

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 GILMAR MENDES (RELATOR): A ação foi proposta contra os artigos 2º, 3º, 4º e 6º, 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

ADI 4376 / SP

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. Confirmam-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.

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, §§ 1º e 3º, 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, independentemente 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

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

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

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:

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

relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. O 'terceiro' só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte. 5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a personalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade. 6. O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF. 7. O art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor desconsideração ex lege e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição. 8. Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social. 9.

Recurso extraordinário da União desprovido. 10. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC”. (RE 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 autorizadas

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, recorro 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,

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

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

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

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 6º, § 2º, 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, § 2º, do CTN, sem adentrar qualquer campo reservado ao direito civil.

O mesmo se aplica à vedação a benefício de ordem imposta pelo referido art. 6º, § 2º. 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, § 3º, 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

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 n.º 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)

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

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

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 paralise 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.

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

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

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

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

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

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

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 constitui 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

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

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.