigo.

§ 1º - A alíquota dos veículos automotores a que se refere o inciso IV deste artigo, destinados à locação, de propriedade de empresas locadoras, ou cuja posse estas detenham em decorrência de contrato de arrendamento será reduzida em 50% (cinquenta por cento).

§ 2º - Considera-se empresa locadora de veículos, para os efeitos do § 1º, a pessoa jurídica cuja atividade de locação de veículos represente no mínimo 50% (cinquenta por cento) de sua receita bruta, mediante reconhecimento, segundo disciplina estabelecida pela Secretaria da Fazenda.

§ 3º - Será aplicada, excepcionalmente, a alíquota de 3% (três por cento) para veículos fabricados até 31 de dezembro de 2008 que utilizarem motor especificado para funcionar exclusivamente a gasolina, quando adaptado, até a mesma data, para funcionar de maneira combinada com gás natural veicular, ficando convalidados os procedimentos anteriormente adotados.

SEÇÃO VI

DO CÁLCULO DO IMPOSTO

Artigo 10 - O valor do imposto será obtido mediante a multiplicação da alíquota pela base de cálculo.

Artigo 11 - Nos casos de que tratam os incisos II a X, alíneas “b” e “c” do artigo 3º desta lei, o imposto será calculado de forma proporcional ao número de meses restantes do ano civil.

Parágrafo único - Para efeito de contagem do número de meses restantes do ano civil, será incluído o mês da ocorrência do fato gerador.

SEÇÃO VII

DA IMUNIDADE, DA ISENÇÃO E DA DISPENSA DO PAGAMENTO DO IMPOSTO

Artigo 12 - O Poder Executivo disciplinará procedimento para o reconhecimento das imunidades, para a concessão das isenções e para a dispensa do pagamento do imposto.

Artigo 13 - É isenta do IPVA a propriedade:

I - de máquinas utilizadas essencialmente para fins agrícolas;

II - de veículo ferroviário;

III - de um único veículo adequado para ser conduzido por pessoa com deficiência física;

IV - de um único veículo utilizado no transporte público de passageiros na categoria aluguel (táxi), de propriedade de motorista profissional autônomo, por ele utilizado em sua atividade profissional;

V - de veículo de propriedade de Embaixada, Representação Consular, de Embaixador e de Representante Consular, bem como de funcionário de carreira

diplomática ou de serviço consular, quando façam jus a tratamento diplomático, e desde que o respectivo país de origem conceda reciprocidade de tratamento;

VI - de ônibus ou microônibus empregados exclusivamente no transporte público de passageiros, urbano ou metropolitano, devidamente autorizados pelos órgãos competentes;

VII - de máquina de terraplanagem, empilhadeira, guindaste e demais máquinas utilizadas na construção civil ou por estabelecimentos industriais ou comerciais, para monte e desmonte de cargas;

VIII - de veículo com mais de 20 (vinte) anos de fabricação.

§ 1º - As isenções previstas neste artigo, quando não concedidas em caráter geral, serão efetivadas, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos para sua concessão.

§ 2º - As isenções previstas nos incisos III a VI deste artigo aplicam-se:

1 - somente aos veículos em situação regular, na data da ocorrência do fato gerador, quanto às obrigações relativas ao registro e licenciamento;

2 - às hipóteses de arrendamento mercantil.

§ 3º - No caso do inciso VI deste artigo, em se tratando de proprietário pessoa física, fica limitada a isenção a um único veículo, de propriedade de motorista autônomo regularmente registrado no órgão competente e habilitado para condução do veículo objeto do benefício.

Artigo 14 - Fica dispensado o pagamento do imposto, a partir do mês da ocorrência do evento, na hipótese de privação dos direitos de propriedade do veículo por furto ou roubo, quando ocorrido no território do Estado de São Paulo, na seguinte

conformidade:

I - o imposto pago será restituído proporcionalmente ao período, incluído o mês da ocorrência em que ficar comprovada a privação da propriedade do veículo;

II - a restituição ou compensação será efetuada a partir do exercício subsequente ao da ocorrência.

§ 1º - A dispensa prevista neste artigo não desonera o contribuinte do pagamento do imposto incidente sobre fato gerador ocorrido anteriormente ao evento, ainda que no mesmo exercício.

§ 2º - O Poder Executivo poderá dispensar o pagamento do imposto incidente a partir do exercício seguinte ao da data da ocorrência do evento nas hipóteses de perda total do veículo por furto ou roubo ocorridos fora do território paulista, por sinistro ou por outros motivos, previstos em regulamento, que descaracterizem o domínio ou a posse.

§ 3º - Os procedimentos concernentes à dispensa, à restituição e à compensação serão disciplinados por ato do Poder Executivo.

Artigo 15 - Poderá ser dispensado o pagamento do imposto relativo ao veículo de propriedade de empresa locadora:

I - a partir do mês seguinte ao da transferência para operação do veículo em outro Estado, em caráter não esporádico, desde que seja comprovado o pagamento proporcional aos meses restantes do ano civil em favor do Estado de destino, se assim estiver previsto na legislação do referido Estado;

II - quando, na hipótese prevista na alínea "b" do inciso X do artigo 3º desta lei, tratar-se de veículo destinado à locação avulsa, e a permanência neste Estado seja

temporária, conforme disposição regulamentar, observado o disposto no artigo 33 desta lei.

Parágrafo único - O imposto pago será restituído proporcionalmente em relação ao período em que se configurar a hipótese prevista no inciso I deste artigo.

Artigo 16 - Verificado que o beneficiário não preenchia ou deixou de preencher as condições exigidas para a imunidade, isenção ou dispensa, o imposto deverá ser recolhido no prazo de 30 (trinta) dias contados da data da ocorrência do evento, observado o disposto no parágrafo único do artigo 11, e a base de cálculo do imposto será definida em conformidade com os artigos 7º ou 8º, todos desta lei.

SEÇÃO VIII

DO LANÇAMENTO DO IMPOSTO

Artigo 17 - O contribuinte ou o responsável efetuará anualmente o pagamento do imposto, na forma estabelecida pelo Poder Executivo, o qual ficará sujeito à homologação pela autoridade administrativa competente.

Artigo 18 - Verificado que o contribuinte ou responsável deixou de recolher o imposto no prazo legal, no todo ou em parte, a autoridade administrativa tributária procederá ao lançamento de ofício, notificando o proprietário do veículo ou o responsável para o recolhimento do imposto ou da diferença apurada, com os acréscimos legais, no prazo de 30 (trinta) dias contados da data do recebimento da notificação, reservado o direito de contestação.

§ 1º - Diferença, para os efeitos deste artigo, é o valor do imposto e seus acréscimos legais, que restarem devidos após imputação efetuada mediante distribuição proporcional do valor recolhido entre os componentes do débito.

§ 2º - A notificação prevista neste artigo conterá a identificação do contribuinte, do responsável solidário, quando for o caso, do veículo, a data de vencimento e a forma de pagamento do imposto e acréscimos legais, podendo ser realizada por meio de edital publicado no Diário Oficial do Estado, por correio, pessoalmente ou por meio eletrônico.

§ 3º - Quando a notificação for feita por meio de publicação no Diário Oficial do Estado, o contribuinte ou interessado será cientificado da publicação na forma estabelecida pelo Poder Executivo.

Artigo 19 - Verificada infração a qualquer dispositivo da legislação do imposto, será lavrado Auto de Infração e Imposição de Multa por Agente Fiscal de Rendas, admitida a chancela por meio eletrônico.

Parágrafo único - Para efeito deste artigo, quando a infração estiver acompanhada de redução ou supressão do pagamento do imposto, este poderá ser exigido por meio de Auto de Infração e Imposição de Multa.

Artigo 20 - Enquanto não extinto o direito de constituir o crédito tributário, o lançamento poderá ser revisto de ofício pela autoridade administrativa, quando verificado erro ou fato não conhecido ou não provado.

SEÇÃO IX

DO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO

Artigo 21 - O imposto do veículo usado será devido anualmente na data da ocorrência do fato gerador, e deverá ser pago à vista no mês de fevereiro ou em três parcelas mensais, iguais e consecutivas, vencíveis nos meses de janeiro, fevereiro e março, desde que a primeira seja recolhida integralmente no respectivo vencimento

no mês de janeiro e o valor de cada parcela seja equivalente a, no mínimo, 2 (duas) UFESPs do mês do recolhimento.

§ 1º - O imposto relativo ao veículo de carga usado, categoria caminhão, poderá ser pago à vista no mês de abril ou em três parcelas iguais e consecutivas, vencíveis nos meses de março, junho e setembro, desde que a primeira seja recolhida integralmente no respectivo vencimento no mês de março e o valor de cada parcela seja equivalente a, no mínimo, 2 (duas) UFESPs do mês do recolhimento.

§ 2º - A opção pelo pagamento parcelado dar-se-á pelo recolhimento voluntário da primeira parcela no mês de janeiro, para os casos previstos no “caput”, e no mês de março, para os casos previstos no § 1º deste artigo.

§ 3º - Sobre o valor do imposto recolhido integralmente no mês de janeiro, conceder-se-á desconto, a ser fixado pelo Poder Executivo.

§ 4º - Os dias de vencimento do imposto serão fixados pelo Poder Executivo.

§ 5º - Será considerado rompido o parcelamento sempre que não for observada a data de vencimento e o pagamento integral de qualquer uma das duas últimas parcelas, sujeitando-se o contribuinte ou o responsável aos acréscimos legais e à disciplina estabelecida no artigo 18 desta lei.

§ 6º - O imposto devido por empresa locadora, nos termos da alínea “b” do inciso X do artigo 3º desta lei, será pago integralmente no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data do fato gerador.

Artigo 22 - O recolhimento do imposto, relativamente a veículo novo, deverá ser efetuado integralmente no prazo de 30 (trinta) dias contados:

I - da data da emissão da Nota Fiscal referente à sua aquisição;

II - da data de seu desembaraço aduaneiro, em se tratando de veículo importado diretamente pelo consumidor;

III - da data de sua incorporação ao ativo permanente, em se tratando de veículo colocado em uso por aquele que o fabricou ou por revendedores;

IV - da data de sua autorização para uso, em se tratando de veículo não fabricado em série;

V - da data de saída constante da Nota Fiscal de venda da carroceria, em se tratando de veículo objeto de encarroçamento, nos casos em que o chassi tenha sido adquirido separadamente.

§ 1º - Sobre o valor do imposto recolhido integralmente até o 5º (quinto) dia útil posterior à data da emissão da Nota Fiscal referente à aquisição do veículo novo, ou à data em que o mesmo tenha sido incorporado ao ativo permanente, poderá ser concedido desconto a ser fixado pelo Poder Executivo.

§ 2º - O imposto relativo a veículo novo poderá ser pago em 3 (três) parcelas mensais, iguais e consecutivas, desde que a primeira seja paga no prazo previsto no “caput” deste artigo, vencendo as demais no mesmo dia dos meses subseqüentes ao do vencimento da primeira.

Artigo 23 - No caso de veículo alienado em hasta pública, o débito vencido e não pago deverá ser deduzido do montante arrecadado na venda e recolhido até o 3º (terceiro) dia útil após a realização do leilão.

Artigo 24 - Será exigido o recolhimento integral do imposto referente ao exercício, ressalvado o disposto no artigo 14 desta lei, bem como do débito em atraso, no momento da exclusão do veículo do Cadastro de Contribuintes do IPVA.

Parágrafo único - O disposto neste artigo aplica-se, também, na hipótese de transferência do registro do veículo para outro Estado.

Artigo 25 - Nenhum veículo será registrado ou licenciado perante as repartições competentes sem a prova do pagamento do imposto ou de que é imune, isento ou de que está dispensado o seu pagamento.

Parágrafo único - O disposto neste artigo aplica-se, igualmente, aos casos de renovação, averbação, cancelamento e a quaisquer outros atos que impliquem alteração no registro do veículo.

Artigo 26 - Não se exigirá, nos casos de inscrição no Cadastro de Contribuintes do IPVA, novo pagamento do imposto já solvido em outra unidade da federação, observado sempre o respectivo exercício fiscal, ressalvadas as hipóteses em que:

I - deveria ter sido integralmente pago ao Fisco deste Estado;

II - seja devido proporcionalmente a este Estado por empresa locadora, nos termos das alíneas “b” e “c” do inciso X do artigo 3º e do artigo 11, desta lei.

§ 1º - Os efeitos da insolvência ou do pagamento do imposto transmitem-se ao novo proprietário do veículo para fins de registro ou alteração de assentamentos perante o órgão de trânsito e o Cadastro de Contribuintes do IPVA.

§ 2º - Se não comprovar o pagamento do imposto a outra unidade federada, o proprietário deverá, para proceder à transferência, recolher o imposto proporcionalmente ao número de meses restantes do exercício fiscal, calculado a partir do mês em que deveria ter se inscrito no Cadastro de Contribuintes do IPVA deste Estado, conforme o disposto no artigo 11 desta lei.

SEÇÃO X

DOS ACRÉSCIMOS MORATÓRIOS E DOS JUROS

Artigo 27 - O imposto não recolhido no prazo determinado nesta lei estará sujeito a acréscimos moratórios correspondentes a 0,33% (trinta e três centésimos por cento) por dia de atraso, até o limite de 20% (vinte por cento), calculados sobre o valor do imposto.

Parágrafo único - Após a inscrição em dívida ativa, os acréscimos moratórios corresponderão a 1 (uma) vez o valor do imposto.

Artigo 28 - O montante do imposto recolhido a destempo fica ainda sujeito a juros equivalentes, por mês, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente.

§ 1º - Os juros equivalerão a 1% (um por cento) para fração de mês, assim entendido qualquer período de tempo inferior a um mês.

§ 2º - Ocorrendo a extinção, substituição ou modificação da taxa de juros prevista neste artigo, o Poder Executivo adotará outro indicador oficial que reflita o custo do crédito no mercado financeiro.

§ 3º - Em nenhuma hipótese a taxa de juros será inferior a 1% (um por cento) ao mês.

§ 4º - O Poder Executivo divulgará, mensalmente, a taxa a que se refere esse artigo.

§ 5º - Os juros serão calculados sobre os acréscimos moratórios e também sobre os valores das penalidades.

Artigo 29 - Os encargos previstos nos artigos 27 e 28 desta lei são decorrência natural da mora e serão exigidos independentemente de lançamento de ofício.

SEÇÃO XI

DO CADASTRO DE CONTRIBUINTES DO IPVA

Artigo 30 - O Poder Executivo organizará e manterá o Cadastro de Contribuintes do IPVA, podendo utilizar as informações relativas ao veículo ou ao proprietário constantes de registros de outros órgãos públicos.

Artigo 31 - A Secretaria da Fazenda estabelecerá disciplina para a inscrição no Cadastro de Contribuintes do IPVA podendo:

I - estabelecer disciplinas distintas e simplificadas por classes de contribuinte;

II - dispensar a inscrição de veículos específicos, sem interesse para a fiscalização e a arrecadação do imposto.

Parágrafo único - No caso de veículo objeto de arrendamento mercantil ou de alienação fiduciária em garantia, o Cadastro de Contribuintes do IPVA deverá conter a identificação do arrendante e do arrendatário ou do devedor fiduciante e do credor fiduciário.

SEÇÃO XII

DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Artigo 32 - Fica obrigado a fornecer os dados necessários à inscrição no Cadastro de Contribuintes do IPVA:

I - todo proprietário de veículo automotor residente ou domiciliado neste Estado, nos termos desta lei;

II - o proprietário de veículo registrado anteriormente em outro Estado, quando adquiri-lo ou transferir o seu domicílio ou residência para este Estado.

Artigo 33 - Também está obrigada a fornecer os dados necessários à inscrição no Cadastro de Contribuintes do IPVA a empresa locadora de veículos que operar

neste Estado, em relação a todos os veículos que vierem a ser locados ou colocados à disposição para locação neste Estado, inclusive aos veículos a que se refere o inciso II do artigo 15 desta lei.

Artigo 34 - Quaisquer alterações ocorridas em relação ao proprietário ou ao veículo serão comunicadas às autoridades responsáveis pelo Cadastro de Contribuintes do IPVA.

Parágrafo único - Cabe ao alienante e ao adquirente a obrigação de comunicar a alienação do veículo.

Artigo 35 - O Departamento Estadual de Trânsito - DETRAN e a Secretaria da Fazenda deverão compatibilizar seus cadastros com a finalidade de atingir maior eficiência administrativa e facilitar o cumprimento das obrigações acessórias.

Parágrafo único - A Secretaria da Fazenda poderá firmar convênios com os órgãos e entidades componentes do Sistema Nacional de Trânsito para a troca de informações, no interesse da administração do imposto.

Artigo 36 - Todo aquele a quem forem solicitadas informações de interesse da fiscalização está obrigado a prestá-las.

Parágrafo único - Os contribuintes e terceiros que tenham informações sobre fatos relacionados ao imposto não poderão embaraçar a ação fiscalizadora e, mediante notificação, serão obrigados a exibir documentos, guias, impressos ou arquivos magnéticos relacionados à administração e à arrecadação.

Artigo 37 - São obrigados a fornecer ao fisco, na forma estabelecida pelo Poder Executivo:

I - os fabricantes, revendedores de veículos e os importadores, informações sobre veículos novos vendidos e respectivos adquirentes;

- II - os revendedores, informações sobre operações com veículos usados;
- III - as empresas locadoras, informações sobre os veículos locados ou colocados à disposição para locação neste Estado;
- IV - os leiloeiros que realizarem leilões de veículo automotor, relação dos veículos objetos do leilão, bem como valores das transferências e o nome e endereço dos alienantes e dos adquirentes;
- V - os despachantes que auxiliarem no registro ou transferência de veículos, relação desses veículos, bem como os valores das transferências e o nome e endereço do alienante e do adquirente;
- VI - os notários, informações sobre as transações com veículos perante eles realizadas, sem ônus para as partes do negócio;
- VII - as seguradoras de veículos, informações sobre os veículos segurados ou indenizados;
- VIII - as empresas de arrendamento mercantil, informações sobre os veículos arrendados e seus respectivos arrendatários;
- IX - as instituições financeiras, informações sobre os veículos financiados e os respectivos adquirentes;
- X - os autódromos, oficinas de manutenção e quaisquer pessoas, físicas ou jurídicas, que cedam ou aluguem espaços para estacionamento, ou que prestem serviços de guarda ou manutenção de veículos automotores, informações sobre os veículos que se encontram ou se encontraram estacionados em suas dependências ou sob sua guarda.

Artigo 38 - As autoridades responsáveis pelo registro e manutenção de cadastros de veículos ficam obrigadas a fornecer ao fisco a relação de veículos constantes de seu

cadastro, transferências registradas e valores das transferências, bem como a informar o nome e endereço dos alienantes e adquirentes.

SEÇÃO XIII

DAS PENALIDADES

Artigo 39 - Constituem condutas passíveis de imposição de multa:

I - fraudar o recolhimento do imposto, no todo ou em parte: multa de uma vez o valor do imposto não recolhido, nunca inferior a 100 (cem) UFESPs;

II - deixar de exibir no prazo estabelecido, quando notificado, quaisquer documentos exigidos pelo fisco: multa correspondente a 30 (trinta) UFESPs por documento, até o limite de 150 (cento e cinquenta) UFESPs por veículo;

III - deixar de prestar informações quando obrigado, ou fazê-lo de forma inexata ou incompleta: multa correspondente a 30 (trinta) UFESPs por veículo;

IV - proceder de modo a possibilitar a redução ou supressão do tributo devido por terceiro: multa de uma vez o valor do imposto não recolhido, nunca inferior a 100 (cem) UFESPs;

V - deixar de fornecer documentos ou informações necessários à inscrição ou alteração do Cadastro de Contribuintes do IPVA: multa, por exercício, correspondente a 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, nunca inferior a 10 (dez) UFESPs;

VI - induzir o fisco a proceder à inscrição ou alteração indevidas no Cadastro de Contribuintes do IPVA: multa, por exercício, correspondente a uma vez o valor do imposto, nunca inferior a 50 (cinquenta) UFESPs;

VII - deixar, a locadora de veículos, de cumprir a obrigação acessória prevista no artigo 33 desta lei: multa, por exercício, equivalente a 100 (cem) UFESPs por veículo;

VIII - cometer qualquer outra infração a dispositivo da legislação relativa ao imposto, sem penalidade específica: multa correspondente a 10 (dez) UFESPs.

§ 1º - As multas previstas neste artigo:

1 - não excluem o pagamento do imposto, quando devido;

2 - são aplicáveis distinta e integralmente, na hipótese de concurso de infrações.

§ 2º - Para cálculo das multas baseadas em UFESP, deve ser considerado o seu valor na data da lavratura do Auto de Infração e Imposição de Multa, não se aplicando o disposto no artigo 3º da Lei nº 10.175, de 30 de dezembro de 1998.

SEÇÃO XIV

DA REPARTIÇÃO DA RECEITA

Artigo 40 - Do produto da arrecadação do imposto, descontadas outras destinações instituídas por lei federal, 50% (cinquenta por cento) constituirá receita do Município onde estiver domiciliado, nos termos do artigo 4º desta lei, o proprietário do veículo, incluídos os valores correspondentes aos juros e aos acréscimos moratórios.

Artigo 41 - A parcela pertencente ao Estado será repassada pelo estabelecimento bancário na forma e prazo estabelecidos pelo Poder Executivo.

§ 1º - A parcela pertencente ao Município será creditada na forma da legislação federal relativa à matéria, e dos convênios porventura firmados entre as prefeituras e a instituição bancária arrecadadora.

§ 2º - Nas hipóteses de restituição do imposto, a parcela proporcional será deduzida da receita do Município.

SEÇÃO XV

DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Artigo 42 - O procedimento administrativo tributário referente ao IPVA iniciar-se-á com a notificação do lançamento ou do Auto de Infração e Imposição de Multa.

Parágrafo único - Aplica-se ao procedimento iniciado por meio de Auto de Infração e Imposição de Multa a disciplina que dispõe sobre o processo administrativo tributário estadual.

Artigo 43 - As incorreções ou omissões existentes na notificação do lançamento de ofício, inclusive as decorrentes de cálculo, não acarretam a sua nulidade, desde que presentes elementos suficientes para determinar, com segurança, a natureza da infração e a pessoa do infrator.

Parágrafo único - As incorreções ou omissões de que trata este artigo poderão ser corrigidas pela autoridade fiscal, cientificando-se o sujeito passivo da correção, por escrito, e devolvendo-lhe o prazo do artigo 44 desta lei.

Artigo 44 - O interessado poderá, por escrito, apresentar defesa ou contestação ao lançamento efetuado, no prazo de 30 (trinta) dias contados da data da notificação.

Artigo 45 - A defesa ou contestação será apresentada na repartição fiscal competente indicada na notificação, e deverá conter:

I - a autoridade a quem é dirigida;

II - a qualificação do interessado e a identificação do signatário;

III - as razões de fato e de direito sobre as quais se fundamenta.

Parágrafo único - A defesa ou contestação deverá ser instruída com documentos, demonstrativos e demais elementos materiais destinados a comprovar as alegações feitas.

Artigo 46 - Da decisão proferida, será o interessado cientificado na forma estabelecida pelo Poder Executivo.

§ 1º - Não acolhida a defesa ou contestação, no todo ou em parte, o interessado poderá, uma única vez, apresentar recurso dirigido à autoridade imediatamente superior àquela que houver proferido a decisão recorrida, no prazo de 30 (trinta) dias a contar da cientificação da decisão ou da publicação.

§ 2º - O recurso será apresentado por meio de requerimento contendo nome e qualificação do recorrente, a identificação do processo e o pedido de nova decisão, com os respectivos fundamentos de fato e de direito.

Artigo 47 - Mantida a decisão recorrida, será o interessado cientificado a recolher o valor integral do débito fiscal no prazo de 30 (trinta) dias.

Artigo 48 - Serão encaminhados para inscrição na dívida ativa:

I - o débito lançado e não contestado tempestivamente;

II - o débito definitivamente julgado e não recolhido no prazo previsto no artigo 47 desta lei.

SEÇÃO XVI

DAS DISPOSIÇÕES FINAIS

Artigo 49 - Aplica-se ao IPVA, no que couber, a legislação do ICMS referente às normas sobre administração tributária, especialmente os dispositivos da Lei nº. 6.374, de 1º de março de 1989, no que refere:

I - ao procedimento administrativo de consulta sobre interpretação e aplicação da legislação tributária;

II - ao pagamento com desconto da multa fixada no Auto de Infração e Imposição de Multa;

III - ao parcelamento de débitos fiscais.

Artigo 50 - As disposições desta lei relativas às empresas locadoras serão aplicáveis aos veículos de propriedade de empresas de arrendamento mercantil (“leasing”) quando o arrendatário for empresa locadora.

Artigo 51 - No caso de a UFESP deixar de existir como índice de referência, será aplicado o índice que vier a substituí-la.

Artigo 52 - Ficam cancelados os débitos fiscais do IPVA, devidos a este Estado e relativos a veículo automotor terrestre, decorrentes de fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2008 e durante o período em que o veículo permaneceu registrado em órgão de trânsito de outra unidade federada, desde que o proprietário, com domicílio neste Estado, cumulativamente:

I - tratando-se de pessoa física, comprove, em conformidade com o disposto no artigo 4º desta lei:

a) em relação à totalidade de veículos de sua propriedade em 1º de janeiro de 2009, que estes foram objeto de registro no órgão de trânsito do Estado de São Paulo ou que, alternativamente, já tenha iniciado o procedimento para o referido registro até 31 de março de 2009;

b) em relação à totalidade dos veículos adquiridos após 1º de janeiro de 2009, que estes se encontram registrados no órgão de trânsito do Estado de São Paulo;

II - tratando-se de pessoa jurídica, comprove, em conformidade com o disposto no artigo 4º desta lei:

a) em relação à totalidade de veículos de sua propriedade em 1º de janeiro de 2009, que estes foram objeto de registro no órgão de trânsito do Estado de São Paulo até 30 de junho de 2008;

b) em relação à totalidade dos veículos adquiridos após 1º de julho de 2008, que estes se encontram registrados no órgão de trânsito do Estado de São Paulo;

III - apresente requerimento à Secretaria da Fazenda, até 29 de maio de 2009, solicitando o cancelamento dos débitos fiscais nos termos deste artigo, contendo:

a) relação completa dos veículos com débitos fiscais, ainda que não tenham sido reclamados por meio de Notificação de Lançamento ou de Auto de Infração e Imposição de Multa;

b) comprovante do recolhimento integral do IPVA do exercício de 2009, em favor do Estado de São Paulo, relativo aos veículos mencionados nos incisos I e II.

§ 1º - Para fins do cancelamento previsto neste artigo, considera-se débito fiscal a soma do imposto, das multas e dos demais acréscimos legais correspondentes a cada fato gerador.

§ 2º - O cancelamento de que trata este artigo abrange o débito fiscal relativo a veículo cuja propriedade foi transferida a terceiros em data anterior a 1º de janeiro de 2009, correspondente aos fatos geradores em idêntica situação e sob a responsabilidade do proprietário indicado no “caput”, desde que observadas, no que couber, as condições previstas neste artigo.

§ 3º - A extinção das execuções fiscais relativas aos débitos fiscais cancelados nos termos deste artigo será requerida pelo interessado, ficando dispensado o recolhimento das custas judiciais e honorários advocatícios.

§ 4º - O disposto neste artigo não autoriza a restituição ou compensação de importância já recolhida ou depositada em juízo, relativamente à situação em que haja decisão transitada em julgado.

§ 5º - Na hipótese em que pelo menos 80% (oitenta por cento) dos veículos de propriedade de pessoa jurídica tenha sido objeto do registro a que se refere a alínea "a" do inciso II, até a data ali indicada, será admitida, excepcionalmente, a aplicação do cancelamento de débitos previsto neste artigo, desde que o restante dos veículos da pessoa jurídica seja registrado no órgão de trânsito do Estado de São Paulo até 30 de janeiro de 2009, observadas as demais condições estabelecidas neste artigo.

§ 6º - O Poder Executivo estabelecerá disciplina para os procedimentos de cancelamento de débitos de IPVA de que trata este artigo.

Artigo 53 - O Poder Executivo regulamentará o disposto nesta lei.

Artigo 54 - Fica revogada a Lei 6.606, de 20 de dezembro de 1989.

Artigo 55 - Esta lei e suas Disposições Transitórias entram em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2009.

Parágrafo único - O disposto no § 4º do artigo 7º somente produzirá efeitos a partir de 1º de janeiro de 2010.

SEÇÃO XVII

DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS

Artigo 1º - A base de cálculo utilizada para o cálculo do imposto dos veículos usados referente ao exercício de 2009 será aquela divulgada pelo Poder Executivo de acordo com os critérios fixados na Lei 6.606, de 20 de dezembro de 1989.

Artigo 2º - O Poder Executivo poderá estabelecer prazos especiais para que os contribuintes e responsáveis promovam as adaptações necessárias à observância do disposto nesta lei.

Artigo 3º - Enquanto não for instituído o Cadastro de Contribuintes do IPVA a que se referem os artigos 30 e 31 desta lei, serão utilizadas as informações constantes do cadastro de veículos do Departamento Estadual de Trânsito - DETRAN.

Palácio dos Bandeirantes, 23 de dezembro de 2008.

JOSÉ SERRA

Francisco Vidal Luna

Secretário de Economia e Planejamento

Mauro Ricardo Machado Costa

Secretário da Fazenda

Humberto Rodrigues da Silva

Secretário-Adjunto, respondendo pelo expediente da Casa Civil

Publicada na Assessoria Técnico-Legislativa, aos 23 de dezembro de 2008