

VOTO

O Senhor Ministro Dias Toffoli (Relator):

1. Da pertinência temática. Da introdução ao caso.

Afasto, em primeiro lugar, a alegação de que não estaria presente o requisito da pertinência temática.

Conforme o estatuto acostado aos autos, a requerente, a Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (CNC), tem por objetivo institucional, dentre outros, (i) “representar, no plano nacional, os direitos e interesses do comércio brasileiro de bens, de serviços e de turismo” e (ii) “defender, na condição de postulado filosófico, o direito de propriedade, a livre iniciativa, a economia de mercado e o Estado Democrático de Direito”.

Os dispositivos questionados, por sua vez, alteraram a disciplina do IPVA, atingindo automóveis de empresas locadoras de veículos com estabelecimentos no Estado de Santa Catarina, ainda que registrados e licenciados em outra unidade federada.

Como se vê, existe correlação entre os objetivos institucionais da requerente e o objeto da ação direta.

Passo ao exame do mérito.

Cuida-se de ação direta de inconstitucionalidade, com pedido de medida cautelar, tendo por objeto disposições da Lei nº 7.543/88 do Estado de Santa Catarina, consideradas as alterações promovidas pela Lei nº 15.242/10, que, ao tratar do imposto sobre propriedade de veículo automotor (IPVA), teriam incorrido nas inconstitucionalidades a seguir especificadas.

Para melhor análise do caso, faço referências à história e à teleologia do tributo.

2. Do breve histórico do IPVA. Da teleologia do tributo.

Antes do advento do IPVA, várias taxas foram cobradas em relação aos veículos automotores. Da análise de diversas legislações que trataram de tributos como esses pode-se extrair a teleologia do imposto: com a receita dele decorrente busca-se compensar, em boa medida, os ônus suportados

por estados e municípios em razão da circulação dos automóveis em seus territórios. Vejamos.

Começo referindo, por ser conveniente, à Lei paulista nº 2.485/35. Por meio dela, criou-se, no Estado de São Paulo, a taxa de conservação das estradas de rodagem estaduais. Ela era devida por todo veículo que transitasse por estradas de rodagem daquela unidade federada ou por estradas cujas despesas de conservação estivessem a cargo dela ou fossem por ela subvencionadas. Cabe mencionar ter a lei previsto que ficavam: (i) sujeitos à exação os veículos de outros estados que mantivessem tráfego habitual no território paulista; e (ii) isentos dela, pelo prazo de 30 dias, os de outros estados que permanecessem temporariamente em São Paulo, desde que medida recíproca existisse no estado de origem.

O tributo sofreu modificações ao longo do tempo. Na Lei nº 9.995/67, estipulou-se ser a taxa devida por todos os veículos que transitassem naquele estado, e pertencessem a pessoas ou empresas que lá tivessem residência, domicílio, sede ou filial. E se estabeleceu a obrigatoriedade de ela ser recolhida no município onde situadas essas referências (domicílio, residência, sede ou filial do proprietário do veículo).

A taxa rodoviária também foi cobrada pelo Estado do Rio Grande do Sul. A respeito disso, apresento a Lei nº 5.402/66, a qual dispunha que a exação seria devida como remuneração pela prestação dos serviços de conservação de suas rodovias, devendo ser paga, a cada ano, no momento do registro, de sua renovação ou revigoração, no órgão policial competente. A lei ainda estabelecia ser o contribuinte da taxa o proprietário de veículo automotor registrado no território rio-grandense-do-sul.

Tributação parecida com essa também ocorreu no Estado de Minas Gerais. Sobre o assunto, cito a Lei nº 4.747/68, a qual previu que a taxa rodoviária mineira seria cobrada anualmente, tendo como fato gerador a utilização das vias públicas pelos veículos que trafegassem em seu território, independentemente de sua procedência, tipo, espécie, categoria ou finalidade. Segundo a lei, o contribuinte da exação era o proprietário de veículo que lá trafegasse. Ela dispunha, fora isso, ser obrigatório o recolhimento do tributo no município de domicílio, residência, sede ou filial do proprietário do veículo. Além do mais, dizia que a prova do pagamento da taxa era necessária, porém não o bastante, na habilitação para emplacamento anual e que ficava sujeito à apreensão o veículo que circulasse sem o comprovante do pagamento do tributo, após decorrido o prazo de recolhimento.

As leis acima, apontadas a título de exemplo, são suficientes para demonstrar como diversos estados vinham tratando do tema. A doutrina informa ter havido a cobrança de taxas semelhantes a essas também por municípios, na vigência das Constituições de 1967 e 1969.

Passando para a esfera federal, menciono o Decreto-lei nº 397/68, criador da Taxa Rodoviária Federal. De acordo com o diploma, o tributo era devido por todo veículo motorizado que transitasse no território nacional, sendo o produto de sua arrecadação destinado ao custeio de projetos e obras de conservação e restauração de estradas de rodagem federais. Ele deveria ser pago anualmente, até a data do licenciamento do veículo na repartição estadual de trânsito.

No idos de 1969, surge a Taxa Rodoviária Única (TRU), instituída pela União por meio do Decreto-lei nº 999/69. Os motivos para sua criação foram expostos nos considerados do documento legislativo, sendo os principais: a) a existência de variados tributos sendo cobrados em todo o país para o registro anual e licenciamento de veículos; b) o fato de a possibilidade de os veículos circularem livremente no território nacional, qualquer que fosse o local onde estivessem registrados, conduzir à utilização de serviços prestados em diversas unidades federativas; c) a existência de tratamento discriminatório – o que levava à evasão fiscal –, tendo em vista a diversidade de valores e de critérios de cobrança daqueles tributos.

A TRU era devida pelos proprietários de veículos automotores registrados e licenciados em todo o território nacional, sendo seu fato gerador o registro do veículo ou a renovação anual da licença para circular. A taxa era arrecadada pelos estados e territórios bem como pelo Distrito Federal, devendo eles entregarem parte da arrecadação ao Departamento Nacional de Estradas e Rodagem (DNER).

Cabe mencionar, ao lado disso, ter o diploma previsto o dever de a lei estadual estabelecer os critérios de rateio entre o estado e seus municípios, considerando o total da arrecadação e o número de veículos licenciados. Vale também ressaltar que, naquele decreto-lei, ficou consignada a obrigação de as unidades subnacionais e os territórios disporem, em suas leis orçamentárias, a respeito da aplicação de seus quinhões “em gastos de conservação[,] melhoramentos e sinalização de vias públicas e despesas administrativas e custeio dos serviços de arrecadação da taxa e de registro de veículos e respectiva fiscalização”.

Com a vinda do Decreto-lei nº 1.691/79, assentou-se que a TRU seria recolhida como receita orçamentária da União, devendo o produto de sua arrecadação ser destinado (isso depois sofreu algumas alterações), de acordo com os percentuais lá previstos, aos estados e seus municípios, Distrito Federal e territórios; à União; ao DNER, para incorporação ao Fundo Especial de Conservação e Segurança de Tráfego; e ao Fundo de Desenvolvimento dos Transportes Urbanos.

O decreto-lei também previu que as leis orçamentárias das unidades subnacionais e dos territórios dispunham sobre a aplicação das partes que lhes cabiam em “gastos de conservação, melhoramentos e sinalização de vias públicas”, devendo ser destinado um valor mínimo a programas de mobilização energética, respeitadas certas diretrizes. No tocante à parcela da União, o art. 7º estabeleceu que ela deveria ser destinada ao Programa Nacional do Álcool, ao Programa de Transportes Alternativos para Economia de Combustíveis e ao Programa de Desenvolvimento do Carvão e Outras Fontes Alternativas de Energia. Mais tarde, esse artigo foi revogado (Decreto-lei nº 1.691/79).

Antes de avançar, abro um parêntese. A Taxa Rodoviária Federal e a TRU têm sido criticadas na atualidade. A doutrina pondera que inexistia relação entre as bases de cálculo dessas exações e suas hipóteses de incidência e que os serviços por elas custeados eram indivisíveis.

Pois bem. Em 1985, foram apresentadas propostas de emendas à Constituição que ensejariam uma reforma tributária.

Com a PEC nº 60/85, por exemplo, buscava-se, dentre outras medidas, dar às municipalidades a competência para instituir o imposto sobre a propriedade de veículo automotor. De acordo com a justificação, propunha-se isso em razão de “a maior parte dos gastos provocados pela circulação de veículos [ser] suportada pelos Municípios” e de “a fiscalização sobre eles exercida na zona urbana [dizer] respeito ao peculiar interesse municipal”. Essa proposição, juntamente com as PEC nºs 58/85, 59/85 e 61/85, foi encaminhada à comissão mista designada para emitir parecer sobre a PEC nº 57/85, por meio da qual desejava-se fazer correções no sistema tributário e modificar o quadro de distribuição de renda entre as três esferas de governo.

Em razão da existência de múltiplos interesses em torno dessas propostas de emendas à Constituição, houve diversos acordos, resultando no oferecimento de substitutivo a todas elas.

Passou-se então a se propor que competiria aos estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre propriedade de veículos automotores, vedada a cobrança de impostos ou taxas sobre a utilização de veículos. E sugeriu-se que metade do produto da arrecadação da exação cobrada pelos estados constituiria receita dos municípios onde estivessem licenciados os veículos.

Cumprе ressaltar, paralelamente a isso, que, na apresentação do substitutivo, o parlamentar relator consignou que o tributo em idealização entraria no lugar da TRU. Em seguida, complementou: “em boa hora, (...) a União abre mão da Taxa Rodoviária Única para permitir a sua divisão, através da criação de um novo imposto estadual, meio a meio, entre os Estados e os Municípios brasileiros”.

Toda essa discussão resultou na promulgação, ainda naquele ano, da EC nº 27/85. O inciso III e o § 13 do art. 23 da Constituição de 1969 passaram a ter os seguintes textos:

“Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sôbre:

(...)

III - propriedade de veículos automotores, vedada a cobrança de impostos ou taxas incidentes sobre a utilização de veículos. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 27, de 1985)

(...)

§ 13 - Do produto da arrecadação do imposto mencionado no item III, 50% (cinquenta por cento), constituirá receita do Estado e 50% (cinquenta por cento), do Município onde estiver licenciado o veículo; as parcelas pertencentes aos Municípios serão creditadas em contas especiais, abertas em estabelecimentos oficiais de crédito, na forma e nos prazos estabelecidos em lei federal. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 27, de 1985)”.

Durante os trabalhos da Assembleia Nacional Constituinte de 1987-88, também se debateu sobre o tema. A tônica era manter a competência para instituir o imposto sobre propriedade de veículos automotores com os estados e o Distrito Federal, conferindo 50% do produto de arrecadação da exação cobrada pelos primeiros aos municípios onde os veículos estivessem licenciados. A propósito, não tiveram vez as emendas tendentes a modificar essa disciplina.

Por exemplo, na etapa da comissão de sistematização, aventou-se atribuir aos municípios, a fim de dar-lhes mais força, atendendo a suas peculiaridades, a competência para instituir imposto sobre “veículos automotores (a propriedade e a transmissão destes)”. Tendo em vista que isso quebraria “o perfil e o equilíbrio tributário previsto no projeto para os três níveis de governo”, o Relator geral deu parecer pela rejeição da sugestão.

Também naquela etapa foram apresentadas emendas visando a aumentar a participação das municipalidades no produto da arrecadação do imposto. As justificativas para essas proposições giravam em torno das ideias de que “existência de veículos [exigia] inúmeras providências do poder público municipal no que diz respeito ao trânsito, desde adequados pisos de rolamentos, passando pela educação e sinalização” e de que “os veículos automotores particularmente os carros [permaneciam] estatisticamente a grande maioria do tempo em área urbana, gerando sempre a necessidade de novas, caras e modernas providências”. Para o Relator geral, essas emendas deveriam ser rejeitadas, pois, de sua perspectiva, a participação dos municípios em 50% do produto da arrecadação do imposto já seria adequada, além de estar alinhada com o até então desejado equilíbrio de distribuição de receitas entre as unidades da federação.

Findos os trabalhos daquela Assembleia, foi promulgada a Constituição Federal de 1988, **contendo a regra de que competiria aos estados e ao Distrito Federal instituir o IPVA, e a de que pertenceria aos municípios onde os veículos automotores estivessem licenciados metade do produto da arrecadação do imposto cobrado por aqueles**. Ainda hoje elas vigoram:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir:

I - impostos sobre:

(...)

c) propriedade de veículos automotores

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

III - propriedade de veículos automotores. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)”;

“Art. 158. Pertencem aos Municípios:

(...)

III - cinqüenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios”.

Como se nota, embora a Constituição não seja explícita no sentido de que o IPVA e a participação dos municípios no produto de sua arrecadação existem para compensar, em boa medida, os ônus decorrentes da circulação dos veículos automotores nos territórios das unidades subnacionais, é isso que se extrai do contexto histórico.

Com efeito, as características dos tributos predecessores do imposto induzem a tal raciocínio: as taxas rodoviárias instituídas pelos estados visavam a custear, por exemplo, despesas com manutenção e conservação de suas rodovias; a Taxa Rodoviária Federal ia no mesmo sentido, embora relativamente a gastos a nível federal; os recursos advindos da TRU – a qual, mais tarde, foi substituída pelo IPVA – tinham destinação parecida. Os debates travados durante a constituinte de 1987-88 também levam ao mesmo entendimento: as emendas anteriormente citadas, especialmente as que visavam ao aumento da participação das municipalidades no produto da arrecadação do IPVA pelos estados, tinham por pressuposto a compreensão de que a intensa circulação dos automóveis nos municípios provocava a realização de medidas dispendiosas pelos poderes públicos municipais, mormente na área do trânsito.

Compete ressaltar que não afirmo (até porque o art. 167, IV, da Constituição não permite isso) que a receita decorrente do imposto está vinculada ao custeio dos gastos com manutenção de rodovias, construção de novas estradas de rodagem, fiscalização de trânsito etc. Tampouco abono a ideia de que existe, na hipótese, imposto com fato gerador vinculado a determinada atividade estatal. Quero dizer apenas que o IPVA foi previsto para contrabalançar, em boa medida, aqueles ônus.

3. Da competência legislativa plena dos estados e do Distrito Federal para tratar do IPVA.

Antes de prosseguir na análise da questão de fundo, é apropriado lembrar que não existe, ainda hoje, lei complementar de normas gerais de direito tributário tratando especificamente do IPVA (art. 146, III, a, do texto constitucional).

Também é conveniente recordar que, segundo o entendimento da Corte, na ausência dessas normas gerais, têm os estados e o Distrito Federal competência legislativa plena para disciplinar o imposto, conforme o art. 24, § 3º, da Constituição Federal. Sobre o assunto:

“RECURSO - AGRAVO DE INSTRUMENTO - COMPETÊNCIA. A teor do disposto no artigo 28, § 2º, da Lei nº 8.038/90, compete ao relator a que for distribuído o agravo de instrumento, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, bem como no Superior Tribunal de Justiça, com o fim de ver processado recurso interposto, o julgamento respectivo. IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES - DISCIPLINA. Mostra-se constitucional a disciplina do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores mediante norma local. Deixando a União de editar normas gerais, exerce a unidade da federação a competência legislativa plena - § 3º do artigo 24, do corpo permanente da Carta de 1988 -, sendo que, com a entrada em vigor do sistema tributário nacional, abriu-se à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a via da edição de leis necessárias à respectiva aplicação - § 3º do artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Carta de 1988” (AI nº 1.677.777/SP-AgR, Segunda Turma, Relator o Ministro **Marco Aurélio**, DJ de 9/5/97).

Muito por conta da ausência de tais normas é que surgem discussões como a presente. Some-se a isso o fato de igualmente ainda inexistir norma do Senado Federal (art. 155, § 6º, I, da Constituição) fixando as alíquotas mínimas do imposto. Todo esse quadro força o intérprete a encontrar uma solução adequada para essas demandas e o Supremo Tribunal Federal acaba sendo instado a dirimir possíveis conflitos de competência entre os entes da federação.

4. Das diretrizes para resolver a controvérsia.

Entendo que a teleologia e a materialidade do IPVA bem como o federalismo fiscal podem servir de importantes diretrizes para a solução da controvérsia. Anote-se, aliás, que a Corte, na análise, por exemplo, dos REs nºs 405.457/SP e 198.088/SP, levou em conta esses aspectos a fim de resolver se determinado ente poderia ou não cobrar o ICMS.

No primeiro caso (RE nº 405.457/SP, Segunda Turma, DJe de 5/2/10), o Relator o Ministro **Joaquim Barbosa** afirmou que, nas operações de

importação de bens ou mercadorias, o texto constitucional não objetivou privilegiar, com o ICMS-importação, os estados onde existisse concentração de zonas alfandegárias primárias. Tendo presentes essa reflexão e os contornos jurídico e econômico dessas operações, a Corte assentou que o sujeito ativo do tributo seria o estado onde estivesse situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário jurídico da mercadoria, pouco importando onde o desembarço aduaneiro tivesse ocorrido.

No outro caso (RE nº 198.088/SP, Tribunal Pleno, DJ de 5/9/03), em que estava em questionamento o art. 155, § 2º, X, b, da Constituição Federal, o Relator, o Ministro **Ilmar Galvão**, destacou que o constituinte teria, com o intuito de prevenir o agravamento das desigualdades regionais, prestigiado com o ICMS os estados onde ocorresse o consumo de lubrificantes ou de combustíveis líquidos ou gasosos derivados do petróleo, em detrimento dos estados produtores. Para tanto, se estabeleceu, no texto constitucional, norma pretendendo excluir da incidência do imposto as operações de origem em poucos estados, onde se concentram poços e refinarias de petróleo, destinadas ao abastecimento de outras unidades. Atento a isso, o Tribunal Pleno concluiu que o beneplácito constante daquele dispositivo “não foi instituído em prol do consumidor, mas do Estado de destino dos produtos em causa, ao qual caberá, em sua totalidade, o ICMS sobre eles incidente, desde a remessa até o consumo”.

Acerca do federalismo fiscal no contexto da tributação por meio do IPVA, vale destacar um importante ponto.

A ausência de normas gerais sobre o IPVA e daquela disciplina do Senado Federal cria cenário favorável para que alguns poucos estados cobrem o imposto de maneira menos onerosa (portanto, mais vantajosa) para o contribuinte. **Isso estimula concentrações injustas de licenciamentos de automóveis nessas unidades federadas**.

Corroborando o entendimento, cito a matéria intitulada ‘Por que 67% dos carros de locadora no Brasil têm placa de Minas Gerais’, publicada pelo site Uol (29/11/19):

“Se você alugar um carro ou solicitar um veículo de transporte individual por aplicativo, é bem provável que ele tenha placa de Minas Gerais, mesmo circulando majoritariamente em outro Estado.

De acordo com a Abla (Associação Brasileira das Locadoras de Automóveis), 67% da frota de 826.331 automóveis e comerciais leves para aluguel registrada em 2018 são de veículos emplacados em território mineiro - o percentual corresponde a 554.917 veículos.

Cerca de 150 mil veículos para aluguel ou 18% da frota das locadoras hoje são conduzidos por motoristas de plataformas como Uber, Cabify e 99, informa a associação. Qual é o motivo dessa preferência por Minas Gerais?

Uma razão aparentemente óbvia é que a Secretaria de Fazenda de Minas cobra alíquota de 1% do IPVA para locadoras ou 1/4 do percentual praticado para automóveis licenciados para pessoas físicas. Porém, não é o único Estado a oferecer esse benefício para o setor: o Paraná também cobra 1% dessa categoria de veículos. No Rio de Janeiro, a alíquota é ainda menor: apenas 0,5% .

Em São Paulo, locadoras têm desconto de 50% na alíquota, que varia conforme o tipo de veículo - carros flex normalmente recolhem 4% ”.

5. Da possibilidade de o IPVA ter como fato gerador a propriedade, plena ou não, de veículos automotores.

Alega a requerente ser inconstitucional a expressão “ **plena ou não**” constante do art. 2º da Lei catarinense nº 7.543/88, o qual possui o seguinte teor:

“Art. 2º - O imposto sobre a propriedade de veículos automotores tem como fato gerador a propriedade, **plena ou não** , de veículos automotores de qualquer espécie” (destaquei).

Articula, em síntese, que o imposto só pode recair sobre a propriedade de veículo automotor, e não sobre o domínio ou a posse desse bem, isoladamente considerados.

Não vislumbro a inconstitucionalidade apontada.

Em primeiro lugar, o Estado de Santa Catarina editou a regra em referência com apoio na competência legislativa plena a qual alude o art. 24, § 3º, do texto constitucional. Não há, assim, inconstitucionalidade formal na espécie.

Em segundo lugar, precedente da Corte aponta para a direção de que a expressão atacada não viola, no sentido material, a Constituição. Sobre o assunto, cito o julgamento do RE nº 594.015/SP, em que se discutiu a

aplicação da imunidade tributária recíproca para afastar a incidência do imposto sobre propriedade predial e territorial urbana (IPTU) em relação a imóvel pertencente à União arrendado a sociedade de economia mista exploradora de atividade econômica em sentido estrito.

Na ocasião, o Relator o Ministro **Marco Aurélio**, além de sustentar a inviabilidade de se reconhecer a incidência daquela imunidade na espécie, **referiu ser possível a cobrança do imposto em face de tal empresa, na qualidade de contribuinte de direito**. A respeito desse último ponto, Sua Excelência destacou a necessidade de se observar os arts. 32 e 34 do Código Tributário Nacional (CTN), que estabelecem ser (i) fato gerador do tributo, além da propriedade, o domínio útil e a posse de imóvel por natureza ou por acessão física, e (ii) contribuinte da exação, fora o proprietário, o titular de seu domínio útil ou seu possuidor a qualquer título. Mais à frente – reiterando o voto que proferiu no RE nº 253.472/SP –, consignou que essas disciplinas teriam levado a Corte a editar a Súmula nº 583, a qual reconheceria a validade de o promitente comprador de imóvel residencial transcrito em nome de autarquia ser eleito como contribuinte daquele tributo:

“Relativamente ao IPTU, a Carta de 1988 não trouxe inovação. Compete aos municípios instituí-lo, considerada a propriedade predial e territorial urbana. Pois bem, sob tal aspecto, há muito encontra-se em vigor o disposto no artigo 32 do Código Tributário Nacional, no que revela como fato gerador do tributo a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, conforme definido na lei civil, localizado na zona urbana do município.

Mais do que isso, o Código define como contribuinte do imposto em seu artigo 34 o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título. Essas balizas levaram a Corte a editar, tendo em vista os casos concretos, o Verbetes nº 583 da Súmula:

Promitente comprador de imóvel residencial transcrito em nome de autarquia é contribuinte do imposto predial territorial urbano.

Ora, não se afigura como fato gerador do imposto em comento apenas a propriedade, o que desaguaria na convicção de ser contribuinte de direito, sempre e sempre, o proprietário. **Requer-se a existência física do imóvel, mas admissível é que se tome como fato gerador não só a propriedade, como também o domínio útil ou a posse quando esses fenômenos não estão na titularidade daquele que normalmente os tem**, ou seja, o proprietário”.

Disso se extrai que o constituinte, ao dispor sobre o IPTU no art. 156, I, **não fixou qual é o conceito de propriedade para efeito dessa tributação**, deixando um virtuoso espaço para o legislador tratar do assunto.

Em meu modo de ver, esse entendimento aplica-se, **mutatis mutandis**, também ao IPVA. Afinal, o texto constitucional se vale do mesmo instituto, a propriedade, para disciplinar ambos os impostos:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

[...]

III - **propriedade** de veículos automotores. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)” (destaquei);

“Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - **propriedade** predial e territorial urbana” (destaquei).

Como se vê, a Constituição também admite que o legislador eleja como fato gerador do IPVA não só a propriedade, mas também o domínio útil e a posse a qualquer título de veículo automotor. E permite serem nomeados como contribuintes de direito do tributo, além do proprietário, o titular do domínio útil e o possuidor a qualquer título do bem.

Tendo em vista as considerações acima, conclui-se que (i) é constitucional a lei estadual que prevê ser fato gerador do imposto a propriedade, plena ou não, de veículo automotor, e (ii) impertinente a alegação de que o imposto não pode alcançar os que exercitem a posse ou o domínio da coisa.

Convém destacar, aliás, que, de acordo com a Resolução nº 339/10 do Conselho Nacional de Trânsito (CONTRAN), é permitida a anotação, junto ao Registro Nacional de Veículos Automotores (RENAVAM), dos contratos de comodato e de aluguel ou arrendamento não vinculado ao financiamento do automóvel. E, realizada essa anotação, o Certificado de Registro e Licenciamento do Veículo (CRLV) deve ser atualizado, de modo que passe a nele constar, além do nome do proprietário do bem, “a expressão ‘Possuidor’ seguida do CPF ou CNPJ de quem terá a posse do veículo e a data de término do contrato, se houver”.

Também é oportuno citar a Resolução nº 689/17 do CONTRAN, que estabelece o Registro Nacional de Gravames (RENAGRAV), subsistema do RENAVAM, e obriga o registro dos contratos de garantias de alienação

fiduciária em operações financeiras, consórcio, arrendamento mercantil, reserva de domínio ou penhor, celebrados por instrumentos público ou privado. Feito o registro, aponta o ato normativo que o gravame deve ser anotado no campo de observações do Certificado de Registro de Veículos (CRV) e do CRLV.

Vê-se, assim, que o principal documento atinente ao veículo automotor, o CRLV, tem a capacidade de exteriorizar não só quem é o proprietário pleno, mas também o titular do domínio útil e o possuidor a qualquer título do bem que surge em virtude dos negócios mais comuns que desdobram a posse da coisa.

6. Da alegada violação do princípio da territorialidade. Da capacidade tributária ativa atinente ao imposto.

De início, cabe destacar, como bem o fez o Dr. Daniel Monteiro Peixoto, em sustentação oral pela ANAV, que a presente ação direta, embora tenha alguns pontos em comum com o RE nº 1.016.605/MG, tem também algumas diferenças sensíveis em relação ao que está em discussão nesse apelo extremo.

No paradigma do Tema nº 708, tem-se uma empresa, sediada no Estado de Minas Gerais, que efetuou licenciamento do veículo no Estado de Goiás, abrindo-se discussão a respeito de qual dessas unidades federadas teria direito à cobrança do IPVA.

Já na presente ação direta, não há, propriamente, essa dicotomia entre domicílio e licenciamento, pois, de ordinário, as empresas de locação efetuam o licenciamento de seus veículos em suas sedes. Note-se que, aqui, se questionam normas que possibilitam a cobrança do IPVA, pelo Estado de Santa Catarina, relativamente a veículos de empresas locadoras e de arrendamento de veículos com filiais em tal unidade federal, mas que estão licenciados em outra, em razão do domicílio tributário por elas eleito (ordinariamente suas sedes).

Assevera a requerente que o Estado de Santa Catarina só poderia cobrar o imposto em relação aos “proprietários com domicílio eleito e com seus veículos automotores registrados” nessa unidade federada. Registra a possibilidade de o sujeito passivo, à luz do art. 127 do CTN, decidir sobre o local de seu domicílio tributário.

Assim, aponta a não ser possível o imposto catarinense atingir empresas locadoras e de arrendamento de veículos localizadas ou com filiais em Santa Catarina, mas que tenham veículos licenciados em outro, em função do domicílio tributário por elas eleito.

Nesse passo, diz serem inconstitucionais os arts. 2º, § 1º, IV, e § 2º; 7º, §§ 1º, 2º e 3º; 9ª, § 1º; e 18-B da Lei nº 7.543/88, nas redações dadas pela Lei nº 15.242/10. Transcrevo o teor desses dispositivos:

“Art. 2º O imposto sobre a propriedade de veículos automotores tem como fato gerador a propriedade, plena ou não, de veículos automotores de qualquer espécie.

§ 1º Considera-se ocorrido o fato gerador:

[...]

IV - relativamente a veículo de propriedade de empresa locadora na data em que vier a ser locado ou colocado à disposição para locação no território deste Estado, em se tratando de veículo registrado anteriormente em outro Estado.

§ 2º O disposto no inciso IV do § 1º aplica-se às empresas locadoras de veículos qualquer que seja o seu domicílio, sem prejuízo da aplicação das disposições dos incisos I a III, no que couber.

[...]

Art. 7º O imposto é devido no município em que o veículo deva ser registrado, matriculado ou licenciado.

§ 1º Nas seguintes hipóteses o imposto será devido:

I - no estabelecimento situado neste Estado, quanto aos veículos que a ele estejam vinculados na data da ocorrência do fato gerador;

II - no estabelecimento onde o veículo estiver disponível para entrega ao locatário na data da ocorrência do fato gerador, na hipótese de contrato de locação avulsa; e

III - no local do domicílio do locatário ao qual estiver vinculado o veículo na data de ocorrência do fato gerador, na hipótese de locação de veículo para integrar sua frota.

§ 2º Tratando-se de veículo de propriedade de empresa de arrendamento mercantil, o imposto será devido no local de domicílio ou residência do arrendatário.

§ 3º Excetua-se do disposto no § 1º, inciso II, o veículo destinado à locação avulsa em caráter eventual.

[...]

Art. 9º O comprovante do pagamento do IPVA é vinculado ao veículo e, no caso de sua alienação, será transferido ao novo proprietário, para efeito de registro ou averbação no órgão competente.

§ 1º No ano de transferência para este Estado, de veículo regularizado em outra unidade da Federação, não será exigido novo pagamento do imposto, passando-se a exigi-lo a partir do exercício seguinte, exceto na hipótese do inciso IV do § 1º do art. 2º.

[...]

Art. 18-B. As disposições desta Lei relativas às empresas locadoras são aplicáveis aos veículos de propriedade de empresas de arrendamento mercantil, quando o arrendatário for empresa locadora " (destaquei).

Encontra-se em discussão saber de qual estado é a capacidade ativa concernente ao IPVA. Como regra, ela pertence àquele Estado onde está efetivamente licenciado o veículo automotor. São dois os principais motivos que amparam o entendimento.

Em primeiro lugar, a orientação está alinhada com a materialidade do imposto. O licenciamento se traduz, pode-se assim dizer, em uma exteriorização do próprio direito de propriedade . Nesse sentido, o local onde aquele ato é realizado tem forte conexão com esse direito e, conseqüentemente, com o domicílio do proprietário, centro habitual de suas atividades.

Em segundo lugar, é razoável, à luz do art. 158, III, da Constituição Federal, considerar o local do licenciamento do veículo automotor não só para efeito de distribuição entre os municípios de parte do produto da arrecadação do tributo, mas também para estabelecer qual é o estado detentor da capacidade ativa atinente ao imposto . Sobre o assunto, transcrevo lição de Gladson Mamede:

"[...] o legislador constituinte, ao disciplinar que 50% do produto arrecadado com a tributação serão destinados ao Município onde esteja inscrito o veículo, acabou por estipular – ainda que por via transversa – uma solução para eventuais dúvidas quanto à competência territorial para a exigência tributária. Vale dizer, ao estipular o destino da arrecadação, a Constituição explicitou ser o registro o critério para se aferir a competência para tributar (o sujeito ativo da relação tributária). E quanto ao registro, vigem regras próprias, disciplinadas nas legislações correspondentes, como o Código de Trânsito Brasileiro. [...] Sente-se aqui com mais vigor os efeitos da ausência da legislação complementar..." (MAMEDE, Gladston. IPVA; Impostos sobre a propriedade de veículos automotores. São Paulo: RT, 2002, p. 107).

Convém destacar, no entanto, que o **licenciamento deve guardar estreita relação com a propriedade, isto é, com o núcleo da materialidade do tributo.**

Caso isso não aconteça, acabarão surgindo situações incongruentes, e o referido critério não servirá para definir a qual estado pertence a capacidade ativa para cobrar o imposto.

Com efeito, não raramente verificamos situação em que uma empresa qualquer, como, **v.g.**, a que se dedica ao comércio de mercadorias, registra e licencia veículos automotores seus em estado no qual não se encontra o estabelecimento empresarial ao qual estão eles vinculados (ou ligado em caráter não esporádico).

Também com alguma frequência visualizamos caso em que uma locadora de veículos faz o licenciamento dos automóveis de sua frota em certo estado, mas, em caráter não esporádico, os coloca à disposição para locações avulsas em estabelecimento seu localizado em estado diverso.

Vide que, nesses casos, os automóveis são licenciados num estado, mas encontram-se vinculados a unidades empresariais de seus proprietários localizadas em outro.

Em quadros como esses, que critério deve ser aplicado para se determinar qual a unidade federada tem a capacidade ativa concernente ao IPVA?

Julgo não ser apropriado utilizar o critério do **efetivo** local de licenciamento do veículo.

Se isso fosse feito, haveria desconexão entre a cobrança do tributo e sua materialidade. Nas hipóteses retratadas, o licenciamento (i) dá apenas a **aparência** de que o aspecto material da exação acontece no estado onde esse ato foi realizado e (ii) cria um elo meramente **formal** entre tal unidade e o veículo. Com efeito, usualmente se observa que, nessas situações, a propriedade sobre o veículo automotor não é efetivamente exercida em tal unidade federada. Ademais, o licenciamento ali acontece, usualmente, apenas para o proprietário ficar sujeito a menor carga de IPVA.

De mais a mais, ao se utilizar o referido critério, haveria a chancela de cenário incongruente com a teleologia do tributo. Tendo em vista as regras de experiência, percebe-se que o veículo não tem propensão de ser muito utilizado no estado onde o licenciamento foi realizado. O uso do critério em

tela faria com que receitas decorrentes do tributo fossem para essa unidade, que, como se vê, tende a ser pouquíssimo onerada com a circulação do automóvel.

Também não considero adequado aplicar o critério do local em que o veículo automotor está sendo utilizado em determinado momento. Isso traria insegurança jurídica, pois o automóvel pode, em condições normais, ser utilizado livremente em todo o país. Não obstante, entendo que a constatação do uso do veículo em certas circunstâncias pode ser aproveitado para evidenciar sua vinculação a unidade federada diversa daquela na qual esteja ele licenciado.

Segundo minha compreensão, o critério para se determinar qual é o estado detentor da capacidade ativa atinente ao imposto, nas situações como aquelas descritas, é o do local da residência ou do domicílio – assim entendido, no caso de pessoa jurídica, o local de seu estabelecimento – a que se encontra vinculado (vínculo substancial, e não meramente formal) o automóvel.

Nesse ponto, faço uma observação. Pela tradição jurídica, o estabelecimento da pessoa jurídica pode ser considerado como seu domicílio. Havendo mais de um, cada qual pode ser entendido como um domicílio diferente em relação aos atos neles praticados e a fatos a eles pertinentes, inclusive quando dão origem a obrigação tributária principal (art. 75, § 1º, do Código Civil e art. 127, II, do CTN). Trata-se do princípio da autonomia dos estabelecimentos, comumente adotado na legislação tributária. **Vide**, **v . g .**, o art. 609, IV, do Decreto nº 7.212/10, o qual, ao regulamentar o IPI, assevera que “são considerados autônomos, para efeito de cumprimento da obrigação tributária, os estabelecimentos, ainda que pertencentes a uma mesma pessoa física ou jurídica”. Nesse sentido, para efeito de tributação por meio do IPVA, é possível considerar como domicílio o único estabelecimento da pessoa jurídica ou, na hipótese de pluralidade de estabelecimentos, cada um deles.

Pois bem. São dois os principais motivos que amparam o entendimento de que é legítimo, para se solucionar aquela controvérsia, o uso do critério do local do domicílio ou da residência a que se encontra vinculado o automóvel.

Primeiro, quando do advento da EC nº 27/85, que criou a competência dos estados e do Distrito Federal para instituir o IPVA, vigia o Código Nacional de Trânsito (Lei nº 5.108/66). Segundo ele, todo veículo automotor

estava sujeito a licenciamento no município de domicílio ou residência de seu proprietário .

Tendo presente essa regra – **que se pressupunha ser respeitada** –, estabeleceu-se na Constituição de 1969, por meio daquela emenda, pertencer metade do IPVA arrecadado pelo estado ao município onde tivesse sido realizado o licenciamento do automóvel. **O objetivo era, como se viu, compensar, em certo grau, os ônus decorrentes da circulação desse veículo em tal municipalidade.**

Disso se depreende ter o legislador constituinte partido do pressuposto de que, ao cabo, o local de domicílio ou residência do proprietário do bem seria um **critério razoável** para se encontrar a **região tendente** a ser a mais afetada com a circulação do veículo automotor. Ao que tudo indica, o constituinte de 1987-88 também partiu do mesmo pressuposto. Repare-se que, quando do advento da Carta cidadã ainda vigia o mesmo código.

Não é difícil perceber que, em casos como aqueles descritos, a região onde se situa o estabelecimento ao qual o automóvel se conecta em caráter não esporádico é a que tende a ser a mais onerada com sua circulação. Afinal, ali ele tem a **propensão** de ser mais utilizado. E é bom mais uma vez recordar que essa unidade empresarial, seja ela a única da pessoa jurídica proprietária do veículo, ou uma dentre várias, pode ser considerada como domicílio, para efeito de tributação por meio do IPVA.

Muito por conta da compreensão da teleologia do tributo, diga-se de passagem, a lei fez por bem não permitir a cobrança do IPVA em relação ao veículo que, embora registrado anteriormente em outro estado, seja destinado à locação avulsa em caráter **eventual** em Santa Catarina (art. 7º, § 3º). Como se depreende, esse veículo tende a ser pouco utilizado nesse estado.

O segundo motivo que ampara a utilização do critério do local do domicílio ao qual se encontra vinculado o automóvel para solucionar aquela questão é a existência de coerência entre esse critério e a materialidade da exação. Isso é muito importante.

Dentre os atributos inerentes ao direito de propriedade, quais sejam, o de usar, o de gozar, o de dispor da coisa e o de reavê-la de que injustamente a possua ou detenha, o primeiro (o de usar) tem fortíssima conexão com o imposto, como demonstra a história. Como visto, esse atributo, no que pertine ao IPVA, deve ser compreendido como exercido no estado onde se localiza o domicílio ou a residência a que está o automóvel vinculado, pois é

nessa unidade federada que o veículo tende a mais circular, ou seja, a ser utilizado.

Fora isso, é certo que o atual Código de Trânsito Brasileiro (CTB), tal como aquele que vigia quando do advento da Constituição de 1969, impõe que o **licenciamento deve ser efetivado no município de domicílio ou residência do proprietário do veículo automotor** (art. 120 c/c art. 130), **constituindo infração gravíssima fazer declaração falsa de domicílio** (art. 242) .

Recorde-se, de mais a mais, que **a realização do licenciamento do veículo em outra unidade federada, mormente a fim de se pagar menos tributo, cria um vínculo meramente formal entre o bem e essa unidade e dá apenas a simples aparência de que ali se concretiza o aspecto material da exação.**

Pois bem. Com base nas razões acima destacadas, chega-se à conclusão de que, em casos como os citados, a capacidade ativa concernente ao IPVA pertence ao estado no qual está localizado o estabelecimento (domicílio da pessoa jurídica) a que se vincula o automóvel e é nele que deve ser realizado o licenciamento.

Corroborando o entendimento:

“Já quanto às pessoas jurídicas – que são o motivo maior da polêmica provocada pelos Estados que se sentem prejudicados – a solução não pode ser diferente: deve prevalecer como critério espacial do IPVA o local onde o veículo estiver licenciado, que, a seu turno, deve corresponder ao domicílio da pessoa jurídica. Mas, aqui, há uma diferença substancial: **se a pessoa jurídica tem por objeto social o uso de veículos (como uma transportadora ou uma locadora de automóveis), a frota destinada ao atendimento dos clientes daquela unidade empresarial, como uma filial, deve estar vinculada à filial, e não à matriz ou outra filial, devendo esses veículos, portanto, estar licenciados no território do Estado onde está situado esse estabelecimento, dando ensejo, pois, ao recolhimento do IPVA para o Estado onde está a filial.** Ainda que a frota seja renovável e que o cliente que loca um veículo possa circular livremente, é evidente que há automóveis vinculados àquela determinada filial para o atendimento desses clientes, filial essa que, formalmente, tem domicílio nesse dado Estado, de tal maneira que não parece correto que o instrumento para consecução da atividade-fim da filial não esteja ligado a ela, em seu domicílio, mas sim à matriz ou outra filial.

É claro que esse posicionamento está sujeito a críticas a partir da perspectiva contábil, mas ninguém, por certo, há de pactuar com subterfúgios caracterizadores de fraude, motivadores dessa verdadeira guerra fiscal.

[...]

[...] Quanto ao critério espacial, diante da verdadeira guerra fiscal instaurada, a base constitucional segura a defini-lo é o do local onde o veículo foi licenciado, que, por sua vez, deve corresponder ao domicílio do contribuinte. No caso de empresas que usam veículos como realização do seu objeto social a frota deve estar vinculada às filiais respectivas responsáveis pelo atendimento dos seus clientes, sob pena de configuração de fraude” (LOUBET, Leonardo Furtado. O direito tributário deve continuar a avançar: o IPVA, esse (ainda) ilustre desconhecido. *In* : Revista dos Tribunais, ano 1, volume 2, set.-out., 2016 - destaquei).

Desse modo, considero constitucionais os dispositivos da legislação catarinense ora analisados.

Em todo caso, é importante deixar consignado que o produto da arrecadação do IPVA deve ser partilhado com o município onde se situa o domicílio (o estabelecimento, no caso de pessoa jurídica) ou a residência a que estiver o automóvel vinculado, para se manter a harmonia do sistema e o respeito à teleologia do tributo (razão de ser do art. 158, III, da Constituição Federal).

7. Da alegada existência de bitributação e ofensa ao princípio federativo.

Aduz a requerente que os dispositivos mencionados no item anterior permitem que dois estados federados tributem um único fato jurídico.

Não verifico essa inconstitucionalidade.

Como asseverou a AGU, o legislador estadual editou regra visando justamente “evitar a situação de tributação simultânea do IPVA”. Essa disciplina se encontra no art. 8º-A da Lei nº 7.543/88, com redação dada pela Lei nº 15.242/10, a seguir reproduzido:

“Art. 8º-A. Será dispensado o pagamento do imposto relativo ao veículo de propriedade de empresa locadora, a partir do mês seguinte ao da transferência para operação do veículo em outra unidade da

Federação, em caráter não esporádico, desde que seja comprovado o pagamento proporcional aos meses restantes do ano civil em favor da unidade da Federação de destino, se assim estiver previsto na legislação da referida unidade.

Parágrafo único. O imposto pago será restituído proporcionalmente em relação ao período em que se configurar a hipótese prevista neste artigo”.

Anote-se que, na hipótese de o automóvel de empresa de locação de veículos, no decorrer do ano, deixar de se vincular a estabelecimento situado num estado e passar a se conectar, em caráter não esporádico, a outro, localizado em estado diferente, é justo que essas unidades federadas cobrem IPVA proporcionalmente ao período no qual o automóvel esteve ligado a cada uma delas.

Isso preserva não só a teleologia do tributo, mas também a isonomia. Afinal, as regiões tendentes a serem as mais afetadas pela circulação do veículo serão compensadas, em boa medida, com as receitas decorrentes dessa tributação, e o contribuinte não receberá tratamento desarrazoado quando comparado com os demais. Não há aqui tributação simultânea, e sim sucessiva.

8. Da alegada violação do texto constitucional ao ter a lei tratado de domicílio tributário, de solidariedade e de responsabilidade de terceiros.

Em primeiro lugar, argumenta a requerente que o art. 127 do CTN permite a eleição do domicílio tributário pelo contribuinte, devendo, assim, o IPVA ser exigido nesse domicílio. Todavia, diz que a lei questionada (arts. 2º, § 2º; 7º, § 1º, I a III, e §§ 2º e 3º; 9º; e 18-B, da Lei nº 7.543/88) estaria em descompasso com essa disciplina. Nesse sentido, aponta ter havido contrariedade ao art. 24, § 3º, da Constituição, que atribui competência legislativa plena aos estados somente na hipótese de inexistir norma geral sobre a matéria em alusão.

Considero já ter sido afastada a alegada inconstitucionalidade nas passagens anteriores. Note-se, assim, que **não pode o contribuinte abusar do direito de eleger domicílio tributário de modo a contrariar o núcleo da materialidade do IPVA, sua teleologia e, ao cabo, o pacto federativo, preceitos de envergadura constitucional.**

Em segundo lugar, a requerente aduz que ofendeu o texto constitucional o § 3º, I e II, do art. 3º da Lei nº 7.543/88, incluído pela Lei nº 15.242/10, a seguir transcrito:

“Art. 3º É contribuinte do IPVA o proprietário do veículo automotor.

[...]

§ 3º Respondem solidariamente pelo pagamento do imposto e dos acréscimos legais, em relação aos fatos geradores ocorridos nos exercícios em que o veículo estiver sob locação, sem a comprovação do pagamento do imposto:

I - a pessoa jurídica de direito privado, bem como o sócio, diretor, gerente ou administrador, que tomar em locação veículo para uso neste Estado; e

II - o agente público responsável pela contratação de locação de veículo, para uso neste Estado por pessoa jurídica de direito público”.

Especificamente, argumenta a requerente ter a lei questionada veiculado disciplina oposta à prevista no art. 128 do CTN, elencando como responsáveis solidários “pessoas completamente desvinculadas ao fato jurídico tributário, que nem de longe se aproximam daquelas arroladas pelo artigo 134 [do mesmo código]”.

Já os requeridos, a AGU e a PGR defendem a constitucionalidade das disposições acima destacadas, pois elas teriam, em síntese, se limitado a criar hipótese de solidariedade passiva nos termos do art. 124, II, do CTN, o qual preceituaria serem “solidariamente obrigadas (...) as pessoas expressamente designadas por lei”.

Pois bem. No RE nº 562.276/PR, a Relatora a Ministra **Ellen Gracie** referiu, de início, caber à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, nos termos do art. 146, III, da Constituição Federal. Mais à frente em seu voto, disse que o art. 124, II, do CTN não permitiria que fossem instituídas hipóteses de responsabilidade tributária sem a observância das normas gerais de direito tributário constante dos arts. 128, 134 e 135 do mesmo código.

De acordo com Sua Excelência, o inciso III do art. 135 versaria, “em caráter geral, com aplicação a tributos de quaisquer dos entes políticos”, sobre a responsabilidade dos diretores, gerentes e representantes de pessoas jurídicas. Segundo o dispositivo, esses sujeitos são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias

resultantes de atos praticados com **excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos** .

Com base nessas referências, concluiu a Relatora, naquela ocasião, ter o art. 13 da Lei nº 8.620/93 invadido reserva de lei complementar. Isso porque esse dispositivo teria estabelecido “ **exceção desautorizada à norma geral de direito tributário consubstanciada no art. 135, III do CTN** ”, ao estabelecer que a mera condição de sócio de empresa de responsabilidade limitada seria suficiente para atribuir a ele a responsabilidade solidária pelos débitos da respectiva sociedade junto à Seguridade Social.

O julgado foi assim ementado:

“DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS. 1. Todas as espécies tributárias, entre as quais as contribuições de seguridade social, estão sujeitas às normas gerais de direito tributário. 2. O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128. 3. O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas ‘as pessoas expressamente designadas por lei’, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma. A previsão legal de solidariedade entre devedores – de modo que o pagamento efetuado por um aproveite aos demais, que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns e que a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal (art. 125 do CTN) – pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente. 4. A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (dritter Persone, terzo ou tercero) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível

com aquela. O 'terceiro' só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte. 5. **O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a personalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade.** 6. O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF. 7. O art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor desconsideração ex lege e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição. 8. Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social. 9. Recurso extraordinário da União desprovido. 10. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC" (RE nº 562.276/PR, Tribunal Pleno, Relatora a Ministra **Ellen Gracie**, DJe de 10/2/11).

A meu ver, parte do inciso I do § 3º do art. 3º em comento incidiu em inconstitucionalidade formal parecida com a referida nesse julgado.

Com efeito, o dispositivo diz que a mera condição de sócio, diretor, gerente ou administrador da pessoa jurídica de direito privado que toma em locação veículo para uso em Santa Catarina é suficiente para lhes atribuir a responsabilidade solidária quanto ao IPVA e aos acréscimos

legais relativos aos fatos geradores ocorridos nos exercícios em que o automóvel estiver sob locação, sem a comprovação do pagamento do imposto.

Como se vê, **para atribuir a responsabilidade, em nenhum momento a lei fez referência a prática, por tais pessoas, de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Tenho para mim que isso já é suficiente para declarar a inconstitucionalidade formal do dispositivo.**

Não se alegue que, em relação ao administrador referido no art. 3º, § 3º, I, da lei questionada, aplicar-se-ia o art. 134, III, do CTN, o qual estabelece a responsabilidade solidária dos “administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes”. Segundo a doutrina, “tais administradores de bens de terceiros não se confundem com administradores de empresa. Aqueles atuam com condutas reguladas pelo Código Civil, sendo os gestores de negócios (arts. 861 a 875) e mandatários em geral (artigos 653 a 692)”.

Por outro lado, não vislumbro inconstitucionalidade em relação à parte remanescente desse inciso I, relativa à responsabilidade da pessoa jurídica de direito privado locatária de veículo.

A lei, nesse caso, criou hipótese de responsabilidade, com base no art. 121, II, do CTN. Sendo assim, para verificar a constitucionalidade do dispositivo, merece destaque o que diz o art. 128 do mesmo código: para que a lei ordinária atribua a terceira pessoa a responsabilidade pelo crédito tributário, é necessário que ela esteja vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação.

Na espécie, pode-se entender que a pessoa jurídica de direito privado locatária de veículo tem vínculo com o fato gerador do IPVA. Afinal, é ela quem realiza o contrato com a locadora de veículos, que é a contribuinte do imposto.

Ademais, tem a pessoa jurídica de direito privado locatária de veículos a capacidade de colaborar com a tributação. Com efeito, é razoável entender que ela pode exigir a comprovação de que houve o pagamento do IPVA atinente ao automóvel objeto da avença. Sobressai da lei em tela isso **deve** ser feito. Isso porque ali se diz que a locatária responde pelo tributo e acréscimos legais, “em relação aos fatos geradores ocorridos nos exercícios em que o veículo estiver sob locação, **sem a comprovação do pagamento do imposto** ” (grifei). Ao não fazer a exigência, estará ela violando dever próprio e poderá ser chamada para pagar o crédito em aberto.

Quanto ao inciso II do § 3º do art. 3º, entendo haver inconstitucionalidade. Refere-se ele à responsabilidade tributária do agente público que responde pela contratação de locação de veículo, para uso em Santa Catarina, por pessoa jurídica de direito público.

Em primeiro lugar, o CTN não trata desse caso ao disciplinar a responsabilidade de terceiros em seus arts. 134 e 135. Em segundo lugar, o dispositivo questionado não se alinha com as determinações do art. 128. Note-se que o agente público responsável pela locação de veículo não tem vínculo com o fato gerador do tributo. Quem possui esse vínculo é o ente da administração pública perante o qual ele atua. Afinal, o contrato de locação se estabelece entre esse ente e a empresa locadora, e não entre ela e o agente público. Há, portanto, inconstitucionalidade formal no dispositivo em comento.

9. Da alegada ofensa aos arts. 24, §§ 1º e 3º, e 155, III, da Constituição Federal.

Aduz a requerente que a lei questionada (§ 3º, I e II, do art. 3º e §§ 1º, I e II, 2º e 3º do art. 7º da Lei nº 7.543/88, incluídos pela Lei nº 15.242/10) desvirtuou o fato gerador do IPVA, violando, desse modo, os arts. 24, §§ 1º e 3º, e 155, III, da Constituição Federal.

Não acolho essa alegação. As passagens anteriores de meu voto, mormente os itens 2, 3, 4 e 6, já são suficientes para afastá-la

10. Da alegada invasão da competência municipal para tributar serviços (art. 156, III, da Constituição Federal).

Afirma a requerente que a lei impugnada (art. 2º da Lei nº 7.543/88 e inciso IV de seu § 1º, acrescido pela Lei nº 15.242/10) acabou por tributar a atividade econômica desenvolvida pelas empresas de locação de veículos automotores, e não a propriedade desses bens. Assim, entende ter havido violação da competência dos municípios para cobrar o ISS.

Não vislumbro essa inconstitucionalidade.

O art. 2º da Lei nº 7.543/88 é claro no sentido de que o fato gerador do tributo não é, propriamente, a atividade econômica explorada por tais

empresas, mas sim a propriedade, plena ou não, de veículos automotores de qualquer espécie. E o inciso IV de seu § 1º apenas estabelece o critério temporal da regra matriz de incidência da exação, na hipótese que menciona.

11. Da conclusão.

Ante o exposto, conheço da ação direta de inconstitucionalidade e a julgo parcialmente procedente, tão somente para declarar a inconstitucionalidade formal, por invasão à reserva de lei complementar, da expressão “bem como o sócio, diretor, gerente ou administrador”, constante do inciso I do § 3º do art. 3º da Lei nº 7.543/88, incluído pela Lei nº 15.242/10, ambas do Estado de Santa Catarina.

É como voto.

Plenário Virtual - minuta de voto - 15/06/2020 00:09