

## V O T O

**O Senhor Ministro Gilmar Mendes (Relator):** A ação foi proposta contra os artigos 2º, 3º e 4º, 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 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. Transcrevo abaixo as disposições impugnadas:

“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 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 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".

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.

Registro que a questão constitucional é, em boa medida, semelhante à discutida no RE-RG 1.016.605, de relatoria do Min. Marco Aurélio, tema 708, no qual esta Corte reconheceu a existência de repercussão geral nos termos da ementa a seguir transcrita:

"REPERCUSSÃO GERAL - IPVA - LOCAL DE RECOLHIMENTO – ARTIGOS 146, INCISOS I E III, E 155, INCISO III, DA CARTA DA REPÚBLICA. Possui repercussão geral a controvérsia acerca do local a ser pago o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, se em favor do estado no qual se encontra sediado ou domiciliado o contribuinte ou onde registrado e licenciado o veículo automotor cuja propriedade constitui fato gerador do tributo." (ARE 784682 RG, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJe 25.04.2014)

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

### **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 não merece prosperar.

Explico.

### **1.1- Competência legislativa plena**

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 federal de normas gerais, o que ocasiona a necessidade de sua regulamentação pelos estados membros, os quais passam a gozar, portanto, de competência legislativa plena.

Sob essa ótica, cito a ADI 429 de relatoria do Ministro Luiz Fux, cuja ementa transcrevo em parte:

"AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. TRIBUTÁRIO. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO CEARÁ. IMPUGNAÇÃO AOS ARTIGOS 192, §§ 1º E 2º; 193 E SEU PARÁGRAFO ÚNICO; 201 E SEU PARÁGRAFO ÚNICO; 273, PARÁGRAFO ÚNICO; E 283, III, DA CONSTITUIÇÃO ESTADUAL. ADEQUADO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO AO ATO COOPERATIVO E ISENÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS ÀS PEQUENAS E MICROEMPRESAS; PEQUENOS E MICROPRODUTORES RURAIS; BEM COMO PARA AS EMPRESAS QUE ABSORVAM CONTINGENTES DE DEFICIENTES NO SEU QUADRO FUNCIONAL OU CONFECIONE E COMERCIALIZE APARELHOS DE FABRICAÇÃO ALTERNATIVA PARA PORTADORES DE DEFICIÊNCIA. DISPOSIÇÕES PREVISTAS NA CONSTITUIÇÃO ESTADUAL. VIOLAÇÃO AO DISPOSTO NO ARTIGO 146, INCISO III, ALÍNEA "C", DA CRFB/88. COMPETÊNCIA CONCORRENTE DA UNIÃO, ESTADOS E DISTRITO FEDERAL PARA LEGISLAR SOBRE DIREITO TRIBUTÁRIO. ARTIGO 24, INCISO I, DA CRFB/88. AUSÊNCIA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DEMAIS DISPOSITIVOS OBJURGADOS. CONCESSÃO UNILATERAL DE BENEFÍCIOS E INCENTIVOS FISCAIS. ICMS. AUSÊNCIA DE CONVÊNIO INTERESTADUAL. AFRONTA AO DISPOSTO NO ARTIGO 155, § 2º, INCISO XII, "G", DA CRFB/88. CAPUT DO ART. 193 DA CONSTITUIÇÃO ESTADUAL. INTERPRETAÇÃO CONFORME À CONSTITUIÇÃO SEM DECLARAÇÃO DE NULIDADE. EXCLUSÃO DO ICMS DO SEU CAMPO DE INCIDÊNCIA. 1. O Federalismo brasileiro exterioriza-se, dentre outros campos, no segmento tributário pela previsão de competências legislativo-fiscais privativas dos entes

políticos, reservada à Lei Complementar estabelecer normas gerais. 2. A concessão de benefícios fiscais não é matéria relativa à iniciativa legislativa privativa do Chefe do Poder Executivo, nos termos do estabelecido no artigo 61, § 1º, inciso II, alínea b, da CRFB/88. 3. O poder de exonerar corresponde a uma derivação do poder de tributar, assim, presente este, não há impedimentos para que as entidades investidas de competência tributária, como o são os Estados-membros, definam hipóteses de isenção ou de não-incidência das espécies tributárias em geral, à luz das regras de competência tributária, o que não interdita a Constituição estadual de dispor sobre o tema. 4. O art. 146, III, "c", da CRFB/88 determina que lei complementar estabeleça normas gerais sobre matéria tributária e, em especial, quanto ao adequado tratamento tributário a ser conferido ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. 5. **Não há a alegada inconstitucionalidade da Constituição estadual, porquanto a competência para legislar sobre direito tributário é concorrente, cabendo à União estabelecer normas gerais, aos Estados-membros e o Distrito Federal suplementar as lacunas da lei federal sobre normas gerais, afim de afeiçoá-las às particularidades locais, por isso que inexistindo lei federal de normas gerais, acerca das matérias enunciadas no citado artigo constitucional, os Estados podem exercer a competência legislativa plena (§ 3º, do art. 24 da CRFB/88) . [...] "** (ADI 429, Rel. Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, DJe 30.10.2014). grifei

Ademais, ainda quanto à competência plena para legislar sobre IPVA, cito a ADI 2298 de relatoria do Min. Celso de Melo, assim ementada:

"AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - PARTILHA DE COMPETÊNCIAS ESTATAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA - A CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA COMO "SEDES MATERIAE" QUE DEFINE "O ARQUÉTIPO GENÉRICO" INERENTE A CADA ESPÉCIE TRIBUTÁRIA EM RAZÃO DOS ELEMENTOS MÍNIMOS QUE DEVERÃO COMPOR, NO PLANO LEGAL, A RESPECTIVA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA POSSÍVEL - IPVA - OUTORGA DE COMPETÊNCIA IMPOSITIVA AOS ESTADOS-MEMBROS E AO DISTRITO FEDERAL - AUSÊNCIA DE LEGISLAÇÃO NACIONAL, DE COMPETÊNCIA DA UNIÃO FEDERAL (CF, ART. 146, III, "a"), DESTINADA A REGULAR, EM SEUS ASPECTOS GERAIS, ESSA ESPÉCIE TRIBUTÁRIA - POSSIBILIDADE, NO ENTANTO, DE O ESTADO-MEMBRO E O DF VIREM A INSTITUIR ESSE IMPOSTO COM FUNDAMENTO NO ART. 24, § 3º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA - A QUESTÃO DA COMPETÊNCIA PARA FORMULAR A NORMA DE TRIBUTAÇÃO E O EXERCÍCIO DO PODER DE EXONERAÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA - AUSÊNCIA DE PROPRIEDADE DE VEÍCULO AUTOMOTOR - CONSEQUENTE

IMPOSSIBILIDADE DE CONCEDER-SE ISENÇÃO EM FAVOR DE PESSOA (SIMPLES POSSUIDOR) A QUEM, POR FALECER-LHE A CONDIÇÃO DE “DOMINUS”, SEQUER SE PODE IMPUTAR O DEVER LEGAL DE PAGAR O IPVA - COMPETÊNCIA LEGISLATIVA TRIBUTÁRIA E OBSERVÂNCIA, QUANTO AO SEU EXERCÍCIO, DOS CRITÉRIOS DA RAZOABILIDADE E DA PROPORCIONALIDADE - POSIÇÃO DO MINISTRO CELSO DE MELLO, RELATOR DA CAUSA, EXPOSTA EM VOTO VENCIDO, POR ENTENDER QUE, “ONDE NÃO COUBER TRIBUTAÇÃO, TORNAR-SE-Á IRRAZOÁVEL CONCEDER ISENÇÃO” - LEI ESTADUAL QUE CONCEDE ISENÇÃO DE PAGAMENTO DE IPVA EM CASO DE AQUISIÇÃO DE VEÍCULO, PELO SISTEMA DE “LEASING”, PARA USO NO SERVIÇO AUTORIZADO DE TRANSPORTE INDIVIDUAL DE PASSAGEIROS - ALEGADA VIOLAÇÃO AO ART. 155, III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL - INOCORRÊNCIA (POSIÇÃO MAJORITÁRIA DO TRIBUNAL) - MEDIDA CAUTELAR INDEFERIDA.” (ADI 2298 MC, Rel. Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, DJe 29.10.2013)

Destaco parte do voto do Min. Rel. Celso de Melo:

“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.

## 1.2 - Ausência de revogação de benefício de ordem

Quanto à segunda alegação de constitucionalidade 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 19, fls. 362 e 363) 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, constitucionalidade 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.

Por fim, aduz-se violação ao princípio da isonomia tributária, art. 150, III da CF, pois a lei paulista concede redução de cinquenta por cento da alíquota apenas para os veículos registrados no Estado de São Paulo. Afirma-se, portanto, que a referida lei estaria tratando as locadoras de veículos, pessoas jurídicas em situação equivalente, de forma desigual.

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 1654 MC, de relatoria do Min. Néri da Silveira, que tratou de lei criada pelo Estado do Amapá, a qual estabelecia como sanção, pelo não pagamento do IPVA, a impossibilidade de se renovar a licença de trânsito, gerou dúvidas sobre se seria matéria afeta ao código tributário ou ao código de trânsito. Desse modo, transcrevo a ementa do julgado:

"Ação direta de constitucionalidade. 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 1654 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 vénia**, em matéria de competência estadual".

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.**

Em outras palavras, diz a lei que se o proprietário do veículo automotor não pagar o IPVA, o Departamento de Trânsito não lhe dará a licença para transitar, mas não poderá, só por isso, apreender desde logo o bem. Veja que se o veículo transitar assim mesmo, sem licença, a questão é absolutamente diversa, e a eventual retenção decorrerá não do débito do IPVA em si, mas da inobservância às leis de trânsito que impedem a circulação de automóveis desprovidos da necessária licença. O dispositivo em questão somente cuidou de excluir das sanções pelo inadimplemento tributário a apreensão de veículo cujo proprietário esteja em débito, e nada mais.

[...] 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.” 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 - Ausência de violação ao princípio da isonomia

Em relação à violação ao princípio da isonomia tributária e ao fato de a lei paulista conceder redução de cinquenta por cento da alíquota apenas para os veículos registrados no Estado de São Paulo, não vislumbro ofensa à isonomia tributária.

Primeiramente, cabe determinar de que modo deve ser interpretado o art. 150, II, da CF e, para tanto, cito Paulo de Barros Carvalho:

“No domínio do direito tributário, o artigo 150, II, da Carta Magna, proíbe à União, Estados, Distrito Federal e Municípios a instituição de tratamento desigual a contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Não deverá haver qualquer *descrimen* com base na ocupação profissional ou função exercida. O intuito é garantir a tributação justa (sobrevalor). Isto não significa, contudo, que todos os contribuintes devam receber tratamento tributário igual, mas, sim, que as pessoas, físicas ou jurídicas, encontrando-se em situações econômicas idênticas, ficarão submetidas ao mesmo regime jurídico, com as particularidades que lhes forem próprias. Caberá à legislação de cada tributo, tomando em consideração as notas singulares das diversas classes de sujeitos passivos, eleger fatos distintivos que sejam hábeis para atender às especificidades dos casos submetidos à imposição, de tal maneira que se mantenha a correspondente equivalência entre as múltiplas situações empíricas sobre as quais haverá de incidir a percussão tributária”. (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. São Paulo: NOESES, 2008. págs. 266-267)

Desse modo, não há que se falar em ofensa à isonomia tributária, pois quando se trata de justificativas extrafiscais, pode ser autorizada a diferenciação. O combate à guerra fiscal, no caso da lei paulista, configura-se como uma razão extrafiscal a fim de justificar a diferenciação.

E o estabelecimento dessa premissa é importante porque não há dúvidas de que o prescrito pelo artigo 155, § 2º, XII, "g", da Constituição Federal, visa a evitar a concessão de benefícios fiscais que acarretem prejuízos a outro estado da Federação. Ives Gandra da Silva Martins, ao tratar do tema, menciona a proibição da concorrência predatória "*(...) em virtude de incentivos concedidos por outras unidades da federação (...)*" (Guerra Fiscal, in Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2014, p. 18)

Nesse caso, indago-me, como o fez o Ministro Marcos Aurélio, por ocasião do julgamento da ADI 3.421, se estamos diante de isenção ou benefício que configura "Guerra Fiscal". Naquele julgamento, o Ministro Marco Aurélio bem expôs:

"A disciplina legal em exame apresenta peculiaridades a merecerem reflexão para concluir estar configurada, ou não, a denominada "guerra fiscal". [...] Ao lado da imunidade, há a isenção e, quanto ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, visando a editar verdadeira autofagia, a alínea "g" do inciso XII do § 2º do artigo 155 da Carta da República remete a lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

A lei complementar relativa à disciplina da matéria é a nº 24/75. Nela está disposto que, ante as peculiaridades do ICMS, benefícios fiscais hão de estar previstos em instrumento formalizado por todas as unidades da Federação. Indago: o preceito alcança situação concreta que objetive beneficiar, sem que se possa apontar como alvo a cooptação, não o contribuinte de direito, mas o contribuinte de fato, presentes igrejas e templos de qualquer crença, quanto a serviços públicos estaduais próprios, delegados, terceirizados ou privatizados de água, luz, telefone e gás? A resposta é negativa.

A proibição de introduzir-se benefício fiscal, sem o assentimento dos demais estados, tem como móvel evitar competição entre as unidades da Federação e isso não acontece na espécie. Friso, mais uma vez, que a disciplina não revela isenção alusiva a contribuinte de direito, a contribuinte que esteja no mercado, mas a contribuintes de

fato, de especificidade toda própria, ou seja, igrejas e templos, notando-se, mais, que tudo ocorre no tocante ao preço de serviços públicos e à incidência do ICMS.” (ADI 3.421, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJe 28.05.2010).

Leandro Paulsen, sob essa ótica, consigna que:

“Ao lado da capacidade contributiva, também razões extrafiscais autorizam diferenciação tributária, desde que efetivamente presentes e amparadas constitucionalmente. Podem-se citar, como exemplo, os benefícios fiscais de incentivo regional (art. 151, I) o estímulo ao cooperativismo e a outros modos de associativismo (arts. 146, III, c, e 174, § 2º), o tratamento favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte (art. 146, III, d, da CF) e a indução ao cumprimento da função social da propriedade (arts. 170, III, e 182, § 4º, II)”. (PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 12. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2010. pág. 185)

Nesse sentido, entendo inexistir afronta ao princípio, conforme bem assentou a Procuradoria-Geral da República em seu parecer, cujo trecho se transcreve:

“Portanto, no caso da Lei Paulista não há que se falar em afronta ao princípio da igualdade, pois a redução de alíquotas para as empresas de locação de veículos, além de representar um mecanismo político legítimo de combate a guerra fiscal, não criou qualquer discriminação arbitrária ou privilégio, tendo em vista que estende o benefício da redução de alíquotas para todas as empresas do setor, atendendo ao princípio constitucional de tratar com igualdade os que se encontram em situação igual”. (eDOC 13, p. 32)

### 2.3 - 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 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.

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".

Com relação a esse ponto, cabe ressaltar que o Supremo Tribunal Federal discutiu questão constitucional, em certa medida, semelhante a destes autos no RE-RG 1.016.605, de relatoria do Min. Marco Aurélio, tema 708, no qual esta Corte reconheceu a existência de repercussão geral acerca da possibilidade de recolhimento do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (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 Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (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 recentemente 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 decidido 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.

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.

Nesses termos, entendo estar eivado de inconstitucionalidade material o **art. 3º, X, b, da Lei 13.296/2008 do Estado de São Paulo.**

### **3. Dispositivo**

Ante o exposto, julgo parcialmente procedente a presente ação direta de inconstitucionalidade para declarar a inconstitucionalidade material do **art. 3º, X, b, da Lei 13.296/2008 do Estado de São Paulo.**

É como voto.