19/08/2026 **PLENÁRIO**

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 4.376 SÃO PAULO

RELATOR	**: MIN. GILMAR MENDES**
REQTE.(S)	: CONFEDERACAO NACIONAL DO COMERCIO DE BENS, SERVICOS E TURISMO - CNC
ADV.(A/S)	: ORLANDO SPINETTI DE SANTA RITA MATTA E OUTRO(A/S)
INTDO.(A/S)	: GOVERNADOR DO ESTADO DE SÃO PAULO
INTDO.(A/S)	: ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE SÃO PAULO
AM. CURIAE.	: ASSOCIACAO NACIONAL DAS EMPRESAS DE ALUGUEL DE VEICULOS
ADV.(A/S)	: SANDRA MARA LOPOMO E OUTRO(A/S)

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES (IPVA). LEI Nº 13.296/2008 DO ESTADO DE SÃO PAULO.

I. CASO EM EXAME

1. Ação direta de inconstitucionalidade ajuizada pela Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (CNC) contra dispositivos da Lei nº 13.296/2008, do Estado de São Paulo, que estabelece tratamento tributário sobre o IPVA, alegando vícios formais e materiais relativos à responsabilidade solidária de sócios e gerentes, bem como à bitributação de veículos de locadoras.

II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO

2. Há duas questões principais em discussão: (*i*) saber se a lei estadual invade competência da União ao estabelecer responsabilidade solidária e objetiva a sócios e administradores pelo pagamento do IPVA (inconstitucionalidade formal); e (*ii*) saber se a cobrança do imposto sobre veículos usados registrados em outros estados, quando locados em São Paulo, configura bitributação e viola as regras de competência territorial do tributo (inconstitucionalidade material). Discute-se, ainda, suposta violação à liberdade de tráfego e ao princípio da isonomia.

III. RAZÕES DE DECIDIR

3. A definição dos traços essenciais da responsabilidade tributária enquadra-se no rol das normas gerais de direito tributário, reservadas à

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 40CC-BAE3-89F9-4AAD e senha 2EF8-5377-E47A-D0C2

lei complementar (art. 146, III, "*a*", da CF). Os estados não podem ampliar as hipóteses de responsabilidade de terceiros previstas no Código Tributário Nacional (CTN). A atribuição de responsabilidade solidária a sócios e gerentes pelo mero inadimplemento ou pela simples condição de gestão, sem a comprovação de atos com excesso de poderes ou infração de lei (art. 135 do CTN), é inconstitucional.

4. O Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral (Tema 708), assentou que o IPVA é devido ao estado onde o contribuinte mantém sua sede ou domicílio tributário. A previsão legal que considera ocorrido o fato gerador na data da locação em território paulista de veículo já tributado em outro estado acarreta bitributação e viola a competência territorial, sendo materialmente inconstitucional.

5. Não há violação à liberdade de tráfego quando a lei trata apenas de sanções tributárias sem previsão de apreensão imediata do veículo. Inexiste ofensa à isonomia na diferenciação de alíquotas com fins extrafiscais.

IV. DISPOSITIVO

6. Pedido julgado parcialmente procedente para: (*i*) declarar a inconstitucionalidade material do art. 3º, X, "*b*", bem como de seu parágrafo único, da Lei nº 13.296/2008 do Estado de São Paulo; (*ii*) declarar a inconstitucionalidade formal das alíneas "*a*", "*b*" e "*c*" do item 2 do § 1º, bem como do § 7º, todos do art. 4º da referida lei; (*iii*) declarar a inconstitucionalidade formal, por invasão da reserva de lei complementar, da expressão "*sócio, diretor, gerente ou administrador*", constante no inciso X, bem como do inciso IX, em sua integralidade, todos do art. 6º da mencionada lei paulista; (*iv*) declarar a inconstitucionalidade do inciso VIII do art. 6º da Lei nº 13.296/2008, por violação ao art. 146, III, "*a*", da Constituição Federal, à luz da orientação firmada pelo Plenário nos Temas 13/RG (RE 562.276/PR), 302/RG (RE 603.191/MT) e 1.153/RG (RE 1.355.870/MG); e (*v*) conferir interpretação conforme à Constituição ao § 6º do art. 4º da Lei nº 13.296/2008, de modo que a expressão "*local do domicílio ou residência do arrendatário*" seja compreendida à luz do Tema

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 40CC-BAE3-89F9-4AAD e senha 2EF8-5377-E47A-D0C2

708, alcançando a competência tributária de São Paulo apenas os casos em que o arrendatário possua sede ou domicílio tributário no território paulista.

Dispositivos relevantes citados: CF/1988, arts. 22, I; 24, §§ 1° e 3°; 146, III, "*a*"; 150, II e V; 155, III. ADCT, art. 34, § 3°. CTN, arts. 124, 128, 134 e 135.
Jurisprudência relevante citada: RE 562.276 (Tema 13); ADI 4.845; RE 1.016.605 (Tema 708); ADI 429; ADI 2.298; RE 1.355.870 (Tema 1.153); ADI 1.654; ADI 3.421.

A C Ó R D Ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, sob a presidência do Senhor Ministro Edson Fachin, na conformidade da ata de julgamento, por unanimidade de votos, em declarar a perda de objeto da ação direta quanto ao art. 9º, § 1º, da Lei nº 13.296/2008, tendo em vista a sua revogação. Acordam, ainda, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente a presente ação direta para: (*i*) declarar a inconstitucionalidade material do art. 3º, X, "*b*", bem como de seu parágrafo único, da Lei nº 13.296/2008 do Estado de São Paulo; (*ii*) declarar a inconstitucionalidade formal das alíneas "*a*", "*b*" e "*c*" do item 2 do § 1º, bem como do § 7º, todos do art. 4º da referida lei; (*iii*) declarar a inconstitucionalidade formal, por invasão da reserva de lei complementar, da expressão "*sócio, diretor, gerente ou administrador*", constante no inciso X, bem como do inciso IX, em sua integralidade, todos do art. 6º da mencionada lei paulista; (*iv*) declarar a inconstitucionalidade do inciso VIII do art. 6º da Lei nº 13.296/2008, por violação ao art. 146, III, "*a*", da Constituição Federal, à luz da orientação firmada pelo Plenário nos Temas 13/RG (RE 562.276/PR), 302/RG (RE 603.191/MT) e 1.153/RG (RE 1.355.870/MG); e (*v*) conferir interpretação conforme à Constituição ao § 6º do art. 4º da Lei nº 13.296/2008, de modo que a expressão "*local do*

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 40CC-BAE3-89F9-4AAD e senha 2EF8-5377-E47A-D0C2

domicílio ou residência do arrendatário" seja compreendida à luz do Tema 708, alcançando a competência tributária de São Paulo apenas os casos em que o arrendatário possua sede ou domicílio tributário no território paulista. Ficaram parcialmente vencidos: os Ministros Gilmar Mendes (Relator), Alexandre de Moraes e Flávio Dino, que declaravam, quanto ao inciso VIII do art. 6º da citada lei, a inconstitucionalidade apenas da expressão "*sócio, diretor, gerente ou administrador*"; e o Ministro Dias Toffoli, que julgava parcialmente procedente a ação direta nos termos de seu voto. Redigirá o acórdão o Ministro-Relator.

Brasília, Sessão Virtual de 7 a 18 de agosto de 2026.

Ministro **GILMAR MENDES**
Relator
Documento assinado digitalmente

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 40CC-BAE3-89F9-4AAD e senha 2EF8-5377-E47A-D0C2

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 4.376 SÃO PAULO

RELATOR	**: MIN. GILMAR MENDES**
REQTE.(S)	: CONFEDERACAO NACIONAL DO COMERCIO DE BENS, SERVICOS E TURISMO - CNC
ADV.(A/S)	: ORLANDO SPINETTI DE SANTA RITA MATTA E OUTRO(A/S)
INTDO.(A/S)	: GOVERNADOR DO ESTADO DE SÃO PAULO
INTDO.(A/S)	: ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE SÃO PAULO
AM. CURIAE.	: ASSOCIACAO NACIONAL DAS EMPRESAS DE ALUGUEL DE VEICULOS
ADV.(A/S)	: SANDRA MARA LOPOMO E OUTRO(A/S)

R E L A T Ó R I O

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES (RELATOR): Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade ajuizada pela CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO COMÉRCIO DE BENS, SERVIÇOS E TURISMO (CNC), com vistas à declaração de inconstitucionalidade dos artigos 2º ao 6º, bem como demais artigos que a esses se relacionem por arrastamento, da Lei nº 13.296, de 23 de dezembro de 2008, do Estado de São Paulo, a qual estabelece tratamento tributário sobre o IPVA.

Eis o teor do dispositivo impugnado:

> "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:
>
> […]
>
> 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

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código DECA-DE53-A356-5980 e senha D06B-ABA4-CB70-1612

disposição para locação no território deste Estado, em se tratando de veículo usado registrado anteriormente em outro Estado;

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

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

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

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

[…]

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

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

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

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

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

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

[…]

§ 6º Em se tratando de veículo de propriedade de empresa de arrendamento mercantil (*leasing*), o imposto será devido no

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código DECA-DE53-A356-5980 e senha D06B-ABA4-CB70-1612

> 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.
>
> Artigo 6º São responsáveis pelo pagamento do imposto e acréscimos legais:
>
> VIII- a pessoa jurídica de direito privado, bem como o sócio, diretor, gerente ou administrador, que tomar em locação veículo para uso neste Estado, em relação aos fatos geradores ocorridos nos exercícios em que o veículo estiver sob locação;
>
> […]
>
> X - o sócio, diretor, gerente, administrador ou responsável pela empresa locadora, em relação aos veículos locados ou colocados à disposição para locação neste Estado;
>
> […]
>
> § 2º A responsabilidade prevista nos incisos I, II, III, VII, VIII, IX, X, XI e XII deste artigo é solidária e não comporta benefício de ordem".

Em suas razões, a parte requerente sustenta que os citados dispositivos padecem de vício de inconstitucionalidade formal e material.

Quanto à inconstitucionalidade formal, alegam-se dois vícios. O primeiro, concernente à violação ao artigo 22, I, da Constituição Federal. Assevera-se que o legislador tratou matéria de exclusiva competência da União, no caso, as afetadas ao direito civil, uma vez que se referiu ao conceito de domicílio da pessoa jurídica.

O segundo vício apontado se relaciona ao fato de a referida lei revogar o benefício de ordem, ao criar responsabilidade objetiva para os sócios, gerentes, administradores e diretores pagarem o IPVA da frota dos automóveis da pessoa jurídica.

No tocante à inconstitucionalidade material, alegam-se quatro vícios.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código DECA-DE53-A356-5980 e senha D06B-ABA4-CB70-1612

Aduz-se violação ao artigo 155, III, e 24, §§ 1º e 3º, da Constituição Federal, ao argumento de que não é permitido que se inove de modo ilimitado no que concerne à estrutura jurídico-tributária do IPVA, desvirtuando seu fato gerador.

O segundo vício trata da suposta ocorrência de bitributação, uma vez que o IPVA é cobrado pelo Estado de São Paulo mesmo que já tenha sido cobrado e pago em outro estado da Federação.

O terceiro vício refere-se ao artigo 150, V, da CF, ao argumento de que essa lei viola a liberdade de tráfego, pois limita que bens não registrados no Estado de São Paulo lá circulem, sob pena de autuação administrativa e aplicação de multas.

Sustenta ainda ofensa ao princípio da isonomia, tendo em vista que a citada lei trata de maneira desigual contribuintes que se encontram em situações semelhantes, isto é, os que possuem veículos registrados no Estado de São Paulo e aqueles que não.

Por fim, alega-se urgência na concessão da cautelar, visto que há *fumus boni iuris*, concernente aos vícios de inconstitucionalidade, e *periculum in mora*, referente ao fato de que as medidas presentes na lei, como a bitributação e as sanções, causam onerosidade excessiva aos contribuintes pessoas jurídicas.

Adotou-se o rito do artigo 12 da Lei nº 9.868/1999, determinando-se a requisição de informações e a remessa dos autos, sucessivamente, ao Advogado-Geral da União e ao Procurador-Geral da República para que se manifestassem (eDOC 11).

O Estado de São Paulo prestou informações, sustentando a ilegitimidade ativa e ausência de pertinência temática, pois a confederação em questão é *sui generis*, associando pessoas jurídicas de categorias profissionais heterogêneas, não havendo, desse modo, elemento de conexão entre os representados. Alega-se, ainda, inépcia da petição inicial em relação à ocorrência de bitributação. Pugna-se, também, pela constitucionalidade, formal e material, da lei paulista impugnada. (eDOC 18)

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código DECA-DE53-A356-5980 e senha D06B-ABA4-CB70-1612

A Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo apresentou informações pela improcedência da ação. (eDOC 22)

A Advocacia-Geral da União manifestou-se pela improcedência do pedido do requerente. (eDOC 29)

A Procuradoria-Geral da República manifestou-se pela procedência parcial do pedido do requerente. Alega-se que o art. 3°, X, ''*b*'', da Lei estadual 13.296/08 é inconstitucional, em razão da bitributação, o que é vedado em decorrência da lógica sistemática tributária. (eDOC 31)

É o relatório.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código DECA-DE53-A356-5980 e senha D06B-ABA4-CB70-1612

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 4.376 SÃO PAULO

RELATOR	**: MIN. GILMAR MENDES**
REQTE.(S)	: CONFEDERACAO NACIONAL DO COMERCIO DE BENS, SERVICOS E TURISMO - CNC
ADV.(A/S)	: ORLANDO SPINETTI DE SANTA RITA MATTA E OUTRO(A/S)
INTDO.(A/S)	: GOVERNADOR DO ESTADO DE SÃO PAULO
INTDO.(A/S)	: ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE SÃO PAULO
AM. CURIAE.	: ASSOCIACAO NACIONAL DAS EMPRESAS DE ALUGUEL DE VEICULOS
ADV.(A/S)	: SANDRA MARA LOPOMO E OUTRO(A/S)

V O T O

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES (RELATOR): A ação foi proposta contra os artigos 2°, 3º, 4° e 6°, bem como dos demais artigos que com esses se relacionam por arrastamento, da Lei n. 13.296, de 23 de dezembro de 2008, a qual dispõe sobre o tratamento tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA no Estado de São Paulo.

I — Legitimidade ativa

As confederações sindicais possuem legitimidade ativa para a propositura de ADI, nos termos do artigo 103, IX, da Constituição Federal. Entretanto, é necessário verificar a chamada *relação de pertinência temática*. Nesse sentido, analiso os objetivos institucionais da Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (CNC). O estatuto da CNC dispõe, em seu artigo 3º, o seguinte:

> Art. 1º. A Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (CNC), fundada em 4 de setembro de 1945, e reconhecida pelo Decreto nº. 20.068, de 30 de novembro de 1945, com jurisdição em todo o território nacional e sede no

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código AF5B-4B81-2E56-5878 e senha C80C-90BA-B023-46A8

> Distrito Federal, rege-se por este Estatuto.
>
> § 1º São prerrogativas constitucionais e objetivos institucionais da CNC:
>
> (…)
>
> VIII - defender os princípios de liberdade para exercer o comércio de bens, de serviços e de turismo, lealdade na concorrência e ética no desempenho da atividade profissional;

Inicialmente, ressalta-se que esta Corte já reconheceu a legitimidade da CNC para a propositura da ações diretas. Confiram-se, a propósito, a ADI 4.033, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe 7.12.2011; ADI 3.691, de minha relatoria, DJe 9.5.2008; ADI 3.426, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, 1º.6.2007; na ADI 3.995, Rel. Min. Roberto Barroso, DJe 1º.3.2019; e ADI 3.500, Rel. Min. Marco Aurélio, DJe 29.10.2018.

Depreende-se do dispositivo acima que a confederação requerente objetiva representar, no plano nacional, categorias econômicas que podem vir a ser diretamente prejudicadas pelas mudanças na legislação referente ao IPVA.

Na hipótese, percebe-se a pertinência temática entre o interesse de classe de comerciante – a saber, das empresas locadoras de veículos –, uma vez que a norma estadual impugnada nos autos alterou a legislação referente ao IPVA incidente sobre automóveis dessas empresas com estabelecimentos localizados no Estado de São Paulo.

II — Da legislação impugnada

A lei em questão dispõe sobre o tratamento tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA no Estado de São Paulo.

São, essencialmente, dois os fundamentos pelos quais pretende o requerente ver declarada a inconstitucionalidade dos artigos impugnados.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código AF5B-4B81-2E56-5878 e senha C80C-90BA-B023-46A8

O **primeiro argumento** é o de existência de vício de inconstitucionalidade formal, na medida em que é alegado haver violação ao artigo 22, I, da Constituição Federal, pois o legislador teria tratado de matéria de exclusiva competência da União. Ademais, é asseverado que a referida lei revoga benefício de ordem.

O **segundo argumento** é o de existência de vício de inconstitucionalidade material, uma vez que se aduz violação aos artigos 155, III, e 24, §§ 1° e 3°, da Constituição Federal. Afirma-se, ainda, a ocorrência de bitributação, além da ofensa ao princípio da isonomia. Ademais, alega-se que há violação ao artigo 150, V, da CF, ao argumento de que essa lei viola a liberdade de tráfego.

Fixadas essas premissas, passo ao exame das questões constitucionais postas na presente ação direta.

Desde logo, declaro a perda de objeto da presente ação quanto ao art. 9º, § 1º, da lei questionada, tendo em vista a sua revogação.

1. Inconstitucionalidade formal

Quanto à inconstitucionalidade formal, aduz o requerente que o legislador paulista usurpou da competência privativa da União para legislar sobre domicílio das pessoas jurídicas, ao argumento de que, com a justificativa de estar legislando sobre direito tributário, legislou, efetivamente, sobre direito civil.

Ademais, alega-se que há inconstitucionalidade formal ao criar uma injustificada responsabilidade objetiva para os sócios, diretores, gerentes e administradores em relação ao pagamento do IPVA que ocorreria em qualquer situação, independendo de culpabilidade.

Tenho para mim que o argumento merece prosperar em parte.

Explico.

1.1 Das normas gerais de responsabilidade tributária previstas no CTN em contraposição com a competência legislativa plena dos Estados para

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código AF5B-4B81-2E56-5878 e senha C80C-90BA-B023-46A8

legislar sobre IPVA

A controvérsia ora em exame envolve a interpretação e a aplicação das normas relativas à responsabilidade tributária, tema que, notoriamente, é objeto de intensas divergências doutrinárias e jurisprudenciais. Tal quadro decorre do fato de o Código Tributário Nacional tratar da matéria em diversos dispositivos, cuja leitura e sistematização nem sempre se mostram harmônicas.

Além disso, observa-se que a normatização da responsabilidade tributária tem sido alvo de sucessivas tentativas de atualização e complementação por legislações estaduais, como ocorre no presente caso. Soma-se a isso a prática recorrente de se promoverem interpretações que buscam integrar diferentes espécies de responsabilidade tributária (artigos 128, 134 e 135 do CTN) com o instituto da solidariedade (art. 124 do CTN), o que, por vezes, gera insegurança jurídica.

Diante desse cenário, impõe-se uma análise criteriosa do regime jurídico aplicável à espécie, em estrita observância à jurisprudência consolidada por esta Suprema Corte.

É cediço que a Constituição Federal concede competência concorrente à União e aos estados membros para legislar sobre direito tributário. Em relação ao IPVA, todavia, não há lei de normas gerais, o que ocasiona a necessidade de sua regulamentação pelos estados membros, os quais passam a gozar, portanto, de competência legislativa plena, conforme já decidido por esta Corte, em diversas situações, tais como na ADI 429 de relatoria do Ministro Luiz Fux e na ADI 2298 de relatoria do Min. Celso de Melo, cujo trecho do voto destaco:

> ''A Carta Política, ao dispor sobre a partilha de competências estatais em matéria tributária, outorgou aos Estados-membros e ao Distrito Federal a prerrogativa para instituir o imposto sobre a propriedade de veículos automotores (CF, art. 155, III). Embora a União Federal ainda

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código AF5B-4B81-2E56-5878 e senha C80C-90BA-B023-46A8

> não tenha editado lei nacional destinada a regular, em seus aspectos gerais, a espécie tributária em questão (CF, art. 146, III, 'a'), **o Supremo Tribunal Federal – tendo presente a regra inscrita no art. 24, § 3º, da Constituição da República – pronunciou-se no sentido da plena validade da instituição do IPVA, em diploma legislativo local, pelos Estados-membros e pelo Distrito Federal**[...]" (grifei)

Nesse mesmo sentido: RE 206.500, Rel. Min. Néri da Silveira, Segunda Turma, DJ 17.12.1999; RE-AgR 203.301, Rel. Min. Néri da Silveira, Segunda Turma, DJ 10.12.1999; RE 206.003, Rel. Min. Moreira Alves, Segunda Turma, DJ 25.2.2000; AI-AgR 500.743, Rel. Min. Marco Aurélio, Primeira Turma, DJe 3.3.2011; RE-AgR 191.703, Rel. Min. Néri da Silveira, Segunda Turma, DJ 12.4.2002; RE-AgR 601.247, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, DJe 29.5.2012; e RE-AgR 414.259, Rel. Min. Eros Grau, Segunda Turma, DJe 15.8.2008.

Não obstante, a parte aponta vício formal quanto ao fato de a referida lei criar responsabilidade objetiva para os sócios, gerentes, administradores e diretores pagarem o IPVA da frota dos automóveis da pessoa jurídica, previsto no art. 6º, X, Lei n. 13.296/2008, a seguir transcrito:

> "Artigo 6º - São responsáveis pelo pagamento do imposto e acréscimos legais:
>
> (…)
>
> X - o sócio, diretor, gerente, administrador ou responsável pela empresa locadora, em relação aos veículos locados ou colocados à disposição para locação neste Estado;".

Confira-se o que o texto constitucional diz sobre a matéria:

> "Art. 146. Cabe à lei complementar:
>
> (…)
>
> III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código AF5B-4B81-2E56-5878 e senha C80C-90BA-B023-46A8

> tributária, especialmente sobre:
>
> a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
>
> (…) b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários"

No tocante à interpretação desse ponto, é essencial remorarmos o Tema 13 de Repercussão Geral, RE 562.276, ocasião em que esta Corte assentou o entendimento de que a definição dos traços essenciais da figura da responsabilidade tributária, como o de exigir lei específica e, necessariamente, vínculo do terceiro com o fato gerador do tributo, enquadra-se no rol das normas gerais de direito tributário, nos termos do art. 146, III, *a* da Constituição Federal. Em sendo assim, consignou 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 constantes dos arts. 128, 134 e 135 do mesmo código.

Na ocasião, a relatora, Min. Ellen Gracie, assentou que 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**.

Nesse contexto, concluiu-se que o art. 13 da Lei nº 8.620/93 tratou de matéria reservada à lei complementar, uma vez que 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.

Eis a ementa desse julgado:

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código AF5B-4B81-2E56-5878 e senha C80C-90BA-B023-46A8

"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

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código AF5B-4B81-2E56-5878 e senha C80C-90BA-B023-46A8

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 pessoalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a conseqüência 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.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código AF5B-4B81-2E56-5878 e senha C80C-90BA-B023-46A8

> 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 562.276, Rel. Min. Ellen Gracie, Tribunal Pleno, DJe 10.2.2011, grifei)

Essa mesma lógica foi seguida quando do julgamento da ADI 4.845, de relatoria do Min. Luís Roberto Barroso, ocasião em que se reafirmou que a regra matriz de responsabilidade tributária é norma geral, a qual se encontra disciplinada no CTN, não podendo os Estados legislarem de maneira a ampliar o seu escopo. Confira-se a ementa do julgado:

> "Direito Constitucional e Tributário. Ação direta de inconstitucionalidade. Responsabilidade tributária de terceiros por infrações. Lei estadual em conflito com regramento da norma geral federal. Inconstitucionalidade formal. 1. Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade que tem por objeto o parágrafo único do art. 18-C da Lei nº 7.098/1998, acrescentado pelo art. 13 da Lei nº 9.226/2009, do Estado de Mato Grosso, que atribui responsabilidade tributária solidária por infrações a toda pessoa que concorra ou intervenha, ativa ou passivamente, no cumprimento da obrigação tributária, especialmente a advogado, economista e correspondente fiscal. 2. Ainda que a norma impugnada trate exclusivamente de Direito Tributário (CF, art. 24, I) e não de regulamentação de profissão (CF, art. 22, XVI), há o vício de inconstitucionalidade formal. **Ao ampliar as hipóteses de responsabilidade de terceiros por infrações, prevista pelos arts. 134 e 135 do Código Tributário Nacional - CTN, a lei estadual invade competência do legislador complementar federal para estabelecer as normas gerais na matéria (art. 146, III, b, da CF). 3. A norma estadual avançou em dois pontos de forma indevida, transbordando de sua competência: (i) ampliou o rol das pessoas que podem ser pessoalmente responsáveis pelo crédito tributário; (ii) dispôs diversamente do CTN sobre as circunstâncias autorizadoras**

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código AF5B-4B81-2E56-5878 e senha C80C-90BA-B023-46A8

> **da responsabilidade pessoal do terceiro.** 4. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente. Fixação da seguinte tese: 'É inconstitucional lei estadual que disciplina a responsabilidade de terceiros por infrações de forma diversa da matriz geral estabelecida pelo Código Tributário Nacional'. (ADI 4.845, Rel. Min. Roberto Barroso, Tribunal Pleno, DJe 4.3.2020) (realce atual)

Corroborando esse entendimento, colaciona-se recente voto do Ministro Cristiano Zanin no julgamento do Tema 1.153 da Repercussão Geral (RE 1.355.870), em que esta Corte reiterou que o rol dos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional não comporta ampliações da incidência da responsabilidade tributária de terceiros por meio de lei ordinária:

> "A este respeito, recordo que o Supremo Tribunal Federal fixou orientação de que as hipóteses de responsabilidade tributária de terceiros previstas nos arts. 134 e 135 do Código Tributário Nacional são taxativas, e não podem ser ampliadas pelo legislador ordinário.
>
> (...)
>
> Ora, convém recordar que **nem mesmo o legislador complementar estabelece hipótese de responsabilidade tributária subsidiária de terceiro pelo simples inadimplemento da obrigação tributária por parte do contribuinte**. É exatamente nesse sentido o entendimento do Superior Tribunal de Justiça acerca do art. 135, III, do CTN, como exemplificado pela Súmula 430/STJ: *o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente*. Conforme a jurisprudência pacífica daquele Tribunal, para que haja a responsabilização do sócio é necessária a comprovação de que agiu com excessos de poder ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa." (RE 1.355.870, Rel. Min. Luiz Fux,

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código AF5B-4B81-2E56-5878 e senha C80C-90BA-B023-46A8

> Tribunal Pleno, DJe 10.10.2025, Voto Vista do Min. Cristiano Zanin, p. 78 – grifo no original)

Por fim, conclui reforçando a invasão de competência quando o Estado atua legislando fora das hipóteses previstas no CTN:

> "[...] na minha compreensão, não há como validar lei estadual que atribua [...] a responsabilidade tributária subsidiária em virtude do simples inadimplemento do IPVA [...] Eventual previsão legal em tal sentido constitui uma *expansão inconstitucional* das hipóteses de responsabilidade tributária de terceiros pelo legislador ordinário. Aliás, em última análise, essa previsão imputa ao terceiro a responsabilidade tributária pelo *mero inadimplemento do tributo por parte do contribuinte*." (RE 1.355.870, Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, DJe 10.10.2025, Voto Vista do Min. Cristiano Zanin, p. 77-78, grifei)

Vê-se, portanto, que a controvérsia ora em apreciação demanda a análise da compatibilidade entre as normas gerais de responsabilidade tributária previstas no Código Tributário Nacional com as disposições editadas por Estados-membros no exercício da competência legislativa plena para instituir e regulamentar o IPVA.

Isso porque não se admite que a legislação estadual, sob o pretexto de regulamentar o IPVA, inove no ordenamento jurídico criando hipóteses de responsabilidade tributária que extrapolem os limites fixados pelo CTN. Tal conduta, além de configurar afronta ao art. 146, III, *a* da Constituição Federal, compromete o princípio da segurança jurídica.

Aplicando esse raciocínio ao caso concreto, conclui-se que parte da responsabilidade solidária prevista nos incisos VIII, IX e X do artigo 6º da lei ora impugnada revela-se inconstitucional por ampliar indevidamente o referido instituto jurídico para além dos parâmetros previstos no CTN.

Percebe-se que as disposições gerais dos arts. 134 e 135 trazem, em

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código AF5B-4B81-2E56-5878 e senha C80C-90BA-B023-46A8

seus *caputs*, condições que vinculam a conduta do terceiro ao tributo não pago: seja no art. 134, que limita a responsabilidade aos "*atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis*", seja no art. 135, que a faz surgir em face de "*atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos*". Trata-se de requisitos ausentes nos incisos impugnados.

No que tange ao inciso VIII do art. 6º da lei paulista, nota-se que a mera condição de sócio, diretor, gerente ou administrador da pessoa jurídica de direito privado que tomar em locação veículo para uso no Estado de São Paulo é suficiente para lhe 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.

A lei em nenhum momento fez referência à prática, por tais pessoas, de atos que decorram de sua ação ou omissão diante da impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte originário (art. 134 do CTN) ou de atos com excesso de poder ou infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos (art. 135 do CTN).

Cabe ressaltar, ainda, a inaplicabilidade da hipótese prevista no art. 134, III, do CTN, segundo o qual a responsabilidade solidária alcança os "*administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes*", tendo em vista que administradores de bens de terceiros não se confundem com administradores de empresa, sobretudo quando esses são administradores de uma empresa que figura como locatária do veículo.

Por sua vez, não vislumbro inconstitucionalidade em relação à inclusão no rol de responsáveis pelo pagamento do IPVA e seus acréscimos legais a pessoa jurídica de direito privado que tomar em locação veículo para uso no Estado de São Paulo. Trata-se de previsão amparada na regra de responsabilidade prevista no art. 121, inciso II, do CTN, que encontra a sua validade constitucional no art. 128 do referido Código, o qual autoriza a lei ordinária atribuir a responsabilidade pelo crédito tributário a terceiro, desde que esteja devidamente vinculada ao

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código AF5B-4B81-2E56-5878 e senha C80C-90BA-B023-46A8

fato gerador da respectiva obrigação.

Na hipótese examinada, verifica-se a existência de nexo causal e jurídico suficiente: a pessoa jurídica de direito privado que toma o veículo em locação para uso no Estado de São Paulo possui vínculo direto com os fatos geradores do IPVA ocorridos enquanto o automóvel permanece sob sua posse e fruição. Esse vínculo decorre do próprio negócio jurídico de locação firmado com a locadora, que é a contribuinte originária do imposto.

Ademais, a medida atende ao princípio da praticidade tributária, uma vez que a locatária possui plena capacidade de colaborar com a tributação. No exercício de sua autonomia contratual, é razoável e esperado que a empresa locatária exija a comprovação do regular pagamento do IPVA relativo ao veículo objeto do contrato, funcionando como um mecanismo de controle e garantia da satisfação do crédito tributário sem que isso configure uma obrigação excessiva ou desvinculada da realidade fática do tributo.

Por sua vez, também incorre em inconstitucionalidade formal o inciso IX do art. 6º, que estende indevidamente a figura da responsabilidade tributária ao agente público responsável pela contratação de locação de veículo para uso no estado de São Paulo por pessoa jurídica de direito público.

Trata-se de hipótese que foge dos casos disciplinados na legislação federal, expandindo a figura jurídica da responsabilidade tributária para além da moldura estabelecida nas normas gerais de direito tributário previstas dos arts. 128, 134 e 135 do CTN. Ademais, a legislação paulista vincula o agente responsável pela locação de veículo em vez do ente público, uma vez que o contrato de locação é firmado entre a empresa locadora e a pessoa jurídica de direito público, e não com o servidor.

Quanto ao inciso X do art. 6º da lei paulista, este também incorre em inconstitucionalidade ao estender as hipóteses de responsabilidade tributária aos sócios, diretores, gerentes, administradores ou responsáveis pela empresa locadora para os veículos locados ou colocados à disposição

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código AF5B-4B81-2E56-5878 e senha C80C-90BA-B023-46A8

no Estado de São Paulo.

Depreende-se que, para a legislação paulista, a mera condição de administrador de empresa locadora é suficiente para que o sujeito seja alcançado pela figura da responsabilidade tributária, pois a lei não estabelece qualquer relação entre os atos praticados por esses agentes e a sua sujeição à responsabilidade. Isso permite que tais administradores sejam alocados no polo passivo da relação tributária independentemente de sua conduta, o que implica verdadeira responsabilidade objetiva para o pagamento do IPVA da frota de automóveis da pessoa jurídica, escapando das previsões encontradas no CTN.

De fato, as previsões trazidas pela norma impugnada revelam-se uma verdadeira expansão do campo de incidência delimitado pelo CTN, invadindo competência reservada à lei complementar.

Portanto, reconheço a inconstitucionalidade formal, por invasão da reserva de lei complementar, da expressão "*sócio, diretor, gerente ou administrador*", constante nos incisos VIII e X, bem como do inciso IX, em sua integralidade, todos do art. 6º da Lei nº 13.296/2008 do Estado de São Paulo.

1.2 - Ausência de revogação de benefício de ordem

Quanto à segunda alegação de inconstitucionalidade formal, acentuo que não houve revogação de benefício de ordem, visto que quando se trata de solidariedade tributária, tal benefício não existe.

Nesse sentido, cito trecho do parecer da Procuradoria-Geral da República:

> ''Assim, o artigo 6°, § 2°, ao prever a responsabilidade solidária das pessoas enumeradas nos incisos I, II, III, VII, VIII, IX, X, XI E XII, limitou-se a criar hipótese de solidariedade passiva, nos termos do art. 124, § 2°, do CTN, sem adentrar qualquer campo reservado ao direito civil.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código AF5B-4B81-2E56-5878 e senha C80C-90BA-B023-46A8

> **O mesmo se aplica à vedação a benefício de ordem imposta pelo referido art. 6°, § 2°.Trata-se de mera reprodução do disposto no parágrafo único do art. 124 do CTN, segundo o qual a solidariedade tributária não comporta benefício de ordem.''** (eDOC 31, p. 9, grifei)

Reproduzo, assim, o art. 124 do CTN:

> ''Art. 124. São solidariamente obrigadas:
> I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;
> II - as pessoas expressamente designadas por lei.
> Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.'' (sublinhei)

Não vislumbro, portanto, inconstitucionalidade formal nos dispositivos legais em debate.

Passo ao exame dos argumentos de ordem material.

2. Inconstitucionalidade material

No tocante à inconstitucionalidade material, aduz o requerente que, embora seja concedida competência legislativa plena, por meio dos art. 24, § 3º, da CF com o art. 34, § 3°, do ADCT, os estados-membros e o Distrito Federal não podem inovar ilimitadamente em matéria tributária referente ao IPVA. Assevera-se, ademais, que violou-se o art. 155, III, da CF, em razão da modificação do critério espacial e temporal da instituição do tributo.

Alega-se, ainda, haver ocorrência de bitributação, uma vez que, quando os automóveis forem usados, serão duplamente tributados em relação ao IPVA em um mesmo ano do calendário.

Assevera-se, também, violação ao art. 150, V, da CF, o qual se refere à liberdade de tráfego, pois a lei paulista limitaria a circulação de pessoas

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código AF5B-4B81-2E56-5878 e senha C80C-90BA-B023-46A8

e bens entre estados e municípios.

Vejamos cada um dos argumentos.

2.1 Ausência de limitação à liberdade de tráfego

Em relação à suposta ofensa à liberdade de tráfego, entendo que esse entendimento não merece prosperar. Explico.

No julgamento da ADI 1.654 MC, de relatoria do Min. Néri da Silveira, que tratou de lei criada pelo Estado do Amapá e que estabelecia, como sanção pelo não pagamento do IPVA, a impossibilidade de se renovar a licença de trânsito, surgiu a dúvida se a matéria afetaria o Código Tributário ou o Código de Trânsito. Desse modo, transcrevo a ementa do julgado:

> "Ação direta de inconstitucionalidade. Parágrafo único do art. 154, da Lei n.º 194, de 29.12.1994, introduzido pelo art. 1º , da Lei nº 350, de 7.7.1997, ambas do Estado do Amapá. 2. Dispositivo que cuida de sanções pecuniárias decorrentes do não recolhimento do IPVA no prazo. 3. Importa saber se a norma nova diz, tão-só, com regra sobre sanção pelo inadimplemento do IPVA ou o comando contido na norma concerne, também, a disposição sobre trânsito e transporte, ut art. 22, XI, da Constituição, matéria reservada à competência privativa da União Federal. **4. Norma que versa sobre sanção de inadimplemento tributário, segundo entendimento da maioria do STF. Norma de natureza tributária e de competência do Estado.** 5. Relator vencido, por compreender que a norma versa, também, sobre trânsito e tráfego, matéria reservada à competência privativa da União Federal, ut art. 22, XI, da Constituição Federal. 6. Medida cautelar indeferida, contra o voto do Relator, que suspendia a vigência da norma impugnada, até o julgamento final da ação." (ADI 1.654 MC, Rel. Min. Néri da Silveira, Tribunal Pleno, DJ 19.12.2001 - grifei)

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código AF5B-4B81-2E56-5878 e senha C80C-90BA-B023-46A8

Nessa cautelar, o Min. Sepúlveda Pertence consignou que:

> "A mim me parece que a norma impugnada é evidentemente, sobre sanção de inadimplemento tributário e nada mais que isso. Não me impressiona que haja, na Lei Federal de Trânsito, norma em contrário que equipara ao veículo não licenciado aquele em mora com a obrigação tributária para com o Estado. O licenciamento, sim, é problema de trânsito, porque envolve o exercício do poder de polícia a respeito da satisfação dos requisitos de segurança e da posse dos equipamentos obrigatórios do veículo. Mas essa equiparação do veículo não licenciado àquele cujo proprietário esteja em mora com o Fisco local é evidente invasão da lei federal, **data vênia,** em matéria de competência estadual" (p. 16, grifo no original).

No mesmo sentido, cito parte do voto, que julgou o mérito da ADI, do Min. Rel. Maurício Corrêa:

> ''A regra veicula, efetivamente, questão de natureza tributária. Importante notar que não se está a regular hipótese de apreensão ou não de veículos, ou ainda, questões inerentes à relação entre o direito de circulação do automóvel nas vias públicas e o respectivo licenciamento. **Em verdade, a norma trata apenas das consequências do inadimplemento tributário, que impedirá a renovação da licença do veículo, mas não será suficiente para determinar a retenção ou apreensão do bem móvel objeto da regulamentação.**
>
> […]
>
> É claro, se a norma tivesse ido além nas questões concernentes aos requisitos para circulação de veículos nas vias públicas, haveria evidente invasão de competência, que é exclusiva da União, porque neste caso o tema envolveria

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código AF5B-4B81-2E56-5878 e senha C80C-90BA-B023-46A8

> trânsito. A situação, no entanto, como visto, é diversa, pois cuida apenas de regras sobre a atuação do Estado em casos de não-pagamento de imposto de sua competência.'' (DJ 19.3.2004, p. 6-7, grifei)

Sob essa perspectiva, afirmo que, de maneira análoga, a lei paulista trata de matéria restrita ao campo de incidência tributária e não ao referente ao código de trânsito. Isso se mostra ainda mais evidente, pois a sanção pelo seu descumprimento não é a imediata apreensão do veículo, o que, por óbvio, não impede a circulação de bens e pessoas.

2.2 Da aplicação da jurisprudência do STF ao caso concreto

A parte requerente afirma que a previsão contida no art. 3º, X, "*b*", da Lei 13.296/2008, referente ao fato gerador, no caso de carros usados, tributa duas vezes um mesmo veículo num mesmo ano calendário, uma vez que cobra o IPVA ainda que o referido imposto já tenha sido cobrado e pago em outro estado. Eis a redação desse dispositivo:

> "Artigo 3º - Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto:
>
> (…)
>
> X - relativamente a veículo de propriedade de empresa locadora:
>
> (…)
>
> 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;"

Nesse sentido, sustenta que, com fundamento nesse dispositivo, o Estado de São Paulo exigirá das empresas locadoras de automóveis o IPVA supostamente incidente sobre todos os veículos postos em locação

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código AF5B-4B81-2E56-5878 e senha C80C-90BA-B023-46A8

dentro do estado, independentemente do local de sede da empresa ou do registro do veículo, mesmo que o imposto já tenha sido recolhido por outro estado da Federação, a ensejar bitributação.

Entendo que assiste razão à parte requerente.

Com efeito, ao considerar como fato gerador do IPVA a data em que o veículo usado, registrado anteriormente em outro estado, for locado ou colocado à disposição para locação no Estado de São Paulo, o dispositivo acima transcrito acarreta a dupla tributação de um mesmo veículo em um mesmo ano calendário.

Nesses termos, confira-se o seguinte trecho do parecer do Ministério Público:

> "Segundo Alberto Xavier, a dupla tributação é verificada a partir da regra das quatro identidades: '*(i) identidade de objeto, (ii) identidade de sujeito, (iii) identidade do período tributário e (iv) identidade do imposto*'.
>
> Conforme observou a requerente, a regra do art. 3º, X, 'b', permite, claramente, a incidência do IPVA (imposto) sobre o mesmo veículo (objeto), pertencente à mesma pessoa jurídica (sujeito), no mesmo ano (período tributário).
>
> Trata-se de concurso real de normas ou, nas palavras de Alberto Xavier, de *dupla tributação efetiva*', pois não há mecanismos que paralisem a eficácia de uma das regras aplicáveis.
>
> A Constituição de 1988, ao contrário da ordem constitucional anterior, optou por conferir aos entes federados competências tributárias exclusivas, de modo a evitar a dupla tributação vertical, que ocorria frequentemente em razão das competências tributárias concorrentes.
>
> E, a partir da atribuição à União da competência para estabelecer normas gerais em matéria tributária (art. 24, I e § 1º, CR), buscou-se evitar também a dupla tributação horizontal. A vedação à dupla tributação é, portanto, decorrente da lógica do sistema tributário constitucional.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código AF5B-4B81-2E56-5878 e senha C80C-90BA-B023-46A8

> No caso do IPVA, ante a ausência de lei federal que discipline normas gerais, cabe aos Estados, no exercício da competência plena, estabelecer o regramento sobre o imposto.
>
> Como a Constituição, em seu artigo 155, III, define apenas o critério material de incidência do IPVA, cabe a cada unidade da federação estabelecer os critérios temporal e espacial.
>
> Nesse contexto, o Estado de São Paulo, respeitado o critério material fixado pela Constituição, definiu como uma das hipóteses de ocorrência do fato gerador do IPVA a data em que o veículo usado, registrado anteriormente em outro Estado, for locado ou colocado à disposição em seu território. Com base nessa regra, sempre que o referido veículo for procedente de Estado cujo fato gerador do IPVA incidente sobre veículos usados seja o dia 1º de janeiro de cada ano, haverá a dupla tributação. Essa é apenas uma entre diversas situações em que haverá o conflito real de normas.
>
> Evidente, portanto, a contrariedade entre o art. 3º, X, 'b', e a Constituição". (eDOC 31, p. 10-11)

Com relação a esse ponto, cabe ressaltar que este Supremo Tribunal Federal discutiu questão, em certa medida, semelhante a destes autos no RE 1.016.605, de relatoria do Min. Marco Aurélio, Tema 708 da Repercussão Geral, no qual esta Corte reconheceu a existência de repercussão geral acerca da possibilidade de recolhimento do IPVA em estado diverso daquele em que o contribuinte mantém sua sede ou domicílio tributário.

No caso concreto desse paradigma, a empresa proprietária de veículos automotores buscava declaração judicial de que não estava sujeita à cobrança do IPVA por parte do estado em que se encontra domiciliada, o Estado de Minas Gerais, mas, sim, pelo Estado em que licenciados os veículos, no caso, Goiás.

Com efeito, o Plenário desta Corte julgou o mérito desse paradigma, Sessão Virtual de 5.6.2020 a 15.6.2020, nos termos do voto do Ministro

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código AF5B-4B81-2E56-5878 e senha C80C-90BA-B023-46A8

Alexandre de Moraes, redator para o acórdão.

Na oportunidade, esta Corte, por maioria, assentou a constitucionalidade da Lei estadual 14.937/2003, do Estado de Minas Gerais, que, em seu art. 1º, parágrafo único, prevê a cobrança do IPVA pelo estado relativamente aos veículos cujos proprietários se encontram nele sediados. Nesse contexto, **a Corte consignou que a Constituição autoriza a cobrança do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) somente pelo estado em que o contribuinte mantém sua sede ou domicílio tributário**. Eis a ementa desse julgado:

> "RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. TEMA 708. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES (IPVA). RECOLHIMENTO EM ESTADO DIVERSO DAQUELE QUE O CONTRIBUINTE MANTÉM SUA SEDE OU DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE.
>
> 1. Cuida-se, na origem, de ação por meio da qual empresa proprietária de veículos automotores busca declaração judicial de que não está sujeita à cobrança do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) por parte do Estado em que se encontra domiciliada, mas sim pelo Estado em que licenciados os veículos.
>
> 2. O Estado de Minas Gerais, no qual a empresa tem sua sede, defende a tributação com base na Lei Estadual 14.937/2003, cujo art. 1º, parágrafo único, dispõe que 'o IPVA incide também sobre a propriedade de veículo automotor dispensado de registro, matrícula ou licenciamento no órgão próprio, desde que seu proprietário seja domiciliado no Estado'.
>
> 3. Embora o IPVA esteja previsto em nosso ordenamento jurídico desde a Emenda 27/1985 à Constituição de 1967, ainda não foi editada a lei complementar estabelecendo suas normas gerais, conforme determina o art. 146, III, da CF/88. Assim, os

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código AF5B-4B81-2E56-5878 e senha C80C-90BA-B023-46A8

> Estados poderão editar as leis necessárias à aplicação do tributo, conforme estabelecido pelo art. 24, § 3º, da Carta, bem como pelo art. 34, § 3º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT.
>
> 4. A presente lide retrata uma das hipóteses de 'guerra fiscal' entre entes federativos, configurando-se a conhecida situação em que um Estado busca aumentar sua receita por meio da oferta de uma vantagem econômica para o contribuinte domiciliado ou sediado em outro.
>
> 5. A imposição do IPVA supõe que o veículo automotor circule no Estado em que licenciado. Não por acaso, o inc. III do art. 158 da Constituição de 1988 atribui cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores aos Municípios em que licenciados os automóveis.
>
> 6. Portanto, o art. 1º, parágrafo único da Lei Mineira 14.937/2003 encontra-se em sintonia com a Constituição, sendo válida a cobrança do IPVA pelo Estado de Minas Gerais relativamente aos veículos cujos proprietários se encontram nele sediados.
>
> 7. Tese para fins de repercussão geral: 'A Constituição autoriza a cobrança do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) somente pelo Estado em que o contribuinte mantém sua sede ou domicílio tributário.'
>
> 8. Recurso extraordinário a que se nega provimento".

Nesse contexto, entendo estar eivada de inconstitucionalidade a previsão contida no art. 3º, X, "*b*", da Lei 13.296/2008, que considera a ocorrência do fato gerador do IPVA a data em que um veículo usado já registrado em outro estado vier a ser locado ou colocado à disposição para locação no território do Estado de São Paulo. Conforme decido por esta Corte, a Constituição Federal autoriza a cobrança do IPVA somente pelo estado em que o contribuinte mantém sua sede ou domicílio tributário, uma vez que a imposição do referido imposto supõe que o

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código AF5B-4B81-2E56-5878 e senha C80C-90BA-B023-46A8

veículo automotor circule no estado em que licenciado.

Nesse mesmo sentido, verifico a inconstitucionalidade da previsão constante no parágrafo único do art. 3º da Lei 13.296/2008, que dispõe sobre aplicação do inciso X "*às empresas locadoras de veículos* ***qualquer que seja o seu domicílio***", em frontal dissonância com o decidido no RE 1.016.605 (Tema 708/STF).

Desse modo, verifico que a legislação paulista vai de encontro a esse entendimento, tendo em vista que prevê a ocorrência de fato gerador pela mera hipótese de o veículo vir a ser locado ou colocado à disposição para locação no território deste Estado.

Diante disso, considero que o art. 3º, X, "*b*", bem como seu parágrafo único, da Lei 13.296/2008 do Estado de São Paulo padece de inconstitucionalidade material.

2.4 — Da Inconstitucionalidade do Art. 4º, § 1º, item 2, "*a*", "*b*" e "*c*", e do § 7º

As alíneas "*a*", "*b*" e "*c*" do item 2 do § 1º do art. 4º estabelecem critérios de domicílio para a pessoa jurídica de direito privado. Enquanto as alíneas "*a*" e "*b*" focam no estabelecimento onde o veículo está vinculado ou disponível, a alínea "*c*" avança para considerar como domicílio o local de domicílio do **locatário**. Complementarmente, o § 7º do mesmo artigo equipara a "*estabelecimento*", para os efeitos da alínea "*b*", o lugar de situação dos veículos mantidos ou colocados à disposição para locação.

Entretanto, entendo que, quando a legislação paulista autoriza a cobrança do IPVA justificada no local do veículo (alíneas "*a*", "*b*" e § 7º) ou no domicílio do locatário (alínea "*c*"), tem-se a ampliação indevida do campo de incidência deste tributo. Conforme consignado por esta Corte no Tema 708, a cobrança do IPVA deve estar restrita ao Estado em que o contribuinte mantém sua sede ou domicílio tributário, visto que o veículo permanece vinculado à empresa locadora (proprietária), e não à pessoa

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código AF5B-4B81-2E56-5878 e senha C80C-90BA-B023-46A8

jurídica que alugou o automóvel.

Convém ressaltar que o licenciamento guarda relação indissociável com o domicílio do proprietário ao qual o bem está vinculado, como exigido pelos arts. 120 e 130 do Código de Trânsito Brasileiro. Tal regra permite presumir, amparada no fato de que o licenciamento, por ser ato administrativo, goza de presunção relativa de legitimidade e veracidade, que o IPVA deverá ser cobrado no estado em que o veículo foi licenciado, salvo se provado que o licenciamento foi emitido em unidade federativa distinta do domicílio tributário real do contribuinte.

Nesse sentido, permitir que o Estado de São Paulo tribute veículos de empresas sediadas em outras unidades da federação, sob o argumento de que o veículo está "*disponível para entrega*" ou vinculado ao domicílio de um locatário, amplia inconstitucionalmente o critério espacial do imposto.

Destaco, ainda, que não se trata aqui de superação da tese fixada no Tema 708 da Repercussão Geral, mas sim da compreensão de que o IPVA é devido pelo proprietário no Estado em que se encontra registrada a propriedade do veículo, o que corresponde, por conseguinte, ao local de sua sede ou domicílio tributário.

Portanto, o § 7º e as alíneas "*a*", "*b*" e "*c*" do item 2 do § 1º do art. 4º, ao permitirem a eleição de domicílio baseada na mera presença física do bem ou no domicílio do locatário, divergem do comando constitucional que limita a competência tributária ao local da sede ou domicílio tributário real do contribuinte.

2.5 – Da Interpretação Conforme do § 6º do art. 4º (Arrendamento Mercantil — *Leasing*)

No que concerne ao tratamento tributário do arrendamento mercantil (*leasing*), o § 6º do art. 4º da Lei Estadual nº 13.296/2008 estabelece que o IPVA é devido no local do domicílio ou residência do arrendatário. Quanto a essa previsão, não vislumbro

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código AF5B-4B81-2E56-5878 e senha C80C-90BA-B023-46A8

inconstitucionalidade, haja vista se tratar de tributo decorrente da propriedade, do domínio útil ou da posse do veículo.

Nos contratos de garantia, o credor detém apenas a posse indireta. Seu vínculo com o automóvel reside no fato de o bem figurar como garantia do crédito disponibilizado. O credor não usufrui do bem, nem pretende fazê-lo, portanto, não estabelece relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador, requisito essencial para a caracterização como sujeito passivo da obrigação principal, conforme exige o art. 121, I, do CTN.

Nesse mesmo sentido, manifestou-se o Min. Cristiano Zanin em seu voto-vista no RE 1.355.870, paradigma do Tema 1.153 da repercussão geral, no qual se debatia a constitucionalidade de o credor fiduciário figurar em execuções fiscais de IPVA sobre veículos objeto de alienação fiduciária. Transcrevo, por oportuno, trecho de seu voto:

> "Conforme prevê o Código Civil, com a celebração do contrato de alienação fiduciária em garantia e a constituição da propriedade fiduciária dá-se o desdobramento da posse: o credor fiduciário, titular do direito de crédito garantido pela propriedade fiduciária, de caráter resolúvel, permanece com a posse indireta do bem. A posse direta é outorgada ao devedor fiduciante, sendo este o titular do *iura possidendi*, *utendi* e *fruendi* (Moreira Alves, José Carlos. Da alienação fiduciária em garantia. 2. ed., p. 133) e, ao mesmo tempo, o devedor do crédito garantido pela propriedade fiduciária.
>
> O desdobramento da posse pela alienação fiduciária em garantia gera interessante questão para fins da sujeição passiva tributária relativa ao IPVA, imposto cujo fato gerador é, em linhas gerais, a propriedade, o domínio útil ou a posse do veículo. Por sua vez, o Código Tributário Nacional conceitua o contribuinte como aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador (art. 121, parágrafo único, I). Diante dessa definição, cabe questionar

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código AF5B-4B81-2E56-5878 e senha C80C-90BA-B023-46A8

quem é o contribuinte do IPVA incidente sobre automóvel objeto de alienação fiduciária: o credor fiduciário ou o devedor fiduciante.

Essa questão foi abordada no voto do Ministro Relator, que bem observou que o contribuinte do imposto é o devedor fiduciante. **É este, afinal, o titular do *iura possidendi*, *utendi* e *fruendi*, o que caracteriza a relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador do IPVA**. Tal entendimento, ademais, está em harmonia com a ratio por trás orientação do Plenário no Tema 685/RG (Não incide IPVA sobre veículo automotor adquirido, mediante alienação fiduciária, por pessoa jurídica de direito público).

Ademais, na perspectiva do credor fiduciário, o bem objeto de alienação fiduciária o interessa tão somente para fins da garantia do financiamento. Isso reflete o caráter resolúvel e limitado da propriedade fiduciária. Conforme ensina Moreira Alves, 'da constituição à extinção, ela não atribui ao credor todos os poderes inerentes ao proprietário pleno, pois está sempre limitada pelo seu escopo de garantia' (Moreira Alves, José Carlos. Da alienação fiduciária em garantia. 2. ed. p. 188).

Para fins do presente caso, a instituição financeira, na qualidade de credora fiduciária, passa a ser a titular de um direito específico de garantia sobre o veículo alienado fiduciariamente, bem como titular de um direito de crédito. Enquanto credora fiduciária, a instituição financeira não tem a propriedade dos veículos alienados, tal como definida no direito privado. Não tem um direito real exclusivo, pleno e perpétuo. Tem, na essência, um direito real de garantia sobre o bem. Como visto, na perspectiva tributária, são esses os efeitos jurídicos que impossibilitam que a instituição financeira seja considerada contribuinte do IPVA.

Por outro lado, a alienação fiduciária em garantia estabelece um vínculo jurídico entre o credor fiduciário e o contribuinte do IPVA — o devedor fiduciante — com potencial efeito tributário. Afinal, o Código Tributário Nacional prevê

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código AF5B-4B81-2E56-5878 e senha C80C-90BA-B023-46A8

> que o responsável tributário será um terceiro vinculado ao fato gerador da obrigação (arts. 121, II, c/c 128). Diante disso, surge a seguinte questão: o vínculo existente entre credor fiduciário e devedor fiduciante apresenta a densidade necessária para fins da atribuição da responsabilidade tributária com fundamento no art. 128 do CTN?
>
> A resposta a essa pergunta é em sentido negativo, sobretudo em razão da orientação do Supremo Tribunal Federal no julgamento do Tema 302 de Repercussão Geral. Na ocasião, o Plenário reconheceu que a atribuição de sujeição passiva a terceiro com base no art. 128 do CTN impõe seja assegurada ao eventual responsável tributário a possibilidade de retenção ou ressarcimento dos valores recolhidos em nome do contribuinte. Em outras palavras, é necessário que o responsável tributário 'possa efetuar o pagamento com recursos ou sob as expensas do próprio contribuinte'(Tema 302/RG, RE 603.191/MT, Rel. Min. Ellen Gracie, Tribunal Pleno, DJe 5/9/2011).
>
> No presente caso, considerando a particularidade da situação concreta, a estrutura de incidência do IPVA e a legislação aplicável, especialmente as disposições do Código Civil a respeito da alienação fiduciária em garantia, entendo que o credor fiduciário não está em posição, fática e jurídica, de transferir o ônus do imposto ao contribuinte." (grifei)

O arrendatário no *leasing*, assim como o devedor fiduciante, é quem detém a posse direta do veículo e exerce concretamente os poderes de uso e fruição do bem. É ele, portanto, quem exterioriza a capacidade contributiva relacionada à propriedade do automóvel. Por essa razão, a indicação do arrendatário como contribuinte do IPVA mostra-se constitucional.

Todavia, a validade dessa cobrança pelo Estado de São Paulo está condicionada à observância do Tema 708. Se o IPVA é devido apenas onde o contribuinte mantém sua sede ou domicílio tributário, a aplicação do § 6º não pode ocorrer de forma arbitrária, pois o local do domicílio do

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código AF5B-4B81-2E56-5878 e senha C80C-90BA-B023-46A8

arrendatário deve, necessariamente, corresponder à sua sede ou ao seu domicílio tributário efetivo.

Nesse sentido, impõe-se conferir interpretação conforme à Constituição ao § 6º do art. 4º da Lei nº 13.296/08. A expressão "*local do domicílio ou residência do arrendatário*" deve ser compreendida à luz do Tema 708, de modo que a competência tributária do Estado de São Paulo alcance apenas os casos em que o arrendatário possua sede ou domicílio tributário no território paulista. Em situações diversas, resta vedada a cobrança pelo fisco paulista, ainda que o veículo esteja temporariamente presente no Estado.

3. Dispositivo

Ante o exposto, julgo parcialmente procedente a presente ação direta de inconstitucionalidade para: (*i*) declarar a inconstitucionalidade material do art. 3º, X, "*b*", bem como de seu parágrafo único, da Lei nº 13.296/2008 do Estado de São Paulo; (*ii*) declarar a inconstitucionalidade formal das alíneas "*a*", "*b*" e "*c*" do item 2 do § 1º, bem como do § 7º, todos do art. 4º da referida lei; (*iii*) declarar a inconstitucionalidade formal, por invasão da reserva de lei complementar, da expressão "*sócio, diretor, gerente ou administrador*", constante nos incisos VIII e X, bem como do inciso IX, em sua integralidade, todos do art. 6º da mencionada lei paulista; e (*iv*) conferir interpretação conforme à Constituição ao § 6º do art. 4º da Lei nº 13.296/2008, de modo que a expressão "*local do domicílio ou residência do arrendatário*" seja compreendida à luz do Tema 708, alcançando a competência tributária de São Paulo apenas os casos em que o arrendatário possua sede ou domicílio tributário no território paulista.

É como voto.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código AF5B-4B81-2E56-5878 e senha C80C-90BA-B023-46A8

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 4.376
PROCED. : SÃO PAULO
RELATOR : MIN. GILMAR MENDES
REQTE.(S) : CONFEDERACAO NACIONAL DO COMERCIO DE BENS, SERVICOS E TURISMO - CNC
ADV.(A/S) : ORLANDO SPINETTI DE SANTA RITA MATTA (27957/RS) E OUTRO(A/S)
INTDO.(A/S) : GOVERNADOR DO ESTADO DE SÃO PAULO
INTDO.(A/S) : ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE SÃO PAULO
AM. CURIAE. : ASSOCIACAO NACIONAL DAS EMPRESAS DE ALUGUEL DE VEICULOS
ADV.(A/S) : SANDRA MARA LOPOMO (159219/SP) E OUTRO(A/S)

Decisão: Após o voto do Ministro Gilmar Mendes (Relator), que julgava parcialmente procedente o pedido formulado na ação direta para declarar a inconstitucionalidade material do art. 3º, X, *b*, da Lei nº 13.296/2008 do Estado de São Paulo, pediu vista dos autos o Ministro Dias Toffoli. Falaram: pela requerente, a Dra. Misabel de Abreu Machado Derzi; pelo interessado Governador do Estado de São Paulo, o Dr. Celso Alves de Resende Junior, Procurador do Estado; e, pelo *amicus curiae*, o Dr. José Eduardo Tellini Toledo. Plenário, Sessão Virtual de 23.10.2020 a 3.11.2020.

Composição: Ministros Luiz Fux (Presidente), Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Dias Toffoli, Rosa Weber, Roberto Barroso, Edson Fachin e Alexandre de Moraes.

Carmen Lilian Oliveira de Souza
Assessora-Chefe do Plenário

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código E5B1-D31E-2150-34D1 e senha 0AE8-57A7-F939-011B

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 4.376 SÃO PAULO

RELATOR	**: MIN. GILMAR MENDES**
REQTE.(S)	: CONFEDERACAO NACIONAL DO COMERCIO DE BENS, SERVICOS E TURISMO - CNC
ADV.(A/S)	: ORLANDO SPINETTI DE SANTA RITA MATTA E OUTRO(A/S)
INTDO.(A/S)	: GOVERNADOR DO ESTADO DE SÃO PAULO
INTDO.(A/S)	: ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE SÃO PAULO
AM. CURIAE.	: ASSOCIACAO NACIONAL DAS EMPRESAS DE ALUGUEL DE VEICULOS
ADV.(A/S)	: SANDRA MARA LOPOMO E OUTRO(A/S)

VOTO

O Senhor Ministro **CRISTIANO ZANIN** (Vogal): Trata-se de Ação Direta de Inconstitucionalidade ajuizada pela Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (CNC) contra dispositivos da Lei n. 13.296/2008 do Estado de São Paulo, que disciplina o tratamento tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA.

O Relator, Ministro Gilmar Mendes, proferiu detalhado e substancioso voto em que julgou parcialmente procedente a presente ação direta, declarando a inconstitucionalidade: (i) do art. 3º, X, "b"; (ii) das alíneas "a", "b" e "c" do item 2 do § 1º e do § 7º do art. 4º; (iii) da expressão "sócio, diretor, gerente ou administrador" constante no inciso VIII, bem como dos incisos IX e X, em sua integralidade, todos do art. 6º da lei paulista; e (iv) conferiu interpretação conforme ao § 6º do art. 4º.

Peço vênia ao eminente Relator para, respeitosamente, divergir em um ponto específico. Sua Excelência **declarou a constitucionalidade da atribuição de responsabilidade tributária à pessoa jurídica de direito privado que *tomar em locação* veículo para uso no Estado de São Paulo**, prevista no inciso VIII do art. 6º da Lei n. 13.296/2008, nos seguintes

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código F132-B334-137B-631A e senha DC23-56A1-C3F4-7726

termos:

> "Artigo 6º – São responsáveis pelo pagamento do imposto e acréscimos legais:
>
> VIII – a pessoa jurídica de direito privado (...)que tomar em locação veículo para uso neste Estado, em relação aos fatos geradores ocorridos nos exercícios em que o veículo estiver sob locação."

A meu ver, a atribuição de responsabilidade tributária à *empresa locatária* de veículo automotor para fins do IPVA não encontra amparo nos limites normativos do art. 128 do Código Tributário Nacional – CTN, conforme voto que proferi no RE 1.355.870/MG, paradigma do Tema 1153 de Repercussão Geral, que abordou a responsabilidade tributária do credor fiduciário para fins do IPVA. Registro que, naquele julgamento, o posicionamento que externei levou o Relator, Ministro Luiz Fux, a reajustar parcialmente o seu voto, de modo que a tese de repercussão geral que defendi acabou por prevalecer no Plenário, nos seguintes termos: *É inconstitucional a eleição do credor fiduciário como contribuinte ou responsável tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) incidente sobre veículo alienado fiduciariamente, ressalvada a hipótese da consolidação de sua propriedade plena sobre o bem*.

Quanto aos demais pontos decididos pelo Ministro Relator, a eles me associo inteiramente, não tendo nada a acrescentar à fundamentação expendida.

Pois bem.

O Ministro Gilmar Mendes assentou a constitucionalidade da imputação de responsabilidade tributária à pessoa jurídica locatária de

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código F132-B334-137B-631A e senha DC23-56A1-C3F4-7726

veículo, prevista no inciso VIII do art. 6º da Lei n. 13.296/2008, do Estado de São Paulo, com base nos seguintes fundamentos:

> Por sua vez, **não vislumbro inconstitucionalidad**e em relação à inclusão no rol de responsáveis pelo pagamento do IPVA e seus acréscimos legais a pessoa jurídica de direito privado que **tomar em locação** veículo para uso no Estado de São Paulo**. Trata-se de previsão amparada na regra de responsabilidade prevista no art. 121, inciso II, do CTN, que encontra a sua validade constitucional no art. 128 do referido Código, o qual autoriza a lei ordinária atribuir a responsabilidade pelo crédito tributário a terceiro, desde que esteja devidamente vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação.**
>
> Na hipótese examinada, verifica-se a existência de nexo causal e jurídico suficiente: a pessoa jurídica de direito privado que toma o veículo em locação para uso no Estado de São Paulo possui vínculo direto com os fatos geradores do IPVA ocorridos enquanto o automóvel permanece sob sua posse e fruição. **Esse vínculo decorre do próprio negócio jurídico de locação firmado com a locadora, que é a contribuinte originária do imposto.**
>
> Ademais, a medida atende ao princípio da praticidade tributária, uma vez que a locatária possui plena capacidade de colaborar com a tributação. No exercício de sua autonomia contratual, é razoável e esperado que a empresa locatária exija a comprovação do regular pagamento do IPVA relativo ao veículo objeto do contrato, funcionando como um mecanismo de controle e garantia da satisfação do crédito tributário sem que isso configure uma obrigação excessiva ou desvinculada da realidade fática do tributo. (Excerto do voto do Min. Gilmar Mendes; grifei).

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código F132-B334-137B-631A e senha DC23-56A1-C3F4-7726

Com o devido respeito ao Ministro Relator, entendo que a fundamentação acima vai de encontro ao posicionamento que externei no citado RE 1.355.870/MG, paradigma do Tema 1.153/RG.

Naquele precedente, enfrentei com profundidade os limites normativos do art. 128 do CTN, segundo o qual "*a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação*". Especificamente, me debrucei sobre a exigência da *vinculação* entre o responsável tributário e o fato gerador da obrigação tributária. Conforme conclui, **o vínculo exigido pelo art. 128 do CTN não é qualquer nexo, mas aquele de natureza tal que assegure ao terceiro a possibilidade efetiva de repassar o ônus financeiro do tributo ao contribuinte** – seja por meio de retenção, desconto ou repasse contratual – sem que o patrimônio do responsável reste definitivamente onerado.

Pela pertinência, transcrevo excerto do voto que proferi no RE 1.355.870/MG:

> A esse respeito, o Supremo Tribunal Federal já teve a oportunidade de apreciar o art. 128 do CTN no julgamento do RE 603.191/MT, da relatoria da Ministra Ellen Gracie, paradigma do Tema 302 da Repercussão Geral, em que o Plenário fixou tese pela *constitucionalidade* do regime de substituição tributária da contribuição previdenciária paga aos prestadores de serviço, prevista no art. 31 da Lei n. 8.212/1991, com redação dada pela Lei n. 9.711/1998.
>
> Conforme reconhecido pela Ministra Ellen Gracie no voto que guiou o entendimento do Plenário, a Constituição Federal impõe limites à atribuição de responsabilidade tributária, notadamente "a regra de competência tributária e o princípio da capacidade contribuitiva, (...) porquanto o contribuinte não é substituído no seu dever fundamental de pagar tributos".

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código F132-B334-137B-631A e senha DC23-56A1-C3F4-7726

Prossegue a Ministra Ellen Gracie afirmando que o art. 128 do CTN deve ser interpretado à luz de tais balizas, **o que impõe seja assegurada ao eventual responsável tributário a possibilidade de *retenção* ou *ressarcimento* dos valores recolhidos em nome do contribuinte.**

(...)

Diante do exposto, e conforme o entendimento do Supremo Tribunal Federal no precedente acima, a exigência de *vinculação* entre o responsável e o fato gerador da obrigação tributária prevista no art. 128 do CTN *não* é mero requisito formal vazio de conteúdo normativo. **É uma exigência *material* que assegura ao responsável a possibilidade efetiva de repassar o ônus financeiro àquele que verdadeiramente manifestou capacidade contributiva.**

(...)

Saliento a importância de enfocar a questão *sub judice* por tal prisma. É necessário analisar se e em qual medida o *vínculo* que fundamentou a atribuição de responsabilidade tributária pelo *legislador ordinário* atende aos limites normativos do art. 128 do CTN. Como visto, não é qualquer vínculo com o fato gerador que autoriza essa imputação. Para fins da atribuição de responsabilidade tributária com base no art. 128, a *vinculação* ao fato gerador é a conexão de tal natureza que assegure ao *terceiro* a oportunidade de recuperar o que ele eventualmente pague, o que dependerá das particularidades da situação concreta, da estrutura do tributo e da legislação pertinente.

(...)

Como se vê, em todos esses casos o responsável tributário indicado pela lei encontra-se em situação de repassar o ônus financeiro àquele que verdadeiramente manifestou capacidade contributiva. Os requisitos que permitem a atribuição da responsabilidade tributária com base no art. 128 do CTN estão

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código F132-B334-137B-631A e senha DC23-56A1-C3F4-7726

> preenchidos, tendo em vista (i) a estrutura de incidência dos tributos, cobrados sobre uma operação ou transação entre particulares, e (ii) o vínculo entre contribuinte e responsável é uma relação jurídica de direito privado caracterizada pela prestação e contraprestação. Sobretudo, é um vínculo que confere ao responsável tributário a possibilidade de exercer o direito de retenção ou ressarcimento, seja descontando o tributo da prestação devida, seja através da fixação do preço da contraprestação esperada.
>
> Em comum, nos exemplos apresentados, o objeto da tributação é captado no momento da circulação de riqueza que vincula as diferentes partes em uma relação jurídica de direito privado. O tributo incide sobre uma operação ou transação e a posição contratual do responsável tributário permite o ressarcimento do valor recolhido em nome do contribuinte. Ao final, é sobre este que recai o ônus tributário, tendo em vista que "o contribuinte não é substituído no seu dever fundamental de pagar tributos" (RE 603.191/MT, Rel. Min. Ellen Gracie, Tribunal Pleno, DJe 5/9/2011).

Nesse contexto, ressaltei no julgamento do RE 1.355.870/MG que, especificamente para o IPVA, a estrutura de incidência do imposto *restringe* o mecanismo de repasse que o art. 128 do CTN pressupõe:

> Dito isso, o presente caso apresenta uma *distinção* em relação aos exemplos citados. A responsabilidade tributária do credor fiduciário está sendo questionada para fins do IPVA, imposto que incide sobre uma situação *estática*: a condição de ser proprietário, detentor do domínio útil ou possuidor a qualquer título. Essa situação se prolonga no tempo e, para fins tributários, se repete anualmente. Tal estrutura de incidência do IPVA (e dos demais impostos que incidem sobre bens do patrimônio, como o IPTU e o ITR), a meu ver, dificulta

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código F132-B334-137B-631A e senha DC23-56A1-C3F4-7726

sobremaneira a possibilidade da atribuição da responsabilidade tributária ao credor fiduciário. Diferentemente do ICMS, não há *operação* anterior ou subsequente que permita ao eventual responsável repassar o ônus do imposto para o contribuinte.

Nesse contexto, a possibilidade de atribuição da responsabilidade tributária ao credor fiduciário depende de um *mecanismo legal* de repasse financeiro para que o eventual responsável não suporte o encargo do IPVA devido pelo contribuinte. No entanto, a análise dos preceitos legais relativos à alienação fiduciária em garantia demonstra que tal instituto *não* permite que o montante relativo ao IPVA seja destacado da contraprestação devida pelo devedor fiduciante ao credor fiduciário.

(...)

Ocorre que, diante das obrigações financeiras que integram o conteúdo da alienação fiduciária em garantia, não vislumbro como possa o credor fiduciário exigir do devedor fiduciante o valor relativo ao IPVA. Como visto, o credor tem o direito de receber apenas e tão somente os pagamentos referentes ao contrato de financiamento, sem nenhum valor adicional destinado a cobrir o imposto devido pelo contribuinte.

(...)

Nesses termos, **o credor fiduciário somente será responsável pelos débitos tributários relativos ao IPVA no caso da consolidação da propriedade plena sobre o bem, nos termos do parágrafo único do art. 1.368-B do Código Civil e do art. 131, I, do Código Tributário Nacional.** Antes disso, qualquer pagamento do imposto pelo credor fiduciário representaria um custo *irrecuperável*, o que desrespeita a orientação do Supremo Tribunal Federal no Tema 302/RG.

Enfim, na perspectiva do CTN, o preceito aplicável *in casu*

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código F132-B334-137B-631A e senha DC23-56A1-C3F4-7726

> é o art. 131, I, que estabelece a *responsabilidade tributária dos sucessores na aquisição de bens móveis*. As demais hipóteses de responsabilidade tributária previstas no Código não podem ser invocadas para fins de responsabilização do credor fiduciário. Como visto, o vínculo existente entre contribuinte e responsável não preenche os requisitos materiais do art. 128 do CTN: o credor fiduciário não está em posição, fática e jurídica, de fazer com que o tributo seja recolhido sem onerar o seu próprio bolso, consoante a citada lição de Luciano Amaro.

Nesse contexto, recordo que o Relator, Ministro Gilmar Mendes, assentou — conforme já transcrito — que a *locatária possui vínculo direto com os fatos geradores do IPVA ocorridos enquanto o automóvel permanece sob sua posse e fruição*, invocando o art. 128 do CTN, bem como o princípio da praticidade tributária, para validar a responsabilidade tributária ora impugnada.

No entanto, na minha compreensão, o vínculo existente entre a pessoa jurídica locatária de veículo e o fato gerador do IPVA não preenche os requisitos materiais do art. 128 do CTN. Da mesma forma que, no Tema 1.153/RG, concluí para o credor fiduciário, entendo que a **pessoa jurídica locatária de veículo não está em posição, fática e jurídica, de fazer com que o tributo seja recolhido sem onerar o seu próprio bolso**.

A razão de decidir é, em essência, a mesma do Tema 1.153/RG. O IPVA incide sobre uma situação estática — a condição de proprietário, possuidor ou detentor do domínio útil —, que se prolonga no tempo e se renova anualmente. Não há, nessa estrutura de incidência, qualquer operação ou transação entre locadora e locatária da qual o imposto possa ser destacado: o IPVA não é cobrado no momento do aluguel do veículo, mas sobre o status de proprietário que a locadora ostenta ao longo do

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código F132-B334-137B-631A e senha DC23-56A1-C3F4-7726

exercício.

A locatária, por sua vez, limita-se a pagar o aluguel ajustado contratualmente, sendo o IPVA ônus que, por natureza, recai sobre a proprietária do bem. Nesse quadro, o Código Civil, ao disciplinar a locação de bens móveis nos arts. 565 a 578, não confere ao locatário qualquer direito de crédito contra o locador pelo pagamento de tributos incidentes sobre a propriedade do bem locado. O IPVA não integra a contraprestação devida pela locatária; tampouco existe, na legislação aplicável, norma que a autorize a reter ou descontar o valor do imposto do aluguel que paga à locadora. O custo seria, portanto, absolutamente irrecuperável, em violação ao decidido pelo Supremo Tribunal Federal no Tema 302/RG — a *mesma* situação que, no Tema 1.153/RG, levou o Plenário a declarar inconstitucional a atribuição de responsabilidade tributária ao credor fiduciário pelo IPVA fundamentada no art. 128 do CTN.

A invocação do princípio da praticidade tributária não altera essa conclusão, pois não constitui o prisma adequado para o exame da questão. Como procurei demonstrar no RE 1.355.870/MG, a validade da responsabilidade tributária atribuída a terceiro por lei ordinária deve ser aferida à luz dos requisitos materiais do art. 128 do CTN — norma geral de direito tributário reservada à lei complementar —, e não de considerações de conveniência arrecadatória. O verdadeiro teste, consoante a orientação desta Corte no Tema 302/RG, é outro: caso a locatária seja demandada ao pagamento do IPVA em razão do inadimplemento da locadora, poderá ela recuperar esse valor? A resposta é negativa. Não há, no Código Civil e tampouco nas disposições do CTN, nenhuma norma que confira à locatária direito de regresso contra a locadora pelo IPVA eventualmente pago. É exatamente essa impossibilidade de repasse que, nos termos da jurisprudência desta Corte, torna inválida a eleição do terceiro como responsável tributário.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código F132-B334-137B-631A e senha DC23-56A1-C3F4-7726

Ademais, sob outro enfoque, a lei paulista, ao atribuir responsabilidade tributária à empresa locatária de veículo, incorre em inconstitucionalidade formal por invasão da reserva de lei complementar para dispor sobre a sujeição passiva tributária. Conforme assentei no RE 1.355.870/MG, **os Estados não podem expandir, por lei ordinária, as hipóteses de responsabilidade tributária de terceiros previstas no CTN, sob pena de violação ao art. 146, III, "a", da Constituição Federal**, nos termos da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal:

> Outrossim, na minha compreensão, durante a vigência regular da alienação fiduciária em garantia, o credor fiduciário não poderá responder pelos débitos de IPVA eventualmente não quitados pelo devedor fiduciante. Isto é, o art. 128 do CTN não pode ser invocado para fins da atribuição de responsabilidade tributária subsidiária ao credor fiduciário. Mais especificamente, o dispositivo não permite que o legislador estadual impute ao credor fiduciário a responsabilidade tributária no caso do inadimplemento da obrigação pelo contribuinte. Em verdade, a eventual previsão legal em tal sentido não tem como base normativa o art. 128 do CTN, mas sim as regras de responsabilidade tributária de terceiros previstas nos arts. 134 e 135 do Código. Ocorre que o credor fiduciário não está entre os terceiros enumerados pelos dispositivos, o que impede que o legislador estadual institua tal previsão.
>
> A este respeito, recordo que o Supremo Tribunal Federal fixou orientação de que as hipóteses de responsabilidade tributária de terceiros previstas nos arts. 134 e 135 do Código Tributário Nacional são taxativas, e não podem ser ampliadas pelo legislador ordinário. Cito como exemplo o julgamento do RE 562.276/PR, da relatoria da Ministra Ellen Gracie, paradigma do Tema 13 de Repercussão Geral, que versou sobre os limites

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código F132-B334-137B-631A e senha DC23-56A1-C3F4-7726

de atribuição, pelo legislador ordinário, da responsabilidade tributária de terceiro prevista nos citados dispositivos.

Na ocasião, o Plenário assentou a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei n. 8.620/1993, que imputava aos sócios de empresas por cotas de responsabilidade limitada a responsabilidade solidária, com seus bens pessoais, por débitos com a Seguridade Social. Para fins da solução daquele caso, a Ministra Ellen Gracie frisou que "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". Sendo assim, a Relatora concluiu que:

> [...] 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(RE 562.276/PR, Rel. Min. Ellen Gracie, Tribunal Pleno, julgado em 3/11/2010, DJe 10/02/2011 – grifei).

Cito também a ADI 4.845/MT, da relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso, julgada pelo Plenário em 13/2/2020, em que se questionou lei do Estado de Mato Grosso que imputou a responsabilidade tributária de terceiro a toda pessoa que concorra ou intervenha, ativa ou passivamente, no cumprimento da obrigação tributária. Em síntese, a lei estadual pretendeu atribuir responsabilidade tributária a advogado, economista e correspondente fiscal. O Ministro Luís Roberto

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código F132-B334-137B-631A e senha DC23-56A1-C3F4-7726

Barroso, ao assentar a inconstitucionalidade da lei mato-grossense, asseverou que, "ao ampliar as hipóteses de responsabilidade de terceiros por infrações, prevista pelos arts. 134 e 135 do Código Tributário Nacional - CTN, a lei estadual invade competência do legislador complementar federal para estabelecer as normas gerais na matéria (art. 146, III, b, da CF)".

Conforme salientou Sua Excelência, "a norma estadual avançou em dois pontos de forma indevida, transbordando de sua competência: (i) ampliou o rol das pessoas que podem ser pessoalmente responsáveis pelo crédito tributário; (ii) dispôs diversamente do CTN sobre as circunstâncias autorizadoras da responsabilidade pessoal do terceiro". Ao final, e nos termos do voto do Ministro Relator, o Plenário fixou a seguinte tese: "É inconstitucional lei estadual que disciplina a responsabilidade de terceiros por infrações de forma diversa da matriz geral estabelecida pelo Código Tributário Nacional" (ADI 4.845/MT, Rel. Min. Luís Roberto Barroso, Tribunal Pleno, DJe 4/3/2020).

Com o mesmo entendimento, na ADI 6.284/GO, também da relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso, o Plenário declarou a inconstitucionalidade de lei do Estado de Goiás que atribuiu ao contabilista a responsabilidade tributária solidária com o contribuinte ou com o substituto tributário, quanto ao pagamento de impostos e de penalidades pecuniárias, no caso de suas ações ou omissões concorrerem para a prática de infração à legislação tributária (ADI 6.284/GO, Rel. Min. Luís Roberto Barroso, Tribunal Pleno, DJe 24/9/2021).

Diante desse quadro, na minha compreensão, não há como validar lei estadual que atribua ao credor fiduciário a responsabilidade tributária subsidiária em virtude do simples inadimplemento do IPVA pelo devedor fiduciante. Eventual previsão legal em tal sentido constitui uma expansão inconstitucional das hipóteses de responsabilidade tributária de terceiros pelo legislador ordinário. Aliás, em última análise,

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código F132-B334-137B-631A e senha DC23-56A1-C3F4-7726

> essa previsão imputa ao terceiro a responsabilidade tributária pelo mero inadimplemento do tributo por parte do contribuinte.
>
> Ora, convém recordar que nem mesmo o legislador complementar estabelece hipótese de responsabilidade tributária subsidiária de terceiro pelo simples inadimplemento da obrigação tributária por parte do contribuinte. É exatamente nesse sentido o entendimento do Superior Tribunal de Justiça acerca do art. 135, III, do CTN, como exemplificado pela Súmula 430/STJ: o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. Conforme a jurisprudência pacífica daquele Tribunal, para que haja a responsabilização do sócio é necessária a comprovação de que agiu com excessos de poder ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa.
>
> De toda forma, para fins do presente caso, impende ressaltar que o credor fiduciário não está dentre os terceiros elencados nos arts. 134 e 135 do Código Tributário Nacional. É, portanto, descabida a imputação de responsabilidade tributária ao credor fiduciário por suposta infração à lei, nos termos da orientação do Plenário do Supremo Tribunal Federal no RE 562.276/PR, paradigma do Tema 13/RG, da ADI 4.845/MT e da ADI 6.284/GO.

O raciocínio acima, desenvolvido em relação ao credor fiduciário, aplica-se integralmente à empresa locatária: também ela não figura entre os terceiros enumerados nos arts. 134 e 135 do CTN. Portanto, a conclusão a que chego na presente ADI é idêntica à que firmei no RE 1.355.870/MG. Em outras palavras, não há como validar lei estadual que atribua à *empresa locatária* a responsabilidade tributária solidária pelo IPVA em virtude do simples fato de ter tomado o veículo em locação. Tal como ocorria naquele precedente com o credor fiduciário, a previsão ora

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código F132-B334-137B-631A e senha DC23-56A1-C3F4-7726

impugnada constitui uma *expansão inconstitucional* das hipóteses de responsabilidade tributária de terceiros pelo legislador ordinário estadual, em violação à reserva de lei complementar estabelecida pelo art. 146, III, "a", da Constituição Federal. Aliás, em última análise, o que a lei paulista faz é imputar à locatária a responsabilidade tributária pelo mero fato de ter utilizado o veículo cujo IPVA a proprietária, na qualidade de contribuinte, deixou de recolher. Essa situação, tal como no Tema 1.153/RG, não encontra amparo em nenhuma das hipóteses de responsabilidade tributária de terceiros previstas no CTN.

Posto isso, acompanho o eminente Relator, Ministro Gilmar Mendes, em todos os demais pontos de seu voto, divergindo, respeitosamente, apenas quanto à declaração de constitucionalidade da responsabilidade tributária da pessoa jurídica de direito privado que tomar em locação veículo para uso no Estado de São Paulo, prevista na primeira parte do inciso VIII do art. 6º da Lei n. 13.296/2008.

Nessa parte, voto no sentido de declarar a inconstitucionalidade também da expressão "a pessoa jurídica de direito privado (...) que tomar em locação veículo para uso neste Estado, em relação aos fatos geradores ocorridos nos exercícios em que o veículo estiver sob locação", por violação ao art. 146, III, 'a', da Constituição Federal, à luz da orientação firmada pelo Plenário nos Temas 13/RG (RE 562.276/PR), 302/RG (RE 603.191/MT) e 1.153/RG (RE 1.355.870/MG).

É como voto.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código F132-B334-137B-631A e senha DC23-56A1-C3F4-7726

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 4.376 SÃO PAULO
PROCED. : SÃO PAULO/SP
RELATOR(A): MIN. GILMAR MENDES
REQTE.(S): CONFEDERACAO NACIONAL DO COMERCIO DE BENS, SERVICOS E TURISMO - CNC
ADV.(A/S): ORLANDO SPINETTI DE SANTA RITA MATTA (27957/RS)
INTDO.(A/S): GOVERNADOR DO ESTADO DE SÃO PAULO
INTDO.(A/S): ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE SÃO PAULO
AM. CURIAE.: ASSOCIACAO NACIONAL DAS EMPRESAS DE ALUGUEL DE VEICULOS
ADV.(A/S): SANDRA MARA LOPOMO (159219/SP)

Decisão: Após o voto do Ministro Gilmar Mendes (Relator), que julgava parcialmente procedente o pedido formulado na ação direta para declarar a inconstitucionalidade material do art. 3º, X, b, da Lei nº 13.296/2008 do Estado de São Paulo, pediu vista dos autos o Ministro Dias Toffoli. Falaram: pela requerente, a Dra. Misabel de Abreu Machado Derzi; pelo interessado Governador do Estado de São Paulo, o Dr. Celso Alves de Resende Junior, Procurador do Estado; e, pelo amicus curiae, o Dr. José Eduardo Tellini Toledo. Plenário, Sessão Virtual de 23.10.2020 a 3.11.2020.

Decisão: Após o voto do Ministro Gilmar Mendes (Relator), que julgava parcialmente procedente a presente ação direta para: (i) declarar a inconstitucionalidade material do art. 3º, X, "b", da Lei nº 13.296/2008 do Estado de São Paulo; (ii) declarar a inconstitucionalidade formal das alíneas "a", "b" e "c" do item 2 do § 1º, bem como do § 7º, todos do art. 4º da referida lei; (iii) declarar a inconstitucionalidade formal, por invasão da reserva de lei complementar, da expressão "sócio, diretor, gerente ou administrador", constante no inciso VIII, bem como dos incisos IX e X, em sua integralidade, todos do art. 6º da mencionada lei paulista; e (iv) conferir interpretação conforme à Constituição ao § 6º do art. 4º da Lei nº 13.296/2008, de modo que a expressão "local do domicílio ou residência do arrendatário" seja compreendida à luz do Tema 708, alcançando a competência tributária de São Paulo apenas os casos em que o arrendatário possua sede ou domicílio tributário no território paulista, no que foi acompanhado pelo Ministro Alexandre de Moraes; e o voto do Ministro Cristiano Zanin, que acompanhava o Relator em todos os demais pontos de seu voto, divergindo apenas quanto à declaração de constitucionalidade da responsabilidade tributária da pessoa jurídica de direito privado que tomar em locação veículo para uso no Estado de São Paulo, prevista na primeira parte do inciso VIII do art. 6º da Lei n. 13.296/2008, declarando, nessa parte, a inconstitucionalidade também

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 5F68-5DB7-7BAA-332D e senha 1906-24D2-1205-A604

da expressão "a pessoa jurídica de direito privado (...) que tomar em locação veículo para uso neste Estado, em relação aos fatos geradores ocorridos nos exercícios em que o veículo estiver sob locação", por violação ao art. 146, III, 'a', da Constituição Federal, à luz da orientação firmada pelo Plenário nos Temas 13/RG (RE 562.276/PR), 302/RG (RE 603.191/MT) e 1.153/RG (RE 1.355.870/MG), pediu vista dos autos o Ministro André Mendonça. Falaram: pela requerente, o Dr. Valter de Souza Lobato; e, pelo amicus curiae, o Dr. Tiago Conde Teixeira. Plenário, Sessão Virtual de 13.3.2026 a 20.3.2026.

Composição: Ministros Edson Fachin (Presidente), Gilmar Mendes, Cármen Lúcia, Dias Toffoli, Luiz Fux, Alexandre de Moraes, Nunes Marques, André Mendonça, Cristiano Zanin e Flávio Dino.

Carmen Lilian Oliveira de Souza
Assessora-Chefe do Plenário

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 5F68-5DB7-7BAA-332D e senha 1906-24D2-1205-A604

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 4.376 SÃO PAULO

RELATOR	**: MIN. GILMAR MENDES**
REQTE.(S)	: CONFEDERACAO NACIONAL DO COMERCIO DE BENS, SERVICOS E TURISMO - CNC
ADV.(A/S)	: ORLANDO SPINETTI DE SANTA RITA MATTA E OUTRO(A/S)
INTDO.(A/S)	: GOVERNADOR DO ESTADO DE SÃO PAULO
INTDO.(A/S)	: ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE SÃO PAULO
AM. CURIAE.	: ASSOCIACAO NACIONAL DAS EMPRESAS DE ALUGUEL DE VEICULOS
ADV.(A/S)	: SANDRA MARA LOPOMO E OUTRO(A/S)

VOTO

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade ajuizada pela Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (CNC), com pedido de medida cautelar, tendo como objeto os arts. 2º; 3º, inciso X, alíneas **a**, **b** e **c**, e parágrafo único; 4º, § 1º, item 2, alíneas **a**, **b** e **c**, e §§ 6º e 7º; 6º, incisos VIII, IX e X, e § 2º, da Lei nº 13.296 do Estado de São Paulo, de 23 de dezembro de 2008.

Transcrevo o teor dos dispositivos questionados:

> "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:
>
> (...)
>
> 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

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 301C-C6B5-5FC2-271E e senha 86BA-18D5-B4AD-3A4E

deste Estado;

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

(...)

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 301C-C6B5-5FC2-271E e senha 86BA-18D5-B4AD-3A4E

§ 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.

(...)

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

(...)

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

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;

(...)

§ 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."

Na essência, aduz a autora que as normas hostilizadas tratam do

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 301C-C6B5-5FC2-271E e senha 86BA-18D5-B4AD-3A4E

IPVA e foram editadas para alcançar as transportadoras e as locadoras de veículos.

Acerca da inconstitucionalidade formal, sustenta que os dispositivos em tela, ao versar sobre o domicílio de pessoa jurídica, trataram de direito civil, sobre o qual compete à União legislar. Ademais, alega que o legislador paulista extrapolou sua competência ao adentrar nos conceitos de responsabilidade civil solidária e de benefício de ordem. Quanto a esse ponto, destaca que a lei questionada não impõe a responsabilidade pessoal somente nos casos de atos praticados com excesso de poderes ou infração a lei, contrato social ou estatutos, como dispõe o art. 135 do CTN.

Em seguida, defende que os estados não podem se valer do art. 24, § 3º, do texto constitucional para inovar ilimitadamente na estrutura do IPVA e que, no caso, a legislação desvirtuou o fato gerador do imposto, violando o art. 155, inciso III, da Constituição Federal.

Argumenta também terem as normas combatidas incidido em bitributação, pois possibilitariam a cobrança do tributo mesmo que ele já tenha sido cobrado e pago em outro estado. Afora isso, afirma que a lei em tela é produto da guerra fiscal e importa em limitação do tráfego dos bens, os quais, por serem registrados em outros estados, não podem circular no território paulista, sob pena de autuação e aplicação de multa.

Ademais, sustenta ter a lei ofendido o princípio da isonomia ao pretender tributar a circulação de veículos independentemente do local em que se encontram licenciados e ao conceder redução de alíquota apenas para os registrados no Estado de São Paulo.

Por fim, registra, à luz do art. 127 do CTN, que "o domicílio tributário do contribuinte é o que a pessoa jurídica elege no seu estatuto ou Contrato social e na falta deste será o da sua sede".

O Governador do Estado de São Paulo, nas informações por si prestadas, defendeu não ter a requerente legitimidade ativa e, no mérito, sustentou a improcedência do pedido.

A manifestação do Advogado-Geral da União foi pela improcedência do pedido.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 301C-C6B5-5FC2-271E e senha 86BA-18D5-B4AD-3A4E

O Procurador-Geral da República apresentou parecer pela procedência parcial da ação, para que seja declarada a nulidade parcial, sem redução de texto, da aplicação do art. 3º, inciso X, alínea **b**, da lei impugnada aos casos em que o contribuinte já tenha efetuado o pagamento do IPVA perante a unidade da federação em que o veículo está registrado, desde que o recolhimento seja referente ao ano em que o veículo usado venha a ser locado ou colocado à disposição para locação no Estado de São Paulo.

É o relatório.

DAS QUESTÕES PRELIMINARES

DA LEGITIMIDADE ATIVA

De início, acompanho o Relator no tocante ao afastamento das alegações do Governador do Estado de São Paulo de que carece à requerente legitimidade ativa. Em poucas palavras, a CNC é confederação sindical, sendo certo que categorias econômicas por ela representadas podem ser atingidas pelas disposições em questionamento.

Com efeito, não há dúvida de que a legislação em tela possui normas direcionadas à cobrança do IPVA relativamente a veículos de empresas locadoras desses bens, as quais estão abarcadas pela representatividade da requerente.

DA PERDA PARCIAL DE OBJETO: ALEGADA OFENSA À ISONOMIA NA CONCESSÃO DE BENEFÍCIO FISCAL

A CNC argumentou ter a lei violado a isonomia ao estabelecer a redução de cinquenta por cento da alíquota do IPVA somente para os veículos registrados no Estado de São Paulo. Essa medida estaria prevista no art. 9º, § 1º, da lei questionada.

Verifica-se, contudo, que esse dispositivo foi revogado pelo art. 68, inciso IX, da Lei nº 17.293/20 antes do início do julgamento do mérito desta ação direta. Transcrevo o teor desse inciso:

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 301C-C6B5-5FC2-271E e senha 86BA-18D5-B4AD-3A4E

> "Artigo 68 - Ficam revogados:
>
> (...)
>
> IX - o inciso III e os **§§ 1º** e 2º do **artigo 9º** e os itens 2, 3, 4 e 5 do § 1º-A do artigo 13, **da Lei nº 13.296, de 23 de dezembro de 2008**" (grifo nosso).

Não visualizo, aqui, existência de revogação de dispositivo com o propósito de se burlar a jurisdição constitucional (sobre o assunto: ADI nº 3.306/DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. **Gilmar Mendes**, DJe de 7/6/11). Com efeito, conforme consta do projeto de lei pertinente, o objetivo com a revogação foi o de "**uniformizar**, em 4% (quatro por cento), a alíquota a ser aplicada para se calcular o valor do imposto [IPVA]", no contexto da gestão responsável das finanças públicas.

Entendo, assim, ter havido perda de objeto no tocante à referida argumentação.

DO MÉRITO

Feitas essas considerações iniciais, passo a analisar as alegadas inconstitucionalidades formais.

DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

Como registrei na ADI nº 4.612/SC e no RE nº 1.016.605/MG, ainda hoje não existem normas gerais de direito tributário versando especificamente sobre o IPVA. Assim, conforme a jurisprudência da Corte, na ausência dessas normas gerais, têm os estados e o Distrito Federal competência legislativa plena para disciplinar o imposto, em conformidade com o art. 24, § 3º, da Constituição Federal.

Entendo, contudo, que os incisos VIII, IX e X do art. 6º da lei questionada, ao tratarem de responsabilidade solidária pelo pagamento do IPVA, invadiram, ao menos em parte, campo próprio de lei

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 301C-C6B5-5FC2-271E e senha 86BA-18D5-B4AD-3A4E

complementar, sendo, nessa parte, formalmente inconstitucionais.

Com efeito, esses dispositivos estabelecem que são responsáveis solidários pelo pagamento do IPVA: **(i)** a pessoa jurídica de direito privado que tomar em locação veículo para uso no Estado de São Paulo, em relação aos fatos geradores ocorridos nos exercícios em que o veículo estiver sob locação; **(ii)** o sócio, o diretor, o gerente ou o administrador dessa pessoa jurídica, quanto ao mesmo fato; **(iii)** o sócio, o diretor, o gerente, o administrador ou o responsável pela empresa locadora, em relação aos veículos locados ou colocados à disposição para locação no Estado de São Paulo; e **(iv)** 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.

A lei incidiu em inconstitucionalidade formal ao estabelecer a responsabilidade solidária pelo pagamento do imposto aos integrantes dos grupos **(ii), (iii) e (iv)**.

Reproduzo, aqui, os mesmos argumentos que utilizei na análise de questão praticamente idêntica a essa no julgamento da ADI nº 4.612/SC.

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

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 301C-C6B5-5FC2-271E e senha 86BA-18D5-B4AD-3A4E

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

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 301C-C6B5-5FC2-271E e senha 86BA-18D5-B4AD-3A4E

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 pessoalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a conseqüência 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,

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 301C-C6B5-5FC2-271E e senha 86BA-18D5-B4AD-3A4E

> 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, Rel. Min. **Ellen Gracie**, DJe de 10/2/11 – grifo nosso).

Incorreram em inconstitucionalidade análoga a essa os incisos VIII e X do art. 6º da lei hostilizada, ao tratarem da responsabilidade solidária pelo pagamento do IPVA do sócio, do diretor, do gerente, do administrador ou do responsável pela empresa locadora em relação aos veículos locados ou colocados à disposição para locação no Estado de São Paulo.

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

Não se alegue que, em relação ao administrador, se aplicaria o art. 134, inciso 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

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 301C-C6B5-5FC2-271E e senha 86BA-18D5-B4AD-3A4E

> com condutas reguladas pelo Código Civil, sendo os gestores de negócios (arts. 861 a 875) e mandatários em geral (artigos 653 a 692)"[1].

Por outro lado, não vislumbro inconstitucionalidade em relação à parte remanescente do inciso VIII do art. 6º da lei impugnada, relativa à responsabilidade de pessoa jurídica de direito privado locatária de veículo na hipótese mencionada.

A lei, nesse caso, criou hipótese de responsabilidade com base no art. 121, inciso II, do CTN. Sendo assim, para verificar a constitucionalidade do dispositivo, merece destaque o que diz o art. 128 do citado 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 que tomar em locação veículo para uso no Estado de São Paulo tem vínculo com os fatos geradores do IPVA ocorridos **nos exercícios em que o veículo estiver sob locação**. Afinal, é ela que 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**.

Quanto ao fato de a lei questionada ter previsto não existir benefício de ordem, não há nisso qualquer inconstitucionalidade formal. Como disse o Relator e o Procurador-Geral da República, no caso de solidariedade tributária, inexiste benefício de ordem, a teor do art. 124, parágrafo único do CTN.

A respeito do inciso IX do art. 6º da lei hostilizada, entendo haver

---

[1] BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária** [livro eletrônico]. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2025.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 301C-C6B5-5FC2-271E e senha 86BA-18D5-B4AD-3A4E

inconstitucionalidade. Refere-se ele à responsabilidade tributária do agente público responsável pela contratação de locação de veículo, para uso no Estado de São Paulo 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.

O presente capítulo de meu voto **está alinhado com o atual entendimento do Relator acerca das mesmas questões**.

Passo a analisar as alegadas inconstitucionalidades materiais.

DA LIMITAÇÃO À LIBERDADE DE TRÁFEGO

Sobre a argumentação de que a lei questionada teria provocado limitação à liberdade de tráfego, acompanho o entendimento do Relator, Ministro **Gilmar Mendes**, de que ela não merece prosperar.

Como disse Sua Excelência, as normas impugnadas tratam de tributação por meio do IPVA, e não de matéria de trânsito, sendo que "a sanção pelo seu descumprimento não é a imediata apreensão do veículo, o que, por óbvio, não impede a circulação de bens e pessoas". É muito pertinente, aliás, o precedente invocado pelo Relator, qual seja, a ADI nº 1.654/AP-MC, Tribunal Pleno, Rel. Min. **Néri da Silveira**, DJ de 19/12/01.

DA MATERIALIDADE DO IPVA – SUJEIÇÃO ATIVA

Adentro na questão da aplicação da jurisprudência da Corte sobre o IPVA ao presente caso.

Questões relativas a esse imposto foram tratadas, recentemente, pelo Tribunal Pleno em dois casos: RE nº 1.016.605/MG, Tema nº 708, red. do

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 301C-C6B5-5FC2-271E e senha 86BA-18D5-B4AD-3A4E

ac. Min. **Alexandre de Moraes**; e ADI nº 4.612/SC, de **minha relatoria**, DJe de 17/8/20.

No primeiro, discutia-se a possibilidade de se recolher o IPVA em favor de estado diverso daquele no qual o contribuinte mantém seu **único estabelecimento**. Naquele caso, uma empresa com sede no Estado de Minas Gerais, **sem nenhuma filial em qualquer outra unidade federada**, buscava reformar acórdão no qual se considerou válida a cobrança contra si pelo fisco mineiro do IPVA de determinado período em relação a veículo que, no mesmo ínterim, estava licenciado no Estado de Goiás.

O Tribunal Pleno manteve o acórdão recorrido e fixou a tese de que "a Constituição autoriza a cobrança do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) somente pelo Estado em que o contribuinte mantém sua sede ou domicílio tributário" (grifo nosso).

Já na ADI nº 4.612/SC, de **minha relatoria**, o contexto foi outro. O objeto dessa ação tinha ligação com saber se uma empresa possuidora de **pluralidade de estabelecimentos** localizados em mais de um estado pode, **da maneira que a ela aprouver**, eleger qualquer um desses para definir a quem deve pagar o IPVA relativamente aos veículos de sua frota.

No julgamento dessa ação direta, aduzi que o **télos** do imposto é contrabalançar, em boa medida, os ônus suportados por estados e municípios em razão da circulação dos automóveis em seus territórios.

Depois, destaquei que, se se aplicasse, em casos como o citado, tão somente a regra de que o IPVA pertence ao estado no qual está efetivamente licenciado o veículo, haveria contrariedade ao **télos** do tributo, bem como a sua própria **materialidade**. Aduzi, por outro lado, que **não seria adequada** a utilização, para se definir a qual estado deve ser pago o imposto, do critério do local em que o bem **está sendo utilizado em certo instante**. Com efeito, isso traria insegurança jurídica, pois o veículo automotor pode, em condições normais, ser utilizado livremente em todo o país. Essa implicação indesejada, aliás, ganha maiores proporções quando se leva em conta, por exemplo, a realidade

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 301C-C6B5-5FC2-271E e senha 86BA-18D5-B4AD-3A4E

das empresas locadoras de veículos, em razão de seu modelo de negócio.

Com a premissa de que o licenciamento deve guardar estreita relação com a propriedade, isto é, **com o núcleo da materialidade do tributo**, defendi, mais à frente, em meu voto, que, no caso de a pessoa jurídica proprietária do veículo ter estabelecimentos localizados em mais de um estado, a capacidade ativa referente ao IPVA pertence ao estado onde **deve o veículo automotor ser licenciado**, considerando-se o **domicílio** (isto é, o estabelecimento) **a que estiver ele vinculado**.

Também destaquei que o art. 158, inciso III, da Constituição Federal foi editado partindo-se dos pressupostos de que: (i) o local de domicílio ou residência **do proprietário do automóvel** seria um critério razoável para se encontrar a região tendente a ser a mais afetada com a circulação do veículo automotor; (ii) as normas correspondentes aos atuais arts. 120 e 130 do Código de Trânsito Brasileiro seriam, efetivamente, observadas, tendo presente o primeiro pressuposto.

Eis a tese fixada no julgamento da ação direta em questão:

> "[A] capacidade ativa referente ao IPVA pertence ao estado onde **deve** o veículo automotor **ser licenciado**, **considerando-se a residência ou o domicílio – assim entendido, no caso de pessoa jurídica, o estabelecimento – a que estiver ele vinculado**" (grifo nosso).

É patente que essa orientação respeita a diretriz do voto que lancei no julgamento da citada ação direta, isto é, a necessidade de o licenciamento do automóvel guardar estreita relação com o núcleo da materialidade do IPVA, qual seja, a propriedade do veículo automotor.

Nesse contexto, chamo a atenção para o fato de que **tanto o télos do tributo como sua materialidade devem ser levados em conta na interpretação da orientação fixada no julgamento da ADI nº 4.612/SC**. O olhar isolado para esse ou aquele elemento poderá resultar em inconsistências na tributação.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 301C-C6B5-5FC2-271E e senha 86BA-18D5-B4AD-3A4E

Afora isso, as teses fixadas no julgamento daquele tema de repercussão geral e na apreciação de tal ação direta são complementares, devendo cada uma delas ser interpretada com temperamento. Nessa toada, **reitero**: **no exame da ADI nº 4.612/SC esteve em jogo a questão da pluralidade de estabelecimentos localizados em mais de um estado; no julgamento do Tema nº 708, não**.

Paralelamente a esses esclarecimentos, é preciso deixar destacado que o licenciamento, por ser ato administrativo, goza de presunção relativa de legitimidade e veracidade.

Existe, assim, a compreensão de que houve a observância dos arts. 120 e 130 do Código de Trânsito Brasileiro, os quais preconizam que o registro e o licenciamento dos veículos automotores devem ser feitos 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.

Portanto, considerando o caso das empresas locadoras de veículos, apenas mediante produção de prova em contrário pode ser afastada a presunção de que o licenciamento se deu, verdadeiramente, no estado em que está localizado o estabelecimento ao qual o veículo automotor está **VINCULADO** – isso é, a **PRESUNÇÃO DE QUE O LICENCIAMENTO TOMOU POR BASE O FATO DE QUE O AUTOMÓVEL INTEGRA, DE MANEIRA NÃO EVENTUAL, A FROTA RELATIVA A ESTABELECIMENTO LOCALIZADO EM TAL ESTADO**.

Nesse sentido, se o Fisco verificar impropriedade no licenciamento de veículo automotor em outro estado, caberá a ele instaurar o devido processo administrativo fiscal e produzir as provas necessárias para a cobrança do IPVA que entende ser devido à luz do art. 3º, inciso X, alínea **b**, da lei questionada.

Passo à análise dos dispositivos da Lei Estadual nº 13.296/08 impugnados na presente ação direta.

DO ART. 3º DA LEI QUESTIONADA

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 301C-C6B5-5FC2-271E e senha 86BA-18D5-B4AD-3A4E

Exceto quanto à **alínea *b* do inciso X do art. 3º** da lei hostilizada, cuja constitucionalidade será analisada a seguir, compreendo que são constitucionais as demais normas desse artigo atacadas (inciso X, alíneas **a** e **c**, e parágrafo único), as quais tratam, claramente, do **ASPECTO TEMPORAL** da hipótese de incidência do IPVA. Possuem elas íntima conexão com a materialidade do tributo, com o local da ocorrência do fato gerador e com a interpretação teleológica das normas constitucionais que tratam do imposto.

Passo a tratar da mencionada **alínea *b***. Cumpre perquirir se ela estaria (1) extrapolando a materialidade do IPVA, contida no art. 155, inciso III, da Constituição Federal; ou (2) provocando bitributação.

Analiso o primeiro ponto.

A mencionada **alínea *b***, não custa relembrar, dispõe que se considera ocorrido o fato gerador do imposto "**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".

Entendo que **essa alínea** (assim como aquelas outras normas) **tratou apenas de disciplinar o MOMENTO da ocorrência do fato gerador do IPVA** no tocante aos veículos de propriedade de empresa locadora de veículos destinados a seu modelo de negócio registrados em outros estados, **e não de transformar em fatos geradores do imposto a simples locação de automóveis ou a mera colocação desses à disposição para locação** (o que, obviamente, não se coaduna com a matriz constitucional do tributo) no território paulista.

Com efeito, a empresa em questão pratica o fato gerador do tributo, isso é, detém a propriedade de veículos automotores (art. 2º da lei questionada), os quais são, em grande parte, destinados à locação, em razão de seu modelo de negócio, como não poderia deixar de ser. Tendo ela estabelecimentos espalhados em dois ou mais estados, considera-se que o IPVA é devido ao estado (sujeito ativo) no qual se encontra o estabelecimento a que está **VINCULADO** o automóvel objeto de tributação

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 301C-C6B5-5FC2-271E e senha 86BA-18D5-B4AD-3A4E

pelo imposto (**ISSO É, O AUTOMÓVEL INTEGRA, DE MANEIRA NÃO EVENTUAL, A FROTA DE TAL ESTABELECIMENTO**). Nessa unidade federada é que ocorre o fato gerador (aspecto espacial). **Vide** a tese fixada no julgamento da ADI nº 4.612/SC.

Nesse sentido, estando esse estabelecimento situado no Estado de São Paulo, o referido fato gerador do IPVA ocorre nessa unidade federada (aspecto espacial), sendo a ela pertencente o tributo. **Cabe, portanto, a esse estado tratar do aspecto temporal da hipótese de incidência da exação. É isso o que faz a alínea *b* em comento**. Note-se que esse dispositivo não pode ser analisado de maneira apartada das demais normas da própria lei, sob pena de ser mal compreendido.

Isso significa que basta interpretar essa alínea à luz da Constituição Federal, excluindo de seu âmbito normativo a interpretação que resulte na possibilidade de cobrança do IPVA pela mera locação de veículos automotores ou colocação desses à disposição para locação no Estado de São Paulo.

Passo a tratar do segundo ponto, isto é, da presença ou não de **bitributação** na alínea em comento.

Nesse contexto, rememoro que, no julgamento do mérito da ADI nº 4.612/SC, consignei que, se, no decorrer de um ano, um veículo deixar de se vincular a estabelecimento situado em determinado estado e passar a integrar, **em caráter não eventual**, a frota de outro localizado no Estado de São Paulo, o IPVA deveria ser cobrado, proporcionalmente ao tempo, por esse e pelo estado de origem, em conformidade com o art. 11 da lei questionada, o qual estipula, no caso de que trata a referida **alínea *b***, que "**o imposto será calculado de forma proporcional ao número de meses restantes do ano civil**".

Contudo, refletindo sobre o tema, não posso deixar de levar em conta a situação na qual a quota única ou a primeira quota do IPVA em favor de outra unidade da federação já tenha sido recolhida (no todo ou em parte) ou já tenha passado a data do vencimento dessas quotas sem o recolhimento, sendo esse imposto **abrangente do período** no qual o

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 301C-C6B5-5FC2-271E e senha 86BA-18D5-B4AD-3A4E

veículo passou a ter conexão com o Estado de São Paulo. Nesse caso, se esse estado cobrar a parte que lhe caberia, **estaria havendo bitributação**.

Qual a solução para essa hipótese?

Por um lado, poderíamos compreender que, em razão da alteração do vínculo, o contribuinte teria direito, em face do estado ao qual pagou o IPVA, à repetição do indébito tributário concernente ao período em que o veículo passou a ter conexão com o Estado de São Paulo; ou, caso ainda não tenha pago, teria direito de não recolher em favor daquele outro estado a parcela do tributo relativo a esse período.

Essa solução, todavia, importaria em aumento de litigiosidade – seja na esfera administrativa, seja na esfera judiciária – e em insegurança jurídica.

Desse modo, ponderando os valores constitucionais que se encontram em jogo, penso que a melhor solução seria uma parecida com a objetivada pela Procuradoria-Geral da República.

Entendo, assim, que é preciso dar ao **art. 3º, inciso X, alínea *b*,** da lei questionada interpretação conforme à Constituição Federal, afastando a aplicação desse dispositivo nas hipóteses em que a quota única ou a primeira quota do IPVA em favor de outra unidade da federação já tenha sido recolhida (no todo ou em parte) ou já tenha passado a data do vencimento dessas quotas sem o recolhimento, desde que esse imposto abranja o período a que se refere o art. 11 da referida lei.

DAS ALÍNEAS *A*, *B*, E *C* DO ITEM 2 DO § 1º DO ART. 4º DA LEI QUESTIONADA

No julgamento da ADI nº 4.612/SC e do RE nº 1.016.605/MG, já registrei que o aspecto espacial do IPVA descrito no § 1º do art. 4º da lei questionada (domicílio ou residência) deve guardar estreita vinculação com o aspecto pessoal, contido no **caput** do art. 5º (proprietário de veículo automotor) e corroborado no **caput** do art. 4º da lei, o qual, por sua vez, deve ser lido em conformidade com o núcleo da materialidade do imposto estadual de que trata o **caput** do art. 2º da citada lei (propriedade

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 301C-C6B5-5FC2-271E e senha 86BA-18D5-B4AD-3A4E

de veículo automotor).

Em síntese, a "**VINCULAÇÃO**" do veículo automotor ao estabelecimento situado no Estado de São Paulo deve guardar estreita relação com a propriedade, não se legitimando a incidência do tributo nas hipóteses de mera locação ou simples colocação à disposição para locação de veículo automotor.

Nesse contexto, partindo da compreensão sobre o que vem a ser essa **vinculação** e que ela deve guardar estreita relação com o proprietário do veículo (**caput** do art. 4º), creio ser o caso de avançar no entendimento por mim defendido na ADI nº 4.612/SC para considerar que incidiu em inconstitucionalidade material o **art. 4º, § 1º, item 2, alínea *c***, o qual estipula que se considera domicílio, para fins de verificação de onde o imposto será devido, "**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".

Com efeito, **no caso de locação de veículo por empresa dedicada a essa atividade, deve-se entender que o veículo se encontra vinculado ao estabelecimento de tal empresa, e não ao estabelecimento da pessoa jurídica que alugou o automóvel**. **Ora, é inquestionável que tal veículo, ainda enquanto permanece alugado, integra o modelo de negócios da empresa locadora, sendo certo que ele se encontra conectado com algum de seus estabelecimentos (ou, se for o caso, com seu único estabelecimento), compondo sua frota**. Apenas circunstancialmente é que esse veículo possui conexão com o estabelecimento do locatário.

Anote-se, outrossim, que o automóvel deve ser licenciado no domicílio de seu proprietário (se esse for pessoa jurídica, cada um de seus estabelecimentos deve ser considerado um domicílio distinto). E é inquestionável que a locadora, na hipótese em alusão, se enquadra na ideia de proprietária do referido veículo.

Em suma, na edição do **art. 4º, § 1º, item 2, alínea *c***, da lei questionada, houve, em meu modo de ver, ofensa à matriz constitucional do IPVA, **vulnerando-se o núcleo da materialidade do tributo** (a

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 301C-C6B5-5FC2-271E e senha 86BA-18D5-B4AD-3A4E

propriedade).

Na mesma inconstitucionalidade incorreu o **item 3 do § 1º do art. 4º** da lei impugnada ao estipular que, para fins de verificação de onde o imposto será devido, se considera domicílio, na hipótese de o **locatário** ser pessoa jurídica de direito público, qualquer de suas repartições no território paulista. É, portanto, inconstitucional a expressão "ou locatário" constante do referido dispositivo.

Insta ressaltar que a inconstitucionalidade material do **art. 4º, § 1º, item 2, alínea *c***, não resulta na inconstitucionalidade da responsabilidade pelo pagamento do IPVA da pessoa jurídica de direito privado que tomar em locação veículo para uso no Estado de São Paulo, em relação aos fatos geradores ocorridos nos exercícios em que o veículo estiver sob locação (art. 6º, inciso VIII, parte subsistente, cuja validade já foi apreciada alhures).

O que é inconstitucional, repito, é a eleição do domicílio do locatário de veículo para fins de verificação de onde o IPVA será devido, e não a instituição da responsabilidade desse (art. 6º, inciso VIII, parte subsistente) quanto ao pagamento do IPVA devido ao Estado de São Paulo relativamente a veículo de empresa locadora.

Quanto às demais disposições do **item 2 do § 1º do art. 4**, verifica-se que elas estão em harmonia com aquela orientação. O mesmo raciocínio se aplica às disposições presentes nos **§§ 4º, 6º e 7º** do referido artigo. Em relação a esse último parágrafo, destaco que o contrato de **leasing** muito se difere dos contratos de simples locação.

Todos esses dispositivos tratam de disciplinar o local em que se considera ocorrido o fato gerador do tributo, com a premissa da existência daquele **VÍNCULO** entre cada estabelecimento e o automóvel.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, divergindo, em parte, do Relator, conheço parcialmente da ação direta, nos termos da fundamentação, e, quanto à parte subsistente, a julgo parcialmente procedente para:

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 301C-C6B5-5FC2-271E e senha 86BA-18D5-B4AD-3A4E

1) declarar a inconstitucionalidade formal da expressão "**bem como o sócio, diretor, gerente ou administrador**" presente no inciso **VIII do art. 6º** da Lei nº 13.296/08 do Estado de São Paulo e da integralidade dos incisos **IX e X** do referido artigo;

2) declarar a inconstitucionalidade material da alínea ***c*** **do item 2** do **§ 1º do art. 4º** da Lei nº 13.296/08 e da expressão "**ou locatário**" constante do **item 3** do referido parágrafo;

3) conferir interpretação conforme à Constituição Federal ao art. **3º, inciso X, alínea *b***, bem como ao **art. 4º, § 1º, item 2, alíneas *a* e *b***, e **item 3**, **§ 4º; § 6º e § 7º**, da referida lei, de modo a:

(a) excluir do âmbito normativo desses dispositivos a interpretação que resulte na possibilidade de cobrança do IPVA pela mera locação de veículos automotores ou colocação desses à disposição para locação no Estado de São Paulo;

(b) afastar a aplicação da **alínea *b* do inciso X do art. 3º** da citada lei na hipótese em que a quota única ou a primeira quota do IPVA em favor de outra unidade da federação já tenha sido recolhida (no todo ou em parte) ou na hipótese de já ter passado a data do vencimento dessas quotas sem o recolhimento, desde que esse imposto abranja o período a que se refere o art. 11 da lei em questão.

É como voto.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 301C-C6B5-5FC2-271E e senha 86BA-18D5-B4AD-3A4E

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 4.376
PROCED. : SÃO PAULO/SP
RELATOR(A): MIN. GILMAR MENDES
REQTE.(S): CONFEDERACAO NACIONAL DO COMERCIO DE BENS, SERVICOS E TURISMO - CNC
ADV.(A/S): Orlando Spinetti de Santa Rita Matta (27957/rs) e Outro(a/s)
INTDO.(A/S): GOVERNADOR DO ESTADO DE SÃO PAULO
INTDO.(A/S): ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE SÃO PAULO
AM. CURIAE.: ASSOCIACAO NACIONAL DAS EMPRESAS DE ALUGUEL DE VEICULOS
ADV.(A/S): Sandra Mara Lopomo (159219/sp) e Outro(a/s)

Decisão: Após o voto do Ministro Gilmar Mendes (Relator), que julgava parcialmente procedente o pedido formulado na ação direta para declarar a inconstitucionalidade material do art. 3º, X, b, da Lei nº 13.296/2008 do Estado de São Paulo, pediu vista dos autos o Ministro Dias Toffoli. Falaram: pela requerente, a Dra. Misabel de Abreu Machado Derzi; pelo interessado Governador do Estado de São Paulo, o Dr. Celso Alves de Resende Junior, Procurador do Estado; e, pelo amicus curiae, o Dr. José Eduardo Tellini Toledo. Plenário, Sessão Virtual de 23.10.2020 a 3.11.2020.

Decisão: Após o voto do Ministro Gilmar Mendes (Relator), que julgava parcialmente procedente a presente ação direta para: (i) declarar a inconstitucionalidade material do art. 3º, X, "b", da Lei nº 13.296/2008 do Estado de São Paulo; (ii) declarar a inconstitucionalidade formal das alíneas "a", "b" e "c" do item 2 do § 1º, bem como do § 7º, todos do art. 4º da referida lei; (iii) declarar a inconstitucionalidade formal, por invasão da reserva de lei complementar, da expressão "sócio, diretor, gerente ou administrador", constante no inciso VIII, bem como dos incisos IX e X, em sua integralidade, todos do art. 6º da mencionada lei paulista; e (iv) conferir interpretação conforme à Constituição ao § 6º do art. 4º da Lei nº 13.296/2008, de modo que a expressão "local do domicílio ou residência do arrendatário" seja compreendida à luz do Tema 708, alcançando a competência tributária de São Paulo apenas os casos em que o arrendatário possua sede ou domicílio tributário no território paulista, no que foi acompanhado pelo Ministro Alexandre de Moraes; e o voto do Ministro Cristiano Zanin, que acompanhava o Relator em todos os demais pontos de seu voto, divergindo apenas quanto à declaração de constitucionalidade da responsabilidade tributária da pessoa jurídica de direito privado que tomar em locação veículo para uso no Estado de São Paulo, prevista na primeira parte do inciso VIII do art. 6º da Lei n.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2ADF-AB47-97EC-179A e senha D268-DAC9-3BDB-87A2

13.296/2008, declarando, nessa parte, a inconstitucionalidade também da expressão "a pessoa jurídica de direito privado (...) que tomar em locação veículo para uso neste Estado, em relação aos fatos geradores ocorridos nos exercícios em que o veículo estiver sob locação", por violação ao art. 146, III, 'a', da Constituição Federal, à luz da orientação firmada pelo Plenário nos Temas 13/RG (RE 562.276/PR), 302/RG (RE 603.191/MT) e 1.153/RG (RE 1.355.870/MG), pediu vista dos autos o Ministro André Mendonça. Falaram: pela requerente, o Dr. Valter de Souza Lobato; e, pelo amicus curiae, o Dr. Tiago Conde Teixeira. Plenário, Sessão Virtual de 13.3.2026 a 20.3.2026.

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, declarou a perda de objeto da ação direta quanto ao art. 9º, § 1º, da Lei nº 13.296/2008, tendo em vista a sua revogação. Na sequência, por maioria, julgou parcialmente procedente a presente ação direta para: **(i)** declarar a inconstitucionalidade material do art. 3º, X, "b", bem como de seu "parágrafo único", da Lei nº 13.296/2008 do Estado de São Paulo; **(ii)** declarar a inconstitucionalidade formal das alíneas "a", "b" e "c" do item 2 do § 1º, bem como do § 7º, todos do art. 4º da referida lei; **(iii)** declarar a inconstitucionalidade formal, por invasão da reserva de lei complementar, da expressão "sócio, diretor, gerente ou administrador", constante no inciso X, bem como do inciso IX, em sua integralidade, todos do art. 6º da mencionada lei paulista; **(iv)** declarar a inconstitucionalidade do inciso VIII do art. 6º da Lei n. 13.296/2008, por violação ao art. 146, III, 'a', da Constituição Federal, à luz da orientação firmada pelo Plenário nos Temas 13/RG (RE 562.276/PR), 302/RG (RE 603.191/MT) e 1.153/RG (RE 1.355.870/MG); e **(v)** conferir interpretação conforme à Constituição ao § 6º do art. 4º da Lei nº 13.296/2008, de modo que a expressão "local do domicílio ou residência do arrendatário" seja compreendida à luz do Tema 708, alcançando a competência tributária de São Paulo apenas os casos em que o arrendatário possua sede ou domicílio tributário no território paulista. Ficaram parcialmente vencidos: os Ministros Gilmar Mendes (Relator), Alexandre de Moraes e Flávio Dino, que declaravam, quanto ao inciso VIII do art. 6º da citada lei, a inconstitucionalidade apenas da expressão "sócio, diretor, gerente ou administrador"; e o Ministro Dias Toffoli, que julgava parcialmente procedente a ação direta nos termos de seu voto. Redigirá o acórdão o Ministro-Relator. Plenário, Sessão Virtual de 7.8.2026 a 18.8.2026.

Composição: Ministros Edson Fachin (Presidente), Gilmar Mendes, Cármen Lúcia, Dias Toffoli, Luiz Fux, Alexandre de Moraes, Nunes Marques, André Mendonça, Cristiano Zanin e Flávio Dino.

Carmen Lilian Oliveira de Souza
Assessora-Chefe do Plenário

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 2ADF-AB47-97EC-179A e senha D268-DAC9-3BDB-87A2