



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS
ESCOLA DE DIREITO, NEGÓCIOS E COMUNICAÇÃO
NÚCLEO DE PRÁTICA JURÍDICA
COORDENAÇÃO ADJUNTA DE TRABALHO DE CURSO
MONOGRAFIA JURÍDICA

**OS REFLEXOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA NA POLÍTICA AMBIENTAL E NA
ECONOMIA BRASILEIRA:
EVASÃO FISCAL DE IPVA DE CARROS ELÉTRICOS EM GOIÁS**

ORIENTANDO: PAULO ROBERTO PEREIRA FERREIRA
ORIENTADOR: PROF. DR. GIL CÉSAR COSTA DE PAULA

GOIÂNIA – GO
2025

PAULO ROBERTO PEREIRA FERREIRA

**OS REFLEXOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA NA POLÍTICA AMBIENTAL E NA
ECONOMIA BRASILEIRA:
EVASÃO FISCAL DE IPVA DE CARROS ELÉTRICOS EM GOIÁS**

Monografia Jurídica apresentada à disciplina
Trabalho de Curso II, da Escola de Direito,
Negócios e Comunicação da Pontifícia
Universidade Católica de Goiás (PUC Goiás).
Prof. Orientador: Dr. Gil César Costa de Paula.

GOIÂNIA – GO

2025

PAULO ROBERTO PEREIRA FERREIRA

**OS REFLEXOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA NA POLÍTICA AMBIENTAL E NA
ECONOMIA BRASILEIRA:
EVASÃO FISCAL DE IPVA DE CARROS ELÉTRICOS EM GOIÁS**

Data da Defesa: ____ de _____ de _____

BANCA EXAMINADORA

Orientador: Prof. Dr. Gil César Costa de Paula

Nota

Examinador Convidado: Prof. Me. Júlio Anderson Alves Bueno

Nota

Aos meus pais, Edmundo Roberto e Maria Aparecida, aos meus irmãos e, especialmente, à minha esposa, Flúvia Barreto, e ao meu filho, Heitor Barreto Ferreira, pelo apoio e pela compreensão durante esta jornada de construção do conhecimento e da nossa formação como seres humanos.

Agradeço à Pontifícia Universidade Católica de Goiás (PUC Goiás) pelo apoio necessário para a realização deste trabalho, assim como às professoras e aos professores pelo compartilhamento de conhecimentos e sabedoria, sempre com tanta inspiração e paixão pelo ensino.

“A justiça não consiste em ser neutro entre o certo e o errado, mas em descobrir o certo e sustentá-lo, onde quer que ele se encontre, contra o errado”.

(Theodore Roosevelt)

RESUMO

A aprovação da Reforma Tributária (Emenda Constitucional n.º 132/2023) representou um marco legal histórico no Brasil. As mudanças promovidas por essa alteração constitucional acarretaram reflexos tanto na política ambiental quanto na economia do país. Diante desses fatos, o objetivo dessa monografia jurídica foi analisar como essas modificações influenciaram as Fazendas Públicas e o comportamento do consumidor-contribuinte em relação aos incentivos fiscais concedidos na busca de um meio ambiente ecologicamente equilibrado. Para tanto foi utilizado o método hipotético-dedutivo na busca de soluções para uma lacuna jurídica que tem como ponto central a ausência de Lei Complementar Federal, dispondo sobre normas gerais do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA). Nesse sentido, tomou-se por base a análise de um caso concreto que envolveu o Estado de Goiás e o Distrito Federal. Os resultados do estudo de caso sugerem que, nas atuais regras do ordenamento jurídico nacional, os contribuintes estão propensos a cometer crimes contra a ordem tributária a fim de se aproveitar dos benefícios tributários decorrentes da nova política ambiental. Conclui-se que para uma maior efetividade da política de incentivos tributários-ambientais se faz necessária a edição de Lei Complementar Federal sobre normas gerais do IPVA, bem como fortalecimento da legislação que trata dos crimes fiscais e o estabelecimento de um novo padrão de ética no país.

Palavras-chave: Reforma Tributária. Meio Ambiente. Impostos. Isenções. Crimes.

ABSTRACT

The approval of the Tax Reform (Constitutional Amendment No. 132/2023) represented a historic legal milestone in Brazil. The changes promoted by this constitutional amendment had repercussions on both environmental policy and the country's economy. Given these facts, the objective of this legal monograph was to analyze how these modifications influenced the Public Treasury and the behavior of the consumer-taxpayer in relation to the tax incentives granted in the search for an ecologically balanced environment. To this end, the hypothetical-deductive method was used in the search for solutions to a legal gap that has as its central point the absence of a Federal Complementary Law, providing for general rules of the Tax on Motor Vehicle Ownership (IPVA). In this sense, the analysis of a specific case involving the State of Goiás and the Federal District was used as a basis. The results of the case study suggest that, under the current rules of the national legal system, taxpayers are prone to commit crimes against the tax order to take advantage of the tax benefits arising from the new environmental policy. It is concluded that for greater effectiveness of the tax-environmental incentive policy, it is necessary to enact a Federal Complementary Law on general IPVA rules, as well as strengthening the legislation that deals with tax crimes and establishing a new ethical standard in the country.

Keywords: Tax Reform. Environment. Taxes. Exemptions. Crimes.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – DANFE	33
Figura 2 – Veículos Elétricos.....	56
Figura 3 – Endereço de registro de veículo elétrico	57

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas 2024	23
Tabela 2 – Exceções ao princípio da anterioridade.....	26

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABLA	- Associação Brasileira das Locadoras de Automóveis
ADI	- Ação Direta de Inconstitucionalidade
AI	- Ato Institucional
ANFAVEA	- Associação Nacional dos Fabricantes de Veículos Automotores
CBS	- Contribuição sobre Bens e Serviços
CF/1988	- Constituição Federal de 1988
CNM	- Confederação Nacional dos Municípios
COFINS	- Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
Comsefaz	- Comitê Nacional de Secretários de Fazenda, Finanças, Receita ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal
CONAMA	- Conselho Nacional do Meio Ambiente
CONFIA	- Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal
COP	- <i>Conference of the Parties</i>
CPF	- Cadastro de Pessoas Físicas
CRLV	- Certificados de Registro e Licenciamento de Veículo
CTE	- Código Tributário do Estado
CTN	- Código Tributário Nacional
DETRAN-GO	- Departamento Estadual de Trânsito de Goiás
DIRPF	- Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física
EC	- Emenda Constitucional
IBGE	- Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBS	- Imposto sobre Bens e Serviços
ICMS	- Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IE	- Imposto de Exportação
IFI	- Instituição Fiscal Independente
II	- Imposto de Importação
IOF	- Imposto sobre Operações Financeiras
IPI	- Imposto sobre Produtos Industrializados
IPVA	- Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
ISS	- Imposto Sobre Serviços
IVA	- Imposto sobre o Valor Adicionado

LC	- Lei Complementar
OCDE	- Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
ONU	- Organização das Nações Unidas
PEC	- Proposta de Emenda à Constituição
PIS	- Programa de Integração Social
PROCONVE	- Programa de Controle da Poluição do Ar por Veículos Automotores
STF	- Supremo Tribunal Federal
STN	- Secretaria do Tesouro Nacional

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	14
CAPÍTULO 1 – PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS E A REFORMA TRIBUTÁRIA	18
1.1 BREVE HISTÓRICO DA REFORMA TRIBUTÁRIA	18
1.2 PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988	20
1.2.1 Princípio da Legalidade	20
1.2.1.1 Exceções ao Princípio da Legalidade	21
1.2.2 Princípio da Isonomia	21
1.2.3 Princípio da Capacidade Contributiva	22
1.2.4 Princípio da Irretroatividade	23
1.2.5 Princípio da Anterioridade	24
1.2.5.1 Exceções ao Princípio da Anterioridade.....	25
1.2.6 Princípio do Não Confisco	26
1.2.7 Princípio da Seletividade	27
1.2.8 Princípio da Não Cumulatividade	28
1.2.9 Princípio da Uniformidade Geográfica	29
1.2.10 Princípio da Liberdade de Tráfego	30
1.3 NOVOS PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS COM A EMENDA CONSTITUCIONAL N.º 132/2023	31
1.3.1 Princípio da Simplicidade	31
1.3.2 Princípio da Transparência	31
1.3.3 Princípio da Justiça Tributária	34
1.3.4 Princípio da Cooperação	35
1.3.5 Princípio da Defesa do Meio Ambiente	35
CAPÍTULO 2 – O IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES (IPVA) “VERDE”	37
2.1 CONTEXTO HISTÓRICO-JURÍDICO.....	37
2.2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	39
2.3 FATO GERADOR DO IPVA	40
2.4 SUJEITOS DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA	43
2.4.1 Sujeito Ativo	43
2.4.2 Sujeito Passivo	43
2.5 O <i>QUANTUM DEBEATUR</i>	45
2.5.1 Base de Cálculo do IPVA	45
2.5.2 Alíquota do IPVA	47
2.6 IMUNIDADES.....	49
2.7 ISENÇÕES.....	50

CAPÍTULO 3 – CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E REFLEXOS DA EVASÃO FISCAL	53
3.1 CASO DE AQUISIÇÃO DE VEÍCULOS ELÉTRICOS EM GOIÁS E REGISTRO NO DISTRITO FEDERAL	53
3.2 CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA.....	57
3.3 IMPACTOS NA ARRECADAÇÃO DAS FAZENDAS PÚBLICAS ESTADUAL E MUNICIPAL.....	62
CONCLUSÃO	65
REFERÊNCIAS.....	68

INTRODUÇÃO

O dia 20 de dezembro de 2023 entrou para a história do país. Após quase 40 anos, o Congresso Nacional conseguiu aprovar uma mudança significativa no sistema tributário brasileiro: a Reforma Tributária. Diante desse marco legal, surgiram questionamentos inevitáveis: quais foram as mudanças promovidas na legislação tributária e ambiental pela Reforma Tributária? quais foram os reflexos no comportamento do consumidor-contribuinte após a Reforma Tributária? como os consumidores de Goiás se comportaram em relação à aquisição de veículos automotores movidos a energia elétrica?

Na busca por respostas a essas perguntas, tecemos as seguintes observações:

- a) Com as mudanças promovidas na Constituição Federal pela Emenda Constitucional (EC) n.º 132/2023, especialmente nos artigos 145, §§ 3º e 4º, e 155, § 6º, II e III, instaurou-se uma nova relação jurídica entre os contribuintes e a Fazenda Pública. A inclusão de novos princípios constitucionais, pautados principalmente pela defesa do meio ambiente e pela justiça tributária, deu início a uma nova era tributária no Brasil. A possibilidade de as Fazendas Públicas adotarem critérios diferenciados na imposição das alíquotas do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), levando em consideração o impacto ambiental causado pelos veículos automotores, refletiu diretamente no mercado de automóveis movidos a energia elétrica, assim como no fornecimento de combustíveis fósseis pelos postos de gasolina. O IPVA passou a integrar o rol dos “impostos verdes”, que são aqueles usados para incentivar comportamentos desejáveis e taxar de forma mais gravosa os comportamentos nocivos ao planeta. Na cidade de São Paulo, foi aprovada uma lei instituindo uma espécie de *cashback* do IPVA, como medida de incentivo ao registro de carros elétricos, visando melhorar a qualidade do ar da cidade.
- b) O incentivo trouxe vantagens e desvantagens tanto para os consumidores quanto para as Fazendas Públicas. Para os consumidores, os descontos e isenções no IPVA, aliada à crescente acessibilidade na aquisição de automóveis novos e de bom desempenho, entraram em contraponto com a baixa capilaridade dos pontos de recarga públicos e semipúblicos para os veículos elétricos. Para as Fazendas Públicas, a tentativa de melhorar a qualidade de vida da população e reduzir os gastos com a saúde pública,

sobretudo nas grandes capitais, se confrontou com a perda de arrecadação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) de combustíveis fósseis e com a perda de receita oriunda do mercado de transportes e entregas, que é predominantemente movimentado por veículos a combustão. Vale ressaltar que uma das maiores empresas do país, a Petrobras, explora o fornecimento dessa modalidade de combustível.

- c) O ponto mais intrigante deste trabalho foi a reflexão sobre como uma medida de incentivo a um direito social difuso, como o direito a um meio ambiente ecologicamente equilibrado, pode ser distorcida na prática por meio da evasão fiscal, resultando em crimes contra a ordem tributária que gerou prejuízos financeiros às Fazendas Públicas Estadual e Municipal. Aspectos da formação cultural, educacional e social de uma população podem ser fatores que explicam esse comportamento. Diante dessa realidade, o que fazer? Continuar incentivando políticas para a melhoria da qualidade de vida, mesmo que elas agravem o orçamento das gestões públicas, ou suspender essas políticas e tratar seus efeitos? Os desafios da gestão pública são imensos, e o presente trabalho pretendeu apresentar reflexões que possam, eventualmente, contribuir com soluções para nossa sociedade.

Nesse sentido, a Reforma Tributária foi concebida com o intuito de simplificar e dar maior racionalidade ao sistema tributário. Por meio dela, foi criado o que se convencionou chamar de "IVA-dual", que unificou, no âmbito federal, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), que deu origem à Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). No âmbito estadual e municipal, unificou-se o ICMS e o Imposto sobre Serviços (ISS), que deu origem ao Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Essa transição, do formato de tributação atual para o que foi aprovado, ocorrerá gradualmente, de 2026 a 2032.

Além dessas mudanças, conforme mencionado, a reforma trouxe inovações importantes em relação aos princípios tributários constitucionais, bem como em relação ao IPVA.

Dentre os novos princípios, destacou-se especialmente a defesa do meio ambiente, tema de grande relevância para o Brasil, que sediará a *Conference of the Parties* (COP 30) — 30ª Conferência das Partes da Organização das Nações Unidas (ONU) sobre Mudanças Climáticas, a ser realizada em Belém, capital do Pará, entre

os dias 10 e 21 de novembro de 2025.

A valorização do meio ambiente também foi reconhecida na possibilidade de diferenciação das alíquotas do IPVA, conforme o impacto ambiental causado pelo uso dos veículos automotores. Esses incentivos, em forma de redução das alíquotas ou mesmo de isenção tributária, influenciou diretamente o comportamento de consumo da população com reflexos na economia do país.

A cadeia produtiva do mercado de veículos automotores apresenta diversas peculiaridades e complexidades, uma vez que envolve desde as montadoras e os fornecedores de peças até as concessionárias, a produção e o abastecimento de combustíveis, além das Fazendas Públicas, que dependem das receitas tributárias para atender às demandas sociais.

Dessa forma, no primeiro capítulo, foi apresentada uma síntese histórica da Reforma Tributária, abordando desde os primeiros movimentos até a promulgação da EC n.º 132/2023, com ênfase nos princípios vigentes e nos novos princípios estabelecidos pela emenda.

No segundo capítulo, procedeu-se a um estudo mais detalhado do tributo objeto deste trabalho, o IPVA. Nesse ponto, foram analisadas as principais características do imposto, como a competência, o fato gerador, a base de cálculo, as alíquotas, as imunidades e isenções legais, além de um comparativo das legislações estaduais que regulam esse tributo.

Considerando a tradição brasileira no uso de veículos automotores movidos a combustível fóssil e as atuais políticas ambientais globais que incentivam o uso de energias limpas, dado o elevado nível de poluição, coube aos Estados da Federação, em razão de sua competência constitucional, legislar sobre as conexões entre o Direito Tributário e o Direito Ambiental. Nesse contexto, ilustrou-se como os Estados vêm construindo suas legislações para atender a essa nova realidade.

Por fim, no último capítulo, o trabalho apresentou, por meio de um estudo de caso, como os consumidores-contribuintes do Estado de Goiás, a nona maior economia do país, se comportaram em resposta às mudanças na legislação tributária.

O presente estudo contou com pesquisa bibliográfica, pesquisa documental e coleta de dados da Fazenda Pública, com a estimativa dos impactos causados pelas fraudes envolvendo veículos híbridos e elétricos em Goiás.

As fontes de consulta contemplaram compêndios da área de Direito Tributário e Ambiental, artigos científicos, textos de revistas, matérias jornalísticas e estudos

estatísticos sobre o tema.

O método utilizado foi o hipotético-dedutivo, que consiste em identificar problemas ou lacunas no conhecimento e, a partir daí, buscar soluções por meio de tentativas e eliminação de erros.

CAPÍTULO 1 – PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS E A REFORMA TRIBUTÁRIA

Este capítulo visa explorar os princípios tributários que fundamentam o sistema tributário brasileiro, especialmente à luz das mudanças trazidas pela EC n.º 132/2023. Apresentaremos uma breve análise histórica da Reforma Tributária, destacando os principais movimentos que culminaram na promulgação da emenda. A relevância dos princípios tributários na Constituição Federal de 1988 (CF/1988) será examinada, considerando seu papel na limitação do poder estatal e na proteção dos direitos dos contribuintes. Com isso, buscamos compreender como esses princípios foram reinterpretados e potencializados no contexto da nova legislação tributária, e quais implicações isso tem para a relação entre os cidadãos e a Fazenda Pública.

1.1 BREVE HISTÓRICO DA REFORMA TRIBUTÁRIA

A aprovação da EC n.º 132/2023 representa um marco histórico no esforço do parlamento brasileiro para tornar o Sistema Tributário Nacional mais racional e simples. A matéria publicada no portal Senado Notícias, em 21 de dezembro de 2023, intitulada “Reforma tributária promulgada: principais mudanças dependem de novas leis”, inicia-se com os seguintes dizeres: “Com a primeira reforma ampla do sistema tributário realizada sob a Constituição Federal de 1988, os parlamentares esperam simplificar a cobrança de impostos sobre o consumo para incentivar o crescimento econômico” (SENADO NOTÍCIAS, 2023a, n. p.).

Esse contexto revela que, desde a promulgação da Carta Magna, as discussões sobre questões tributárias ocupam um espaço relevante no debate público nacional. Tais discussões se intensificaram, ganhando contornos de Proposta de Emenda Constitucional (PEC), com destaque para as PECs n.º 110/2019 e n.º 45/2019. A PEC 110, idealizada pelo deputado federal Luiz Carlos Hauly e em tramitação no Senado Federal, e a PEC 45, proposta pelo professor e pesquisador Bernard Appy e em tramitação na Câmara dos Deputados, apresentavam diferenças significativas, principalmente em relação à criação do IVA.

A PEC 45 propunha a criação de um único imposto, agregando tributos das esferas federal, estadual e municipal. Por outro lado, a PEC 110 sugeria a

implementação de um IVA dual, em que os tributos federais seriam unificados em um plano e os tributos estaduais e municipais em outro. Nesse cenário de divergência, a PEC 110 prevaleceu após intensas articulações políticas, levando a modificações no texto da PEC 45, que, posteriormente, foi aprovada pelo Congresso Nacional e resultou na promulgação da EC n.º 132/2023.

É importante destacarmos que as duas PECs resistiram a uma das maiores pandemias da história mundial, que mergulhou o país em uma crise sem precedentes. Em 27 de julho de 2020, durante o contexto da pandemia da Covid-19, o autor desta monografia publicou, no Estadão, o artigo intitulado “Reforma ou reparo tributário”, apontando que a crise como uma oportunidade para promover mudanças no sistema tributário brasileiro já era vislumbrada. O artigo ressaltava:

O contexto de crise oferece uma grande oportunidade para a classe política promover verdadeiras mudanças estruturais no nosso cipoal tributário. A simplificação das obrigações por parte do contribuinte, a desoneração do consumo, o fortalecimento do pacto federativo, a viabilização responsável do setor produtivo e a mudança na relação do fisco com os contribuintes são pilares essenciais para se levar à frente a construção de um sistema tributário mais justo e racional. A sociedade anseia por mudanças significativas. Não dá pra reformar um manicômio tributário apenas com reparos (FERREIRA, 2020, n. p.).

Após a promulgação da Emenda, a Instituição Fiscal Independente (IFI), órgão vinculado ao Senado Federal, publicou o Estudo Especial n.º 19, de 4 de março de 2024, no qual resumiu as mudanças promovidas pela Reforma:

Não prevaleceu a ideia de uma alíquota única para o Imposto sobre Valor Agregado dual brasileiro – composto pela CBS federal e pelo IBS estadual e municipal – restando a previsão de quatro alíquotas que diferenciarão produtos, serviços e setores econômicos. Várias exceções e regimes especiais foram introduzidos. O Simples Nacional e a Zona Franca de Manaus foram mantidos. Fundos de compensação e desenvolvimento foram criados. Mas a essência da proposta foi preservada: fim da cumulatividade, fato gerador no destino e não na origem, regras nacionais uniformes, fim da guerra fiscal, transparência para o contribuinte saber o que está pagando de impostos (PESTANA, 2024, p. 4).

Em tom de celebração, o presidente do Senado, Rodrigo Pacheco, fez a seguinte declaração:

[...] a promulgação da PEC da reforma tributária é um marco histórico e um ponto de virada na história do país. Ele reconheceu que a proposta foi objeto de divergências, mas lembrou o consenso de que o sistema atual é complexo demais e precisava ser **simplificado**. Pacheco admitiu que a tarefa de buscar

um texto final não foi fácil, mas disse que o Congresso agora entrega um o texto equilibrado, focado na **justiça fiscal** e na desburocratização (SENADO NOTÍCIAS, 2023b, n. p. grifos nossos).

Essa fala evidencia alguns dos princípios positivados no texto constitucional, que agora se integram aos princípios já existentes, a fim de nortear com maior precisão o nosso sistema tributário. Nesse contexto, Hugo de Brito Machado (2024) assevera que:

[...] princípios existem para proteger o cidadão contra os abusos do poder. [...] o Direito é um instrumento de defesa contra o arbítrio, e a supremacia constitucional, que alberga os mais importantes princípios jurídicos, é por excelência um instrumento do cidadão contra o Estado (MACHADO, 2024, p. 42).

Por sua vez, Leandro Paulsen (2015) conceitua os princípios e cita alguns exemplos:

São princípios quando indicam valores a serem promovidos, de modo que impõem a identificação da conduta devida em cada caso concreto, conforme suas circunstâncias peculiares. Como exemplos, temos a determinação de que os impostos, sempre que possível, sejam pessoais e graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (art. 145, §1º, da CF) e a vedação à instituição de tratamento desigual entre os contribuintes que se encontrem em situação equivalente (art. 150, II, da CF). Em face de um princípio, teremos de construir a regra para o caso concreto (PAULSEN, 2015, p. 67).

Dado o papel fundamental que os princípios desempenham na compreensão dos reflexos da Reforma Tributária, os princípios que regem o Sistema Tributário Nacional serão abordados a seguir.

1.2 PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

1.2.1 Princípio da Legalidade

O princípio da legalidade está previsto no inciso I do artigo 150 da CF/1988: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, **é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei** que o estabeleça” (BRASIL, 1988, n. p., grifos nossos). Como podemos observar, trata-se de uma verdadeira limitação ao poder do Estado de

tributar o contribuinte, como a própria seção constitucional destaca.

Esse princípio é considerado pela doutrina majoritária como o mais importante, especialmente por sua posição central no aspecto da segurança jurídica.

Quanto às formalidades exigidas pelo texto constitucional, Bueno (2014, p. 101) pontua que “[...] requer-se lei em sentido estrito, entendida como norma jurídica aprovada pelo Legislativo e sancionada pelo Executivo, isto é, aquela submetida ao crivo do processo legislativo constitucional”.

1.2.1.1 Exceções ao Princípio da Legalidade

No entanto, o princípio da legalidade não é absoluto e admite algumas exceções, que estão previstas no parágrafo 1º do artigo 153 da CF/1988: “Art. 153. [...] § 1º **É facultado ao Poder Executivo**, atendidas as condições e os **limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V**” (BRASIL, 1988, n. p., grifos nossos).

Os impostos citados no dispositivo constitucional mencionado são:

- a) Imposto de importação de produtos estrangeiros (II);
- b) Imposto de exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (IE);
- c) Imposto sobre produtos industrializados (IPI); e
- d) Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (Imposto sobre Operações Financeiras – IOF).

Assim, com relação aos elementos que determinam o *quantum debeatur* desses impostos, apenas as alíquotas podem ser alteradas por meio de ato próprio do Poder Executivo. Não se pode falar, no entanto, em alteração, por essa via, da base de cálculo, que permanece restrita à lei em sentido estrito.

1.2.2 Princípio da Isonomia

O eminente jurista Ruy Barbosa (2019, p. 22) eternizou em sua obra “Oração aos Moços” as bases do princípio da isonomia, declarando: “A regra da igualdade não

consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigalam”.

O inciso II do artigo 150 da CF/1988 prevê que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

Art. 150. [...]

II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos (BRASIL, 1988, n. p., grifos nossos).

Para Hugo de Brito Machado (2024, p. 298), “todos sabem que a regra do art. 150, II, teve um objetivo específico: fazer com que os militares, magistrados e parlamentares paguem o imposto de renda sobre a totalidade da respectiva remuneração”. A doutrina majoritária entende que essa igualdade não se restringe apenas à igualdade formal, como também à igualdade material, impondo à lei a consideração desse critério conforme a situação de cada contribuinte

O comando constitucional mencionado não se aplica apenas ao legislador ordinário, como também às administrações tributárias. Um exemplo recente — objeto de estudo e publicação de artigo científico¹ pelo autor desta monografia — envolveu o ingresso e a tentativa de liberação de joias provenientes da Arábia Saudita. Esse caso ilustra a aplicação concreta do princípio da isonomia na fiscalização de bagagens e passageiros no Aeroporto de Guarulhos pela Receita Federal (BARBOSA; FERREIRA, 2024).

Portanto, o comando constitucional que rege o princípio da isonomia proíbe qualquer discriminação em relação às pessoas físicas que exerçam função ou ocupação profissional.

1.2.3 Princípio da Capacidade Contributiva

O princípio da capacidade contributiva está previsto no parágrafo primeiro do artigo 145 da CF/1988:

¹ Artigo publicado na Revista Brasileira de Assuntos Regionais e Urbanos – Barú: <https://doi.org/10.18224/baru.v10i1.14150>

Art.145 [...]

§1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (BRASIL, 1988, n. p., grifos nossos).

De acordo com Leandro Paulsen (2015, p. 76), a cobrança de tributo em percentuais distintos deve ocorrer conforme a riqueza ostentada pelos contribuintes, respeitando sua capacidade contributiva.

Um exemplo disso é o imposto de renda de pessoa física, que apresenta uma tabela com alíquotas diferenciadas (Tabela 1), conforme a faixa de renda mensal (base de cálculo) auferida pelos contribuintes.

Tabela 1 – Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas 2024

Base de cálculo	Alíquota	Dedução
Até R\$ 2.259,20	-	-
De R\$ 2.259, 21 até R\$ 2.826,65	7,5%	R\$ 169,44
De R\$ 2.836,66 até R\$ 3.751,05	15,0%	R\$ 381,44
De R\$ 3.751,06 até R\$ 4.664,68	22,5%	R\$ 662,77
Acima de R\$ 4.664,68	27,5%	R\$ 896,00

Fonte: Receita Federal (2024).

Dessa forma, o princípio da capacidade contributiva exige que o legislador estabeleça um tratamento diferenciado, levando em consideração aspectos pessoais, bem como a capacidade econômica de cada contribuinte.

1.2.4 Princípio da Irretroatividade

O princípio da irretroatividade está previsto na alínea “a” do inciso III do artigo 150 da CF/1988:

Art.150. [...] é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

III – cobrar tributos:

- a) **em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado** (BRASIL, 1988, n. p., grifos nossos).

Leandro Paulsen (2015, p. 122) classifica a irretroatividade tributária como uma garantia adicional aos contribuintes. Ao preservar o passado da atribuição de novos efeitos tributários, “[...] a irretroatividade reforça a própria garantia da legalidade, porquanto resulta na exigência de lei prévia”.

Hugo de Brito Machado (2024, p. 300) aprofunda a discussão sobre a fixação da vigência da lei pelo legislador, argumentando que, em hipótese alguma, o início da vigência poderia ser anterior à data de sua publicação. Caso contrário, a segurança jurídica do sistema tributário seria completamente comprometida.

Com a aprovação da EC n.º 132 de 2023, houve uma alteração no inciso III do parágrafo sexto do artigo 155, permitindo a incidência do IPVA sobre veículos aquáticos e aéreos. Se um Estado, por exemplo, decidir instituir o IPVA sobre lanchas em 2025, a Lei do imposto não poderá exigir o pagamento dos valores correspondentes a exercícios anteriores, como 2021 ou 2022.

Assim, a publicidade da instituição ou aumento do tributo, que não se aplica a fatos geradores do passado, assegura a não ocorrência de surpresas para o contribuinte e representa um reforço importante para a segurança jurídica no sistema tributário.

1.2.5 Princípio da Anterioridade

O princípio da anterioridade está previsto nas alíneas “b” e “c” do inciso III do artigo 150 da CF/1988:

Art. 150. [...] **é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:**

[...]

III – **cobrar tributos:**

[...]

- a) **no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;**
 b) **antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b** (BRASIL, 1988, n. p., grifos nossos).

A alínea “b” assegura ao contribuinte que ele só será tributado, seja pela

instituição, seja pela majoração de tributos, se as leis forem publicadas até 31 de dezembro do exercício anterior. Por sua vez, a alínea “c” garante ao contribuinte um prazo adicional de 90 dias entre a publicação da lei e a efetiva exigibilidade da obrigação tributária. Isso visa evitar surpresas e concede ao contribuinte um tempo mínimo para se programar financeiramente e cumprir com seus deveres legais.

A esse respeito, Leandro Paulsen (2015, p. 126, grifos do autor) observa que:

Não ocorre mais a instituição ou majoração de tributos por lei publicada ao apagar das luzes de um ano para vigência já a partir de 1º de janeiro. Muitas vezes houve até mesmo edições extras do Diário Oficial em 31 de dezembro, sábado à noite, sem que sequer tivesse chegado a circular, e que no dia seguinte, alheia ao conhecimento sequer dos mais atentos, já geravam obrigações tributárias. Com a aplicação simultânea das anterioridades de exercício e nonagesimal mínima, **só o atendimento a ambas enseja a incidência da lei.**

Portanto, os dispositivos constitucionais garantem ao contribuinte uma dupla proteção: a do exercício, com a vedação de tributos no mesmo exercício financeiro em que a lei é publicada, e a do prazo mínimo de 90 dias, assegurando-lhe tempo suficiente para cumprir as novas obrigações tributárias.

1.2.5.1 Exceções ao Princípio da Anterioridade

As exceções ao princípio da anterioridade estão previstas em três dispositivos constitucionais, a saber: i) o parágrafo primeiro do artigo 150; ii) a alínea “b” do inciso I do parágrafo quarto do artigo 177; e iii) o parágrafo sexto do artigo 195:

Art. 150. [...]

§ 1º A vedação do inciso III, ‘b’, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

Art. 177. [...]

§ 4º A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos:

I - a alíquota da contribuição poderá ser:

[...]

b) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no art. 150, III, ‘b’;

Art. 195. [...]

§ 6º As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, 'b' (BRASIL, 1988, n. p.).

O texto constitucional faz referência aos tributos e princípios aos quais se aplicam as exceções. Para facilitar a compreensão, apresenta-se a seguir o rol das exceções, conforme descrito na Tabela 2:

Tabela 2 – Exceções ao princípio da anterioridade

Tributo / Dispositivo Constitucional	Anterioridade de exercício	Anterioridade nonagesimal
II - 153, I	exceção - 150, §1º	exceção - 150, §1º
IE - 153, II	exceção - 150, §1º	exceção - 150, §1º
IR - 153, III	-	exceção - 150, §1º
IPI - 153, IV	exceção - 150, §1º	-
IOF - 153, V	exceção - 150, §1º	exceção - 150, §1º
IPVA (bc) - 155, III	-	exceção - 150, §1º
IPTU (bc) - 156, I	-	exceção - 150, §1º
IEG - 154, II	exceção - 150, §1º	exceção - 150, §1º
ECCG - 148, I	exceção - 150, §1º	exceção - 150, §1º
ICMS-comb/lub(%) - 155, §2º, XII, h	exceção - 155, §4º, IV, c	-
CIDE-comb(%) - 177, §4º	exceção - 177, §4º, I, b	-
CSS - 195, I a IV	exceção - 195, §6º	-

Fonte: Paulsen (2015, p. 127).

As exceções ao princípio da anterioridade de exercício permitem a cobrança no mesmo ano-calendário em que a lei que institui ou majorou o tributo for publicada. Já as exceções ao princípio da anterioridade nonagesimal possibilitam a cobrança antes dos 90 dias estabelecidos pela regra geral da alínea "c" do inciso III do artigo 150 da CF/1988.

1.2.6 Princípio do Não Confisco

O princípio do não confisco está previsto no inciso IV do artigo 150 da CF/1988: “Art. 150. [...] **é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: IV - utilizar tributo com efeito de confisco**” (BRASIL, 1988, n. p., grifos nossos). Esse dispositivo visa impedir a utilização de tributos que resultem em um efeito

confiscatório, ou seja, aqueles cuja tributação é considerada abusiva, onerosa e desproporcional às possibilidades econômicas do contribuinte.

Nesse contexto, o Supremo Tribunal Federal (STF), ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 2010-2/DF², em setembro de 1999, suspendeu o aumento da contribuição previdenciária dos servidores públicos. Esse aumento, somado à incidência do imposto sobre a renda retido na fonte, poderia resultar em uma carga tributária superior a 50% do salário mensal.

A respeito desse julgamento, Leandro Paulsen (2015, p. 131) afirma que o precedente estabeleceu que “a verificação do caráter confiscatório de um novo tributo ou sua majoração deve ser feita em face da carga tributária total a que está submetido o contribuinte, e não em relação à onerosidade de cada tributo isoladamente considerado”.

Dessa maneira, a CF/1988, por meio do princípio do não confisco, impôs uma importante limitação ao poder de tributar do Estado. Essa limitação garante ao contribuinte a proteção de seus rendimentos, assegurando-lhe a capacidade de custear as despesas relacionadas à sua própria sobrevivência, ao exercício do direito à propriedade, à livre iniciativa e ao exercício profissional.

1.2.7 Princípio da Seletividade

O princípio da seletividade está previsto no inciso I do parágrafo terceiro do artigo 153, no inciso III do parágrafo segundo do artigo 155, e, após a Reforma Tributária, também no inciso II do parágrafo sexto do artigo 155 da CF/1988:

² “[...] A TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA É VEDADA PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal entende cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de a Corte examinar se determinado tributo ofende, ou não, o **princípio constitucional da não-confiscatoriedade consagrado no art. 150, IV, da Constituição**. A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte - considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) - para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo - resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal - afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte [...]” (BRASIL, 2002, p. 51, grifos nossos).

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

IV - produtos industrializados;

[...]

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

I - **será seletivo**, em função da essencialidade do produto;

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

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

III - **poderá ser seletivo**, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

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

[...]

III - propriedade de veículos automotores.

[...]

§ 6º O imposto previsto no inciso III:

[...]

II - **poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo, do valor, da utilização e do impacto ambiental** (BRASIL, 1988, n. p., grifos nossos).

Conforme os comandos constitucionais, há obrigatoriedade de adoção do princípio da seletividade para o IPI. No caso do ICMS e do IPVA, sua aplicação é facultativa. A seletividade está relacionada à essencialidade dos produtos ou bens adquiridos pelo contribuinte, conforme sua natureza ou finalidade.

No próximo capítulo, essa característica atribuída ao IPVA será detalhada e contribuirá para o estudo do caso concreto objeto desta monografia jurídica.

1.2.8 Princípio da Não Cumulatividade

O princípio da não cumulatividade está previsto no inciso II do parágrafo terceiro do artigo 153 e no inciso I do parágrafo segundo do artigo 155 da CF/1988:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

IV - produtos industrializados;

[...]

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

[...]

II - **será não-cumulativo**, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
[...]

II - **operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;**

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - **será não-cumulativo**, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal (BRASIL, 1988, n. p., grifos nossos).

Leandro Paulsen (2015, p. 143) afirma que a não cumulatividade consiste em uma técnica de tributação que visa impedir a incidência sucessiva em diversas operações de uma cadeia econômica, de modo a evitar que o mesmo produto seja onerado em cascata.

Em síntese, quando um produto é adquirido por um agente econômico comprador, este recebe um crédito, e, ao revender o produto, é imposto um débito. O comprador que revende abate o crédito correspondente do valor devido, recolhendo apenas a diferença para os cofres públicos.

1.2.9 Princípio da Uniformidade Geográfica

O princípio da uniformidade geográfica está previsto no inciso I do artigo 151 da CF/1988:

Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País (BRASIL, 1988, n. p.).

O comando constitucional impõe que a União adote tratamento uniforme em todo o território nacional, afastando preferências ou favorecimentos de qualquer natureza. Contudo, o próprio dispositivo traz uma importante ressalva ao permitir a concessão de incentivos fiscais, com o objetivo de promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do Brasil.

Bueno (2014, p. 114) cita como exemplo a criação da Zona Franca de Manaus,

onde a não incidência do imposto de importação contribuiu tanto para o desenvolvimento do comércio na região quanto para a formação de um expressivo distrito industrial.

1.2.10 Princípio da Liberdade de Tráfego

O princípio da liberdade de tráfego está previsto no inciso V do artigo 150 da CF/1988:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
[...]
V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público (BRASIL, 1988, n. p., grifos nossos).

De acordo com Leandro Paulsen (2015, p. 132), o dispositivo impede a instituição de “tributos de passagem”, ou seja, o Estado não pode criar tributos que restrinjam o tráfego de pessoas ou bens. A exceção prevista na norma refere-se à possibilidade de cobrança de pedágio.

Sobre a natureza jurídica do pedágio, há um extenso debate. No entanto, em 2014, no julgamento da ADI 800-RS, o STF³ se manifestou, afirmando que o pedágio não se caracteriza como taxa, mas como preço público.

Portanto, o princípio da liberdade de tráfego assegura ao contribuinte a garantia de não haver limitações em sua liberdade de "ir e vir" por meio de tributos, salvo no caso da cobrança de pedágio.

³ TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL. PEDÁGIO. NATUREZA JURÍDICA DE PREÇO PÚBLICO. DECRETO 34.417/92, DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. CONSTITUCIONALIDADE. 1. O pedágio cobrado pela efetiva utilização de rodovias conservadas pelo Poder Público, cuja cobrança está autorizada pelo inciso V, parte final, do art. 150 da CF/1988, não tem natureza jurídica de taxa, e sim de preço público, não estando a sua instituição, consequentemente, sujeita ao princípio da legalidade estrita (BRASIL, 2014).

1.3 NOVOS PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS COM A EMENDA CONSTITUCIONAL N.º 132/2023

1.3.1 Princípio da Simplicidade

O princípio da simplicidade está previsto no parágrafo terceiro do artigo 145 da CF/1988: “Art.145. [...] § 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios **da simplicidade**, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente” (BRASIL, 1988, n. p., grifos nossos).

Em 2018, um ano antes da apresentação da PEC 45/2019 — proposta que serviu de base para a Reforma Tributária —, o Brasil ocupava a 125ª posição no ranking do Banco Mundial, conforme o relatório Doing Business, que avalia o ambiente de negócios em 190 países (THE WORLD BANK, 2018).

Um dos fatores que contribuíram para esse desempenho foi o elevado tempo gasto pelas empresas no cumprimento das obrigações tributárias: 1.958 horas anuais, um número significativamente superior à média dos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), que era de 160 horas.

Diante desse cenário, o princípio da simplicidade foi incorporado à Constituição Federal com o objetivo de reduzir a burocracia e tornar mais ágil o cumprimento das obrigações tributárias.

O doutrinador Ricardo Alexandre (2024, p. 231) destaca que “a complexidade do sistema torna o país pouco atrativo para negócios, desestimula o empreendedorismo, eleva os preços de produtos e serviços, propicia o cometimento de crimes fiscais e dificulta a fiscalização por parte da Fazenda”.

1.3.2 Princípio da Transparência

O princípio da transparência está previsto no parágrafo terceiro do artigo 145 da CF/1988: “Art. 145. [...] § 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, **da transparência**, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente” (BRASIL, 1988, n. p., grifos nossos).

Antes de a transparência ser elevada à condição de princípio constitucional por meio da EC n.º 132/2023, a Lei n.º 12.741/2012 já estabelecia, em seu artigo 1º, a

obrigatoriedade da informação sobre a carga tributária incidente nos preços de mercadorias e serviços:

Art. 1º Emitidos por ocasião da venda ao consumidor de mercadorias e serviços, em todo território nacional, **deverá constar, dos documentos fiscais ou equivalentes, a informação do valor aproximado correspondente à totalidade dos tributos federais, estaduais e municipais, cuja incidência influi na formação dos respectivos preços de venda** (BRASIL, 2012, n. p., grifos nossos).

A introdução desse princípio na Constituição reforça a necessidade de dar maior clareza ao contribuinte sobre o impacto dos tributos no preço final dos produtos e serviços. Para ilustrar essa aplicação, tomemos como exemplo uma Nota Fiscal de compra de um produto no valor total de R\$ 199,99 (Figura 1). Esse é o montante efetivamente pago pelo consumidor. No detalhamento da tributação, conforme as Informações Complementares da Nota Fiscal, verificamos que R\$ 14,98 correspondem a tributos federais e R\$ 37,98 a tributos estaduais, totalizando R\$ 52,96, o que equivale a 26,48% do preço final do produto.

Segundo Ricardo Alexandre (2024, p. 232), a inclusão do princípio da transparência na CF/1988 reforça sua importância como valor jurídico e demonstra a preocupação do legislador constituinte derivado com a criação de um sistema tributário mais claro e acessível para a sociedade, especialmente sobre novos tributos.

Figura 1 – DANFE

RECEBEMOS DE ADIDAS DO BRASIL LTDA		OS PRODUTOS E/OU SERVIÇOS CONSTANTES DA NOTA FISCAL INDICADA AO LADO		NF-e Nº [REDACTED] SÉRIE 6								
DATA DE RECEBIMENTO	IDENTIFICAÇÃO E ASSINATURA DO RECEBEDOR											
IDENTIFICAÇÃO DO EMITENTE ADIDAS DO BRASIL LTDA adidas Rua Pataxos, 241 Jardim Magali, 06833-073 Embu das Artes, SP			DANFE Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica 0- ENTRADA 1 1- SAÍDA 1 Nº [REDACTED] SÉRIE 6 FOLHA 1/1		CHAVE DE ACESSO 3524 [REDACTED] 1400 Consulta de autenticidade no portal nacional da NF-e www.nfe.fazenda.gov.br/portal ou no site da Sefaz Autorizadora							
NATUREZA DA OPERAÇÃO Venda de mercadoria adquirida			PROTOCOLO DE AUTORIZAÇÃO DE USO [REDACTED] 03/06/2024 09:18:24-03:00									
INSCRIÇÃO ESTADUAL 298144017112	INSCR. ESTADUAL DO SUBST. TRIBUT. 107642611	CNPJ 42.274.696/0025-61										
DESTINATÁRIO / REMETENTE NOME/RAZÃO SOCIAL Paulo Roberto			CNPJ/CPF [REDACTED]	DATA DA EMISSÃO 03/06/2024								
ENDEREÇO [REDACTED]		BAIRRO/DISTRITO [REDACTED]	CEP [REDACTED]	DATA ENTRADA/SAÍDA 03/06/2024								
MUNICÍPIO Goiania	FONE/FAX [REDACTED]	UF GO	INSCRIÇÃO ESTADUAL	HORA DE SAÍDA 09:18:06								
FATURA/DUPLICATA												
CÁLCULO DO IMPOSTO												
BASE DE CÁLCULO DO ICMS 199,99	VALOR DO ICMS 7,99	BASE DE CÁLCULO DO ICMS ST 0,00	VALOR DO ICMS SUBSTITUIÇÃO 0,00	VALOR TOTAL DOS PRODUTOS 199,99								
VALOR DO FRETE 0,00	VALOR DO SEGURO 0,00	DESCONTO 0,00	OUTRAS DESPESAS ACESSÓRIAS 0,00	VALOR TOTAL DO I.P.I. 0,00	VALOR TOTAL DA NOTA 199,99							
TRANSPORTADOR/VOLUMES TRANSPORTADOS												
NOME/RAZÃO SOCIAL TEX COURIER LTDA - TEAG		FRETE POR CONTA 0-Remet-CIF	CÓDIGO ANTT	PLACA DO VEÍCULO	UF SP							
ENDEREÇO AV PIRACEMA,155 06460-030 SITIO TAMBORE		MUNICÍPIO Barueri	UF SP	CNPJ/CPF 73.939.449/0001-93								
QUANTIDADE 1	ESPÉCIE Caixa	MARCA Adidas	NÚMERO 00006500100326919806	PESO BRUTO 0,530	PESO LÍQUIDO 0,530							
DADOS DOS PRODUTOS / SERVIÇOS												
CÓD. PROD.	DESCRIÇÃO DOS PRODUTOS / SERVIÇOS	NCM/SH	CST	CFOP	UNID.	QUANT.	VALOR UNITÁRIO	VALOR TOTAL	B.CALC.ICMS	VALOR ICMS	VALOR I.P.I.	ALÍQUOTAS ICMS IPI
29442	CRATEIRA PREDATOR ACCURACY SOCIET PA INF	64029990	100	6108	PC	1,0000	199,990000	199,99	199,99	7,99		4,00
CÁLCULO DO ISSQN												
INSCRIÇÃO MUNICIPAL 204902	VALOR TOTAL DOS SERVIÇOS		BASE DE CÁLCULO DO ISSQN			VALOR DO ISSQN						
DADOS ADICIONAIS						RESERVADO AO FISCO						
INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES Informações adicionais ao fisco: VALOR TOTAL DO ICMS DE PARTILHA PARA A UF DO DESTINATÁRIO: 29,99 ENDEREÇO COMPLETO: [REDACTED] VALOR DOS TRIBUTOS FEDERAIS: 14,99 VALOR DOS TRIBUTOS ESTADUAIS: 37,99 VENDA DE MERCADORIAS POR COMÉRCIO ELETRÔNICO Nº ABR19098582; DELIVERY NOTE DN 298144180; CARTON NUMBER 00006500100326919806; TRACKING NUMBER RN AT22129923BR; TELEFONE SAC: 0800566277 OU 11-85462700; @INP#ABR19098582@IDN#275114150@TN#AT22129923BR						←						

Fonte: Arquivo do autor.

Conforme a figura apresentada, podemos observar, o valor total aproximado de R\$ 52,96 referente aos tributos incidentes sobre a compra, o que corresponde a mais de um quarto do preço final do produto adquirido.

1.3.3 Princípio da Justiça Tributária

O princípio da justiça tributária está previsto no parágrafo 3º do artigo 145 da CF/1988: “Art.145. [...] § 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, **da justiça tributária**, da cooperação e da defesa do meio ambiente” (BRASIL, 1988, n. p., grifos nossos).

Na justificativa da PEC n.º 110/2019, o legislador expressou a intenção de simplificar o sistema tributário, promovendo a unificação de tributos sobre o consumo e, ao mesmo tempo, reduzindo o impacto fiscal sobre os mais pobres: “A ideia é simplificar o atual sistema, permitindo a unificação de tributos sobre o consumo e, ao mesmo tempo, reduzindo o impacto sobre os mais pobres” (BRASIL, 2019b, n. p.).

Dentre as inovações trazidas pela EC n.º 132/2023, destacam-se:

- A cesta básica nacional de alimentos, sobre a qual as alíquotas do IBS e da CBS serão reduzidas a zero, tornando os produtos mais acessíveis à população.
- O mecanismo de *cashback*, que prevê a devolução de parte dos tributos pagos por pessoas físicas de baixa renda, reduzindo a regressividade da tributação sobre o consumo.

Para Ricardo Alexandre (2024, p. 233), a noção de justiça tributária está diretamente relacionada com a justiça social, tornando-se realidade quando a carga tributária é distribuída de forma equitativa entre os cidadãos.

A consagração desse princípio na Constituição Federal alinha-se ao objetivo fundamental da República Federativa do Brasil, previsto no inciso II do artigo 3º, que estabelece o compromisso de erradicar a pobreza e a marginalização. Além disso, reforça o direito social à alimentação, garantido no artigo 6º da CF/1988.

1.3.4 Princípio da Cooperação

O princípio da cooperação está previsto no parágrafo 3º do artigo 145 da CF/1988: “Art. 145. [...] § 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, **da cooperação** e da defesa do meio ambiente” (BRASIL, 1988, n. p., grifos nossos).

A palavra cooperação tem origem no latim *cooperatio*, que significa operar em conjunto, trabalhar em parceria. O preceito constitucional estabelece, portanto, que a relação entre o Fisco e o contribuinte deve ser pautada pela colaboração mútua.

Nesse contexto, a Receita Federal criou o Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal (Confia), que busca fortalecer o diálogo e a prevenção de litígios. O objetivo do programa é proporcionar maior previsibilidade e transparência, reduzindo disputas por meio de um relacionamento mais personalizado e eficiente entre o Fisco e o contribuinte. Com isso, pretende-se aumentar a eficácia e a eficiência da administração tributária (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2024).

De acordo com Ricardo Alexandre (2024, p. 234), “os influxos da economia moderna requerem o aprimoramento e a maior fluidez da relação jurídico-tributária, com redução da litigiosidade e ênfase na eficiência, na economicidade, na confiança e na transparência”.

Desse modo, o princípio da cooperação inaugura uma nova fase na relação entre Fisco e contribuinte, baseada na reciprocidade e no equilíbrio de expectativas. Para o Fisco, isso significa não apenas fiscalizar e cobrar tributos, mas também orientar e esclarecer os contribuintes sobre a legislação tributária. Para os contribuintes, além do cumprimento pontual de suas obrigações fiscais, espera-se agilidade no fornecimento de informações e maior conscientização sobre o papel da arrecadação tributária na manutenção dos serviços públicos e no bem-estar coletivo.

1.3.5 Princípio da Defesa do Meio Ambiente

O princípio da defesa do meio ambiente está previsto no parágrafo terceiro do artigo 145 da CF/1988: “Art.145. [...] § 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e **da defesa do meio ambiente**” (BRASIL, 1988, n. p., grifos nossos).

Com a aprovação da EC n.º 42/2003, a defesa do meio ambiente passou a integrar o artigo 170 da CF/1988, inserindo-se no conjunto de princípios norteadores da atividade econômica. Vinte anos depois, com a EC n.º 132/2023, o princípio passou a compor também o Sistema Tributário Nacional, reforçando a necessidade de alinhar a tributação à proteção ambiental.

Para Ricardo Alexandre (2024, p. 237), a preocupação com a sustentabilidade econômica se tornou tão relevante que a EC n.º 132/2023 previu a criação do imposto seletivo, cujo objetivo é onerar bens e serviços prejudiciais ao meio ambiente e à saúde humana.

Além disso, a Reforma Tributária trouxe outras duas disposições importantes sobre a questão ambiental. A primeira, prevista no parágrafo quarto do artigo 43, trata da possibilidade de concessão de incentivos fiscais regionais por meio de isenções tributárias que considerem a redução das emissões de carbono. A segunda, presente no parágrafo sexto do artigo 155, estabelece a possibilidade de aplicação de alíquotas diferenciadas do IPVA, levando em conta fatores como tipo do veículo, valor, uso e impacto ambiental (BRASIL, 1988).

Fica evidente, dessa forma, que a inserção do princípio da defesa do meio ambiente na Reforma Tributária visa não apenas fortalecer a proteção ambiental, mas também incentivar a adoção de práticas e bens sustentáveis, reduzindo os impactos ambientais e promovendo o desenvolvimento econômico responsável.

Procuramos elucidar a importância dos princípios tributários, que não apenas norteiam a estrutura do sistema tributário, mas também garantem a proteção do cidadão contra abusos por parte do Poder Público. A análise histórica da Reforma Tributária, culminando na EC n.º 132/2023, evidenciou as transformações necessárias ao sistema, com vista a uma maior justiça fiscal e a desburocratização da tributação. Com a atualização e a inclusão de novos princípios, a reforma pretende promover uma relação mais equilibrada entre o contribuinte e a administração tributária, refletindo uma nova era na legislação fiscal brasileira que busca responder às demandas contemporâneas por transparência e equidade. Essa transição é fundamental para entendermos os impactos subsequentes nas práticas tributárias e no comportamento dos consumidores no Brasil.

CAPÍTULO 2 – O IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES (IPVA) “VERDE”

O objetivo deste capítulo é analisar o IPVA tendo como foco suas características “verdes”, que visam incentivar a aquisição de veículos menos poluentes. Em um contexto em que a sustentabilidade e a proteção ambiental são prioridades, intentamos compreender o papel do IPVA na promoção de veículos elétricos e híbridos, além de discutir a forma como as legislações estaduais têm evoluído para refletir essas novas demandas. Apresentaremos uma análise das principais características do IPVA, incluindo competência tributária, base de cálculo e alíquotas, contextualizando-a dentro da estrutura tributária brasileira e das políticas ambientais.

2.1 CONTEXTO HISTÓRICO-JURÍDICO

A investigação da origem de um tributo e sua evolução ao longo da história representa um grande desafio. Contudo, essa análise é fundamental para compreendermos, em sua totalidade, as características do imposto e as percepções dos contribuintes a seu respeito.

Conforme os Anais da República — Constituição do Brasil de 1967, em 7 de dezembro de 1966 foi promulgado o Ato Institucional n.º 4, que convocou o Congresso Nacional para uma reunião extraordinária, ocorrendo de 12 de dezembro de 1966 a 24 de janeiro de 1967. O Congresso foi convocado a deliberar sobre o projeto de Constituição apresentado pelo então Presidente da República, o general Humberto Castelo Branco (SENADO FEDERAL, 1968, p. 27).

Após a deliberação e aprovação da Constituição de 1967, assumiu a presidência da República o general Artur da Costa e Silva. Este, por sua vez, promulgou o Ato Institucional n.º 5 (AI-5, de 13 de dezembro de 1968), considerado por Pedro Lenza (2023, p. 94) como o ato jurídico mais severo promulgado pelo regime militar.

O parágrafo primeiro do artigo 2º do AI-5 estabelecia que, decretado o recesso parlamentar, o Poder Executivo ficaria autorizado a legislar sobre todas as matérias e

a exercer as atribuições previstas nas Constituições. Em cumprimento a essa disposição, o presidente Costa e Silva decretou, por meio do Ato Complementar n.º 38, de 13 de dezembro de 1968, o recesso do Congresso Nacional. Posteriormente, em 30 de dezembro de 1968, foi instituído, por meio do Decreto-Lei n.º 397, a Taxa Rodoviária Federal, com a finalidade de arrecadar recursos para a conservação das estradas de rodagem.

Em 17 de outubro de 1969, foi outorgada a Emenda Constitucional n.º 01/69, que alterou a Carta de 1967, atribuindo aos Estados a competência para legislar sobre a instituição de taxas. Conforme observa Gustavo Molina (2023, p. 47), houve uma expansão significativa das taxas incidentes sobre a propriedade dos veículos, o que motivou o Governo Federal a editar o Decreto-Lei n.º 999/1969, que revogou o Decreto-Lei n.º 397 e consolidou as diversas taxas devidas pelos proprietários de veículos registrados e licenciados em apenas uma: a Taxa Rodoviária Única (TRU).

Após um longo período de ditadura militar, que se encerrou com o governo do general João Figueiredo e a eleição indireta de Tancredo Neves, o país vivenciou um momento de aprimoramento do pacto federativo. Entretanto, o presidente eleito, Tancredo Neves, não chegou a ser empossado devido ao seu falecimento antes da posse, cabendo ao seu vice, José Sarney, a missão de retomar o processo de redemocratização do país. Durante seu governo, foi promulgada a EC n.º 27/1985, que atribuiu aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir o IPVA.

Anos mais tarde, essa competência estadual foi mantida na CF/1988. Vale ressaltar que, até os dias atuais, persiste na população a crença de que o IPVA deveria ser destinado à conservação e à restauração de estradas e rodovias. Essa concepção popular tem fundamento, considerando que a tributação era realizada por meio de taxa (TRU), cuja arrecadação tinha uma finalidade específica.

Entretanto, é preciso observarmos que houve uma mudança, que se pode considerar acertada, na espécie tributária utilizada para quantificar o fato gerador da propriedade do veículo automotor. Essa alteração afastou a vinculação da arrecadação, dada a impossibilidade de mensurar a especificidade e divisibilidade do serviço público de manutenção das rodovias, conforme o disposto no artigo 77 do Código Tributário Nacional (CTN). Além disso, o produto da arrecadação do tributo foi desafetado, conforme estabelecido no artigo 167, IV, da CF/1988 (BRASIL, 1966, 1988).

A atual Constituição, desde sua promulgação, prevê, em seu artigo 146, III, que

uma Lei Complementar deverá estabelecer as normas gerais em matéria de legislação tributária. A doutrina e a jurisprudência majoritária consideram que o CTN (Lei n.º 5.172/66), recepcionado pela CF/1988 com força de Lei Complementar, é uma dessas leis complementares. Outros exemplos amplamente conhecidos são a Lei Kandir (LC n.º 87/96), que trata das normas gerais do ICMS, e a LC n.º 116/2003, que regula as normas gerais do ISS, ambas editadas com a finalidade de coibir as famigeradas guerras fiscais entre os entes federativos.

Até o presente momento, não existe uma Lei Complementar que discipline as normas gerais do IPVA. Quando o CTN foi editado, em 1966, o IPVA ainda não existia, e, posteriormente, não foi criada uma lei específica tratando do tributo. Assim, conforme previsto no parágrafo terceiro do artigo 24 da CF/1988, diante da inexistência de uma lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão competência legislativa plena.

Em 2003, por meio da EC n.º 42, a Constituição passou a prever que o Senado Federal poderia estabelecer alíquotas mínimas por meio de resolução, além de permitir que as alíquotas do imposto fossem diferenciadas em função do tipo e da utilização do veículo. No entanto, o Senado nunca exerceu essa atribuição, de forma que, até o presente momento, não há qualquer piso fixado por aquela Casa Legislativa.

Duas décadas depois, a Reforma Tributária promoveu mudanças significativas no IPVA. Além de consolidar o entendimento a respeito da incidência sobre veículos aquáticos e aéreos, a Reforma ampliou as possibilidades de diferenciação das alíquotas, considerando não apenas o tipo e a utilização, como também o valor do veículo e o impacto ambiental causado, conforme previsto no inciso II do parágrafo sexto do artigo 155 (BRASIL, 2023).

Essa possibilidade de diferenciação das alíquotas com base no impacto ambiental é o objeto de investigação deste trabalho. Entretanto, antes de aprofundar nesse tema, é importante delinear as características principais do imposto, a fim de esclarecer seus aspectos gerais.

2.2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

A competência tributária é um tema de enorme relevância no Direito Tributário

e é estabelecida pela nossa Carta Magna. Ricardo Alexandre (2024, p. 299) afirma que “a Constituição Federal não cria tributos, apenas outorga competência para que os entes políticos o façam por meio de leis próprias”.

A competência legislativa em matéria tributária é exclusiva, ou seja, não admite delegação. No entanto, não se pode esquecer que a Constituição previu, no inciso I do artigo 24, a competência concorrente entre a União, os Estados e o Distrito Federal para legislar sobre Direito Tributário. Já no parágrafo terceiro do mesmo artigo, a CF/1988 apresenta uma salvaguarda, prevendo que, na ausência de lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, a fim de atender às suas peculiaridades.

Nesse contexto, o inciso III do artigo 155 da CF/1988 atribuiu aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir impostos sobre a propriedade de veículos automotores. Com base nesse dispositivo e considerando a ausência de uma Lei Complementar Federal que disponha sobre as normas gerais do imposto, os Estados passaram a exercer em sua totalidade a competência que lhes foi atribuída (BRASIL, 1988).

Por fim, é importante mencionar que o artigo 147 de nossa Constituição atribuiu à União a competência para legislar sobre os impostos estaduais nos Territórios Federais. Embora essa previsão pareça estar obsoleta, devido à extinção dos Territórios Federais, ela não está ali sem motivo. Em um passado recente, durante o governo do presidente Getúlio Vargas e em razão da entrada do Brasil na Segunda Guerra Mundial, foi criado, por meio do Decreto-Lei n.º 4.102/1942, o Território Federal de Fernando de Noronha. Assim, o texto do artigo 147 reflete uma medida de interesse da defesa nacional, aplicável, por exemplo, em casos de guerra.

2.3 FATO GERADOR DO IPVA

Com o acréscimo do inciso III ao parágrafo sexto do artigo 155 da CF/1988, por meio da Reforma Tributária, o fato gerador do IPVA foi delineado da seguinte forma:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
[...]
III – propriedade de veículos automotores.
[...]

§ 6º O imposto previsto no inciso III:

[...]

III – incidirá sobre a propriedade de veículos automotores terrestres, aquáticos e aéreos, excetuados [...] (BRASIL, 1988, n. p.).

Nessa perspectiva, observamos que o fato gerador do IPVA foi definido pelo próprio texto constitucional, qual seja, a aquisição da propriedade de veículos automotores, sejam eles terrestres, aquáticos ou aéreos. O artigo 114 do CTN estabelece que o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Da interpretação do mencionado dispositivo, podemos concluir que, uma vez adquirida a propriedade de um veículo automotor por pessoa física ou jurídica, haverá a incidência do IPVA (BRASIL, 1966).

O direito de propriedade é tratado no inciso XXII do artigo 5º da Constituição como uma garantia fundamental, sendo, portanto, consagrado nos termos do inciso IV do parágrafo quarto do artigo 60 como uma cláusula pétrea. Além disso, o CTN, em seu artigo 110, dispõe que a lei tributária deve respeitar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados pela CF/1988 (BRASIL, 1966, 1988). Nesse sentido, é essencial a busca pelo significado de "propriedade", conforme previsto no artigo 1.228 do Código Civil:

Art. 1.228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.

§ 1º O direito de propriedade deve ser exercido em consonância com as suas finalidades econômicas e sociais e de modo que sejam preservados, de conformidade com o estabelecido em lei especial, a flora, a fauna, as belezas naturais, o equilíbrio ecológico e o patrimônio histórico e artístico, bem como evitada a poluição do ar e das águas (BRASIL, 2002, n. p.).

Nesse contexto, Pablo Stolze Gagliano e Rodolfo Pamplona Filho (2024, p. 88) afirmam que, em termos conceituais, o direito de propriedade consiste no direito real de usar, gozar ou fruir, dispor e reivindicar a coisa, sempre nos limites de sua função social. Levando em consideração o artigo 1.267 do Código Civil, os autores afirmam que:

No Direito Brasileiro, a aquisição da propriedade não deriva apenas do título, exigindo-se, ainda, uma solenidade. Por tal razão, se o sujeito assina o instrumento contratual de compra e venda para aquisição de um veículo à vista, por exemplo, ele somente será considerado proprietário quando a tradição do bem se operar. Isso porque, no caso dos bens móveis, a solenidade exigida é a tradição (transferência ou entrega da coisa ao adquirente) (GAGLIANO; PAMPLONA FILHO, 2024, p. 222).

Evidencia-se, portanto, a natureza estática do fato gerador do IPVA. Em Goiás, o IPVA é regido pela Lei n.º 11.651/91, que institui o Código Tributário do Estado (CTE), com suas alterações posteriores. Atualmente, com a redação dada pela Lei n.º 23.173/2024, o artigo 90 dispõe que:

Art. 90. O IPVA incide sobre a propriedade de veículos automotores terrestres, aquáticos e aéreos.
Parágrafo único. O imposto é vinculado ao veículo e devido quando o proprietário estiver domiciliado neste Estado (ESTADO DE GOIÁS, 1991, n. p.).

Seguindo as disposições da nossa Lei Maior, o CTE de Goiás reproduz adequadamente no *caput* do artigo transcrito as disposições constitucionais e, em seu parágrafo único, determina a vinculação do imposto tanto ao veículo quanto ao domicílio do proprietário no Estado.

Leandro Paulsen (2015, p. 179) dissecou a norma tributária impositiva em cinco aspectos: i) aspecto material; ii) aspecto espacial; iii) aspecto temporal; iv) aspecto pessoal; e v) aspecto quantitativo. O artigo 90, portanto, trata dos aspectos material e espacial (territorial) de incidência do fato gerador. Na sequência, o Código Estadual dispõe sobre o aspecto temporal (momento) da ocorrência do fato gerador:

Art. 91. Ocorre o fato gerador do IPVA:
I - na data da primeira aquisição do veículo novo por consumidor final;
II - na data do desembaraço aduaneiro, em relação a veículo importado do exterior, diretamente ou por meio de 'trading', por consumidor final;
III - na data da incorporação de veículo ao ativo permanente do fabricante, do revendedor ou do importador;
IV - na data em que ocorrer a perda da isenção ou da não-incidência;
V - no dia 1º de janeiro de cada ano, em relação a veículo adquirido em exercício anterior (ESTADO DE GOIÁS, 1991, n. p.).

Em regra, segundo o artigo 91 do CTE, a data de aferição da propriedade para fins de incidência do IPVA ocorre todo dia 1º de janeiro de cada ano. As demais situações previstas no artigo tratam de exceções, como a primeira aquisição de veículo novo e o desembaraço aduaneiro nos casos de importação por consumidor final.

Destarte, os artigos 90 e 91 do Código Estadual cuidam de definir os aspectos materiais, espaciais e temporais do fato gerador do IPVA. Os demais aspectos serão abordados nos tópicos subsequentes.

2.4 SUJEITOS DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA

Neste tópico, abordaremos o aspecto pessoal da norma tributária impositiva, com o objetivo de definir quem são os sujeitos ativo e passivo da relação jurídico-tributária.

2.4.1 Sujeito Ativo

O artigo 119 do CTN define o sujeito ativo da obrigação como sendo a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o cumprimento da obrigação tributária. Nesse contexto, Hugo de Brito Machado (2024, p. 155) afirma que:

[...] Isto é ordinário no âmbito do direito obrigacional, de sorte que o art. 119 do CTN nem seria necessário, não fossem o caráter ainda embrionário de nosso direito tributário e a necessidade, daí decorrente, da edição de normas para ajudar na construção da doutrina desse importante ramo da ciência jurídica.

Dessa forma, no contexto do presente trabalho, o sujeito ativo do IPVA é o próprio ente federativo, no caso deste trabalho, especificamente o Estado de Goiás.

2.4.2 Sujeito Passivo

O artigo 121 do CTN estabelece as linhas gerais para a definição do sujeito passivo da obrigação tributária, dispondo:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.
Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:
I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei (BRASIL, 1966, n. p.).

Com base nessa definição, o CTE trata da definição do contribuinte, do

substituto tributário, e da responsabilidade tributária no que se refere ao IPVA.

O artigo 96 do CTE define que o contribuinte do IPVA é o proprietário de veículos automotores terrestres, aquáticos e aéreos. Ou seja, o sujeito passivo, na qualidade de contribuinte, é a pessoa que tem relação pessoal e direta com o fato gerador, sendo o proprietário, ou seja, o dono do veículo automotor.

O CTE de Goiás também especifica os substitutos tributários, que são responsáveis pelo pagamento do tributo em nome do contribuinte em determinadas situações. Segundo Leandro Paulsen (2015, p. 192), o substituto tributário é um terceiro que, por determinação legal, deve apurar e pagar o tributo no lugar do contribuinte. Esse terceiro sempre terá uma relação com o fato gerador e a prerrogativa de reter ou exigir o pagamento do tributo. O artigo 97 do CTE estabelece que:

Art. 97. É sujeito passivo por substituição tributária:
I - o fiduciante, no caso de alienação fiduciária em garantia;
II - o arrendatário, no caso de arrendamento mercantil (ESTADO DE GOIÁS, 1991, n. p.).

A alienação fiduciária em garantia consiste em um instrumento jurídico utilizado para viabilizar a compra de veículos financiados, enquanto o arrendamento mercantil configura-se como um contrato de aluguel com prazo determinado, ao término do qual o arrendatário pode adquirir definitivamente o bem. Em ambas as situações, o legislador estadual atribui aos devedores desses contratos a condição de sujeitos passivos na relação jurídico-tributária.

Seguindo o que dispõe o artigo 131 do CTN, o Código Estadual de Goiás, em seu artigo 98, atribui a responsabilidade pessoal pelo pagamento do IPVA ao adquirente ou remetente, sendo este último o devedor que paga a dívida e resgata o bem, no caso, o veículo.

Além disso, o artigo 124 do CTN trata da solidariedade passiva, trazendo disposições significativas sobre o instituto:

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** (BRASIL, 1966, n. p., grifos nossos).

Nesse sentido, o artigo 99 do Código Estadual de Goiás prevê que:

Art. 99. É solidariamente responsável pelo pagamento do IPVA:
 I - o credor fiduciário com o fiduciante, em relação ao veículo objeto de alienação fiduciária em garantia;
 II - a empresa detentora da propriedade com o arrendatário, no caso de veículo cedido pelo regime de arrendamento mercantil;
 III - com o sujeito passivo, a autoridade administrativa que proceder o registro ou averbação de negócio do qual resulte a alienação ou a oneração do veículo, sem que o sujeito passivo faça prova de quitação de crédito tributário relativo ao imposto;
 IV - com o sujeito passivo, qualquer pessoa que adulterar, viciar ou falsificar:
 a) documento de arrecadação do imposto, de registro ou de licenciamento de veículo;
 b) dados cadastrais de veículos, com o fim de excluir ou reduzir imposto (ESTADO DE GOIÁS, 1991, n. p.).

Sobre a solidariedade passiva, Gagliano e Pamplona Filho (2022, p. 101), com base no artigo 275 do Código Civil, afirmam que a principal característica dessa modalidade de obrigação é que qualquer um dos devedores é responsável pelo pagamento total da dívida. No entanto, diferentemente do que está previsto no artigo 827 do Código Civil, as dívidas tributárias não comportam o benefício de ordem. Assim, embora o Código Estadual não tenha se pronunciado explicitamente sobre o tema, inferimos, por simetria ao CTN, que esse benefício não se aplica no âmbito estadual.

2.5 O QUANTUM DEBEATUR

O artigo 142 do CTN, ao definir o procedimento de lançamento, classifica o cálculo do montante do tributo como uma das etapas essenciais na constituição do crédito tributário. Esse tópico aborda os aspectos quantitativos do tributo e as características dos elementos necessários para a aferição do *quantum debeatur*.

2.5.1 Base de Cálculo do IPVA

Inicialmente, é importante relembrarmos tópico 1.2.5.1, que trata das exceções ao princípio da anterioridade. Na Tabela 2 – Exceções do princípio da anterioridade, a Base de Cálculo do IPVA foi identificada como uma das exceções à anterioridade

nonagesimal (período de 90 dias), conforme estabelecido no artigo 150, parágrafo primeiro, da CF/1988. Essa particularidade permite ao ente federativo aumentar, por meio de Lei, a base de cálculo do imposto no final de um exercício e iniciar sua vigência no primeiro dia do exercício seguinte.

Conforme previsto no artigo 155, III, da CF/1988, a base de cálculo do IPVA será definida pelo valor venal do veículo. A quantificação desse valor ocorrerá conforme a operação de venda realizada e, no caso de propriedade contínua, por meio das atualizações das tabelas de valores de mercado dos veículos. Sob essa perspectiva, o CTE trouxe a seguinte regulamentação:

Art. 92. A base de cálculo do IPVA é:

I - o **valor constante do documento fiscal** relativo à aquisição, acrescido do valor de opcional e acessório e das demais despesas relativas à operação, quando se tratar da primeira aquisição do veículo novo por consumidor final;

II - o **valor constante do documento de importação**, acrescido do valor de tributo incidente e de qualquer despesa decorrente da importação, ainda que não pagos pelo importador, quando se tratar de veículo importado do exterior, diretamente ou por meio de “trading”, por consumidor final;

III - o **valor do custo de aquisição ou de fabricação** constante do documento relativo à operação, quando se tratar de **incorporação de veículo ao ativo permanente do fabricante, do revendedor ou do importador**;

IV - o **somatório dos valores constantes de documento fiscal relativo à aquisição de parte e peça e a serviço prestado, quando se tratar de veículo montado pelo próprio consumidor** ou por conta e ordem deste, não podendo o somatório ser inferior ao valor médio de mercado;

V - o **valor médio de mercado divulgado em tabela elaborada por órgão próprio indicado em regulamento, quando se tratar de veículo adquirido em exercício anterior.**

§ 1º **A tabela discriminativa do valor médio de mercado deve ser publicada até o dia 31 de dezembro** do exercício anterior ao da cobrança do imposto.

§ 2º Na impossibilidade da aplicação da base de cálculo prevista neste artigo, deve-se adotar o valor:

a) de veículo similar constante da tabela ou existente no mercado;

b) arbitrado pela autoridade administrativa na inviabilidade da aplicação da regra precedente.

§ 3º É irrelevante para determinação da base de cálculo o estado de conservação do veículo individualmente considerado (ESTADO DE GOIÁS, 1991, n. p., grifos nossos).

Os incisos I e II do artigo 92 tratam da primeira aquisição do veículo. O primeiro caso refere-se à aquisição no mercado interno, quando o valor venal será quantificado com base no documento fiscal emitido no ato da compra junto à concessionária. O segundo caso trata da importação de veículos pelo consumidor final, quando o valor venal será quantificado pelo somatório de todas as despesas, custos e tributos incidentes sobre a importação (GOVERNO DE GOIÁS, 2024a).

O inciso III estabelece que, no caso de incorporação do veículo ao ativo imobilizado do fabricante, revendedor ou importador, a base de cálculo será o custo de aquisição ou fabricação, conforme o documento relativo à operação.

Já o inciso IV trata de uma situação *sui generis*, que descreve a base de cálculo para veículos montados pelo próprio consumidor peça por peça. Essa previsão legal pode causar estranheza aos estudiosos do Direito de outros Estados, mas não aos goianos. O engenheiro Paulo César Alencar Costa, que ficou conhecido após uma reportagem do Jornal Nacional, em 1996, montou sua própria VW Saveiro peça por peça⁴, tornando-se o primeiro brasileiro a montar um carro zero quilômetro fora de uma concessionária (PORTAL 6, 2023).

O inciso V, por fim, trata da regra geral, ou seja, da base de cálculo para veículos de propriedade continuada, nos exercícios seguintes à sua aquisição. Nesse caso, o valor venal dos veículos será dado pela tabela divulgada nas Instruções Normativas da Subsecretaria da Receita Estadual (GOVERNO DE GOIÁS, 2025a).

2.5.2 Alíquota do IPVA

A alíquota do IPVA é um elemento essencial na quantificação do crédito tributário e, por isso, recebeu especial atenção do legislador. Como descrito no tópico 2.1, que tratou do contexto histórico-jurídico do imposto, a EC n.º 42/2003 inseriu no artigo 155 o § 6º, I, prevendo a fixação de alíquotas mínimas pelo Senado Federal. No entanto, até o presente momento, essa competência não foi exercida pela Casa Alta do Congresso Nacional. A respeito dessa alteração, Ricardo Alexandre (2024, p. 822) observa que:

Novamente aqui se atribui ao Senado Federal o papel de foro para uma discussão cujo objetivo é evitar a guerra fiscal (ou minorar-lhe os efeitos). O problema se verificava quando alguns Estados diminuía(m) exageradamente as alíquotas do imposto, para atrair proprietários de veículos domiciliados em outros Estados. A diminuição da alíquota era compensada pelo aumento do número de veículos licenciados, em detrimento dos demais Estados, para os quais a única alternativa viável era entrar na guerra e diminuir suas próprias alíquotas.

⁴ A reportagem completa pode ser assistida por meio do endereço eletrônico: <https://www.youtube.com/watch?v=aJzoXWEsGwk&t=112s>

Um exemplo recorrente dessa guerra fiscal envolvia a aquisição e o registro de veículos por parte de locadoras de automóveis em estados com alíquotas mais vantajosas. Para ilustrar o problema, segundo dados da Associação Brasileira das Locadoras de Automóveis (ABLA), até 2022, 68,8% da frota de 1.136.517 veículos pertencentes a locadoras estavam emplacados em Minas Gerais (UOL, 2023).

Ao tratar dessa questão, o STF, no julgamento do Recurso Extraordinário RE 1.016.605 MG, reconheceu a repercussão geral (Tema 708) e, por maioria, fixou o entendimento de que o IPVA deve ser recolhido no domicílio do proprietário do veículo, e no caso das locadoras, no local onde o veículo efetivamente circula (BRASIL, 2020).

De forma correlata, no item 1.2.7, que discutiu a seletividade, a mesma EC n.º 42/2003 também previu a possibilidade de diferenciação das alíquotas em função do tipo e da utilização dos veículos automotores, conforme o artigo 155, § 6º, II, da Constituição. Com isso, os Estados passaram a ter a possibilidade de estabelecer, por exemplo, alíquotas reduzidas para táxis ou alíquotas maiores para veículos de passeio.

Com a aprovação da Reforma Tributária, o rol da seletividade do IPVA foi ampliado, permitindo a diferenciação das alíquotas com base no valor e no impacto ambiental dos veículos. Sobre a diferenciação em razão do valor, Ricardo Alexandre (2024, p. 822) tece a seguinte consideração:

A tributação diferenciada de acordo com o valor, apesar de não haver sido expressamente denominada 'progressividade', certamente dessa forma será operacionalizada. A autorização parte da presunção de que, como regra, os veículos de maior valor pertencem a pessoas de maior capacidade econômica, de modo que a instituição de uma progressividade do IPVA com base nesse parâmetro configura clara homenagem ao princípio da capacidade contributiva, corolário do princípio da isonomia.

A Reforma Tributária também previu a defesa do meio ambiente como um princípio a ser observado pelo Sistema Tributário Nacional, conforme disposto no artigo 145, § 3º, da Constituição. Nesse contexto, a previsão de diferenciação das alíquotas em função do impacto ambiental causado pelos veículos automotores, no artigo 155, § 6º, II, se alinha com esse princípio. Acerca dessa previsão, Ricardo Alexandre (2024, p. 823) destaca:

De qualquer forma, apesar de infelizmente não estabelecer obrigatoriedade de adoção da técnica, a regra passa a ser, a princípio, a estipulação de alíquotas menores (ou até isenções) para os veículos menos poluentes, o que

deve beneficiar veículos elétricos e híbridos (considerando que a matriz energética brasileira ainda é predominantemente limpa), bem como os movidos a biocombustíveis.

O artigo 93 do Código Tributário do Estado de Goiás estabelece as alíquotas do IPVA da seguinte forma:

Art. 93. As alíquotas do IPVA são:

I - 1,25% (um inteiro e vinte e cinco centésimos por cento) para ônibus, micro-ônibus e caminhão;

II - 3% (três por cento) para motocicleta, ciclomotor, triciclo, quadriciclo, motoneta e automóvel de passeio com potência até 100cv;

III - 3,45% (três inteiros e quarenta e cinco centésimos por cento) para os veículos utilitários;

IV - 3,75% (três inteiros e setenta e cinco centésimos por cento) para veículos terrestres de passeio, veículos aquáticos, veículos aéreos e os demais veículos não especificados (ESTADO DE GOIÁS, 1991, n. p.).

Dessa forma, o Estado de Goiás estabelece, atualmente, quatro percentuais de alíquotas distintos, levando em consideração o tipo de veículo e sua função, em conformidade com os preceitos previstos na CF/1988.

2.6 IMUNIDADES

Imunidade diz respeito à proteção constitucional concedida a situações, pessoas ou bens que estão isentos da tributação. Conforme Lendro Paulsen (2015, p. 100), “as imunidades são normas negativas de competência tributária”. Para Ricardo Alexandre (2024, p. 240), as imunidades consistem em “[...] limitações constitucionais ao poder de tributar, consistindo na delimitação da competência tributária constitucionalmente conferida aos entes políticos”.

Nesse contexto, a Reforma Tributária, ao estabelecer o fato gerador do IPVA, excluiu sua incidência sobre determinados veículos utilizados em atividades específicas. O dispositivo constitucional prevê:

Art. 155. [...]

§ 6º O imposto previsto no inciso III:

[...]

III - incidirá sobre a propriedade de veículos automotores terrestres, aquáticos e aéreos, **excetuados:**

a) aeronaves agrícolas e de operador certificado para prestar serviços aéreos a terceiros;

- b) embarcações de pessoa jurídica que detenha outorga para prestar serviços de transporte aquaviário ou de pessoa física ou jurídica que pratique pesca industrial, artesanal, científica ou de subsistência;**
- c) plataformas suscetíveis de se locomoverem na água por meios próprios, inclusive aquelas cuja finalidade principal seja a exploração de atividades econômicas em águas territoriais e na zona econômica exclusiva e embarcações que tenham essa mesma finalidade principal;**
- d) tratores e máquinas agrícolas (BRASIL, 1988, n. p., grifos nossos).**

Portanto, não haverá incidência nem cobrança de IPVA sobre os veículos mencionados quando utilizados nas atividades descritas nesse dispositivo constitucional. Isso significa que as leis estaduais não poderão prever a incidência de IPVA nessas situações, sob pena de serem consideradas inconstitucionais. Com relação às imunidades previstas pela CF/1988, Ricardo Alexandre (2024, p. 825) observa:

Em primeiro lugar, o claro objetivo de não onerar o agronegócio redundou na imunização de aeronaves, tratores e máquinas agrícolas (alíneas 'a' e 'd'). Foi também decisão de não onerar algumas atividades econômicas estratégicas para o País, principalmente a extração de petróleo, que levou o legislador constituinte derivado a imunizar ao IPVA os veículos previstos na alínea 'c'. [...] Por fim, a imunidade estatuída na parte final da alínea 'b', em favor da pessoa física ou jurídica que pratique pesca industrial, artesanal, científica ou de subsistência, também tem um claro e nobre objetivo, que é o de desonerar diversas modalidades de pesca.

Seguindo os preceitos constitucionais, o CTE de Goiás reproduziu, no artigo 95-A, as hipóteses de não-incidência previstas no artigo 155, § 6º, III, da CF/1988. Além dessas disposições, o artigo 95 do Código do Estado também reproduz as imunidades expressamente previstas no artigo 150 da Constituição.

2.7 ISENÇÕES

A isenção é a liberação da obrigação tributária por meio de uma lei. Hugo de Brito Machado (2024, p. 246) explica que “isenção é a exclusão, por lei, de parcela da hipótese de incidência, ou suporte fático da norma de tributação, sendo objeto da isenção a parcela que a lei retira dos fatos que realizam a hipótese de incidência da regra de tributação”. Para Bueno (2014, p. 118), a isenção “é um favor legal concedido pela lei infraconstitucional, a qual pode ser revogada conforme a conveniência do legislador”.

Nesse sentido, é importante destacar que o inciso I do artigo 175 do CTN classifica a isenção como uma modalidade de exclusão do crédito tributário. Além disso, o CTN, em seu inciso II do artigo 111, impõe que a outorga de isenção deve ser interpretada literalmente. As hipóteses de isenção do IPVA no estado de Goiás estão previstas no artigo 94 do CTE:

Art. 94. É isenta do IPVA a propriedade dos seguintes veículos:

I - máquina e trator de terraplenagem;

II – revogado;

III - destinado exclusivamente ao socorro e transporte de ferido ou doente;

IV - destinado ao uso de pessoa com deficiência física, visual, mental severa ou profunda, Síndrome de Down ou autista, cujo valor não seja superior ao estabelecido para a isenção integral do ICMS, limitada a isenção a 1 (um) veículo por beneficiário;

V - revogado;

VI - de aluguel (táxi ou mototáxi), dotado ou não de taxímetro, destinado ao transporte de pessoa, limitada a isenção a 1 (um) veículo por proprietário;

VII - de combate a incêndio;

VIII - locomotiva e vagão ou vagonete automovidos, de uso ferroviário;

IX – revogado;

X - com 15 (quinze) anos ou mais de uso;

XI - ônibus ou microônibus destinado ao serviço de transporte de passageiro de turismo e escolar, desde que credenciado junto a órgão competente para regulação, controle e fiscalização desse serviço.

XII - de propriedade de entidades filantrópicas.

XIII - Revogado;

XIV - adquiridos por pessoas em tratamento de câncer na rede pública de saúde municipal, estadual ou federal (ESTADO DE GOIÁS, 1991, n. p.).

Na sequência, o Código regula em 15 parágrafos as condições para a fruição das isenções.

Contudo, em razão da falta de Lei Complementar Federal estabelecendo as normas gerais sobre a matéria, e pela assunção plena da competência legislativa pelos Estados e Distrito Federal, notamos, frequentemente, uma verdadeira “guerra fiscal” entre os entes federativos. Além disso, estudos indicam que o próprio contribuinte, na tentativa de escapar da tributação mais onerosa, com vista a uma situação mais vantajosa, pode ser levado a cometer crimes contra a ordem tributária.

Distantes em cerca de 200 km, Goiânia e Brasília, interligadas por uma rodovia duplicada muito bem estruturada, são palco de uma realidade peculiar, em que muitos habitantes residem em uma das cidades e trabalham na outra.

O foco da análise recai sobre as legislações tributárias de Goiás e do Distrito Federal, cujas interações podem gerar desequilíbrios nas receitas de ambos os entes. Nesse contexto, uma isenção concedida por um dos entes, que beneficie o

contribuinte, pode afetar negativamente o orçamento do ente vizinho. Atualmente, a questão central envolve a isenção de IPVA concedida pelo Distrito Federal por meio da Lei n.º 7.028/2021, conforme podemos verificar no artigo 2º:

Art. 2º São isentos do IPVA:

[...]

XIII – os automóveis movidos a motor elétrico, inclusive os denominados híbridos, movidos a motores a combustão e também a motor elétrico (DISTRITO FEDERAL, 2021, n. p., grifos nossos).

Essa isenção concedida pelo Distrito Federal está alinhada com os princípios da Reforma Tributária, especialmente no que se refere à defesa do meio ambiente. Além disso, a medida contempla a possibilidade de se estabelecer alíquotas diferenciadas com base no impacto ambiental causado pelos veículos, criando efetivamente um IPVA “verde”.

Desde 1986, o Brasil tem buscado reduzir as emissões de gases poluentes no transporte rodoviário por meio do Programa de Controle da Poluição do Ar por Veículos Automotores (Proconve), criado pela Resolução do Conselho Nacional do Meio Ambiente (CONAMA) n.º 18/86. Nesse esforço de preservação ambiental, nada mais coerente do que incentivar a aquisição de carros elétricos. Segundo uma matéria do UOL (2025), intitulada “Benefícios de veículos elétricos vão além de reduzir emissões”, esses veículos já representam 7% da frota nacional, com um crescimento contínuo nas vendas a cada ano.

Todavia, no Estado de Goiás, ainda não há isenção do IPVA para veículos dessa categoria. No próximo capítulo, procedemos à análise dos reflexos dessa distinção no tratamento dado pelas legislações estaduais de unidades da federação tão próximas geograficamente.

O IPVA “verde” se apresenta como uma ferramenta essencial para a promoção de veículos sustentáveis e a mitigação dos impactos ambientais associados ao transporte. A análise das características do IPVA revelou para nós a necessidade de uma legislação que apoie essa transição, incentivando a aquisição de veículos menos poluentes por meio de isenções e alíquotas diferenciadas. À medida que a conscientização ambiental cresce, é imprescindível que as legislações estaduais se adaptem para favorecer práticas tributárias que alinhem os interesses econômicos à conservação ambiental, refletindo uma nova relação entre contribuintes e a Fazenda Pública.

CAPÍTULO 3 – CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E REFLEXOS DA EVASÃO FISCAL

O objetivo deste capítulo é abordar os crimes contra a ordem tributária, com foco na evasão fiscal relacionada ao IPVA e como esse fenômeno afeta as finanças públicas em Goiás. A evasão fiscal traz efeitos negativos diretos e indiretos sobre a arrecadação das Fazendas Estaduais e Municipais, especialmente em um cenário onde se busca equilibrar a sustentabilidade ambiental e as obrigações fiscais. Exploramos, assim, a definição e as implicações dos crimes tributários, os tipos de evasão relacionados com a aquisição de veículos elétricos, além de discutirmos os impactos na arrecadação e na capacidade de financiamento de políticas públicas.

3.1 CASO DE AQUISIÇÃO DE VEÍCULOS ELÉTRICOS EM GOIÁS E REGISTRO NO DISTRITO FEDERAL

O Distrito Federal, a menor das unidades da Federação, possui uma área de 5.779,784 km². Geograficamente, se não fosse por uma pequena divisa fluvial com Minas Gerais, poderia ser considerado um enclave dentro do estado de Goiás. Apesar de seu tamanho reduzido, o Distrito Federal, segundo dados de 2023 do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2024), conta com uma população de quase 3 milhões de habitantes e uma frota de veículos que ultrapassa os 2 milhões.

Por sua vez, a Região Metropolitana de Goiânia ocupa uma área de 7.397,203 km² e abriga cerca de 2,7 milhões de habitantes. Em 2021, o Departamento Estadual de Trânsito de Goiás (DETRAN-GO) informou que a capital goiana possuía uma frota de aproximadamente 1,2 milhão de veículos (GOVERNO DE GOIÁS, 2022).

Dada a proximidade entre essas regiões, especialmente pela conurbação, é comum o movimento pendular da força de trabalho, das empresas prestadoras de serviços e até de servidores públicos estáveis.

No dia 16 de agosto de 2024, o jornal O Popular publicou a matéria intitulada “Fraude no IPVA: carros elétricos e híbridos de Goiás são registrados em endereços do DF para ganhar isenção”. A matéria revelou que cerca de 500 proprietários de veículos elétricos de Goiás haviam registrado seus carros no Distrito Federal, a fim de

obter a isenção do IPVA. O prejuízo inicial aos cofres públicos, estimado pela Polícia Civil, pode chegar a 10 (dez) milhões de reais. De acordo com o delegado responsável pela investigação, os proprietários goianos estavam utilizando endereços falsos no DF para obter o benefício (O POPULAR, 2024).

Em dezembro de 2024, o Governo do Estado de Goiás publicou em seu sítio eletrônico alguns resultados da investigação denominada Operação Quíron. Na mitologia grega, Quíron é um centauro, e o nome da operação remete à duplicidade dos registros ilegais realizados pelos proprietários dos veículos elétricos. De acordo com os dados divulgados, em razão do crescimento da frota de veículos híbridos e elétricos, caso as irregularidades não sejam interrompidas, o prejuízo ao Estado de Goiás pode atingir a casa dos 100 (cem) milhões de reais até 2027 (GOVERNO DE GOIÁS, 2024b).

Nesse contexto, as noções de domicílio tributário, especialmente no que tange ao interesse fiscal, ganham enorme relevância. O artigo 127 do CTN dispõe que:

Art. 127. Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal:
I - quanto às pessoas naturais, a sua residência habitual, ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade;
[...]
§ 1º Quando não couber a aplicação das regras fixadas em qualquer dos incisos dêste artigo, considerar-se-á como domicílio tributário do contribuinte ou responsável o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação.
§ 2º A autoridade administrativa pode recusar o domicílio eleito, quando impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo, aplicando-se então a regra do parágrafo anterior (BRASIL, 1966, n. p.).

Segundo Bueno (2014, p. 148), “o domicílio tributário é o local que o sujeito passivo escolhe para exercer seus direitos e cumprir suas obrigações perante a Administração Tributária”. Ricardo Alexandre (2024, p. 411) defende que “em se tratando de vigência espacial da legislação tributária, a regra é a territorialidade”. Assim, considerando o texto normativo mencionado e as considerações doutrinárias, concluímos, num primeiro momento, que o contribuinte tem a faculdade de eleger seu domicílio tributário perante a Administração Tributária. Trata-se de uma escolha relevante, que, uma vez realizada, vincula o contribuinte à legislação tributária dos entes competentes, considerando, via de regra, o critério territorial.

Nesse contexto, não se pode olvidar a previsão do artigo 199 do CTN, que trata da permuta de informações entre as Fazendas Públicas:

Art. 199. **A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios** prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e **permuta de informações**, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, **por lei ou convênio** (BRASIL, 1966, n. p., grifos nossos).

Nessa perspectiva, nos últimos anos, o Brasil passou por um processo de unificação cadastral dos registros civis de pessoas naturais. A divergência e a multiplicidade de cadastros em cada ente federativo potencializavam fraudes e crimes de diversas naturezas. Com a sanção da Lei n.º 14.534/2023, o número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) tornou-se o número único e suficiente para a identificação dos cidadãos brasileiros.

O CPF é administrado pela Receita Federal, órgão da Fazenda Pública da União. Destarte, conforme disposição expressa do CTN, os dados constantes do CPF podem ser compartilhados entre as diversas Fazendas Públicas. Atualmente, o contribuinte pessoa física, ao enviar anualmente sua Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF), confirma ou atualiza seu endereço (domicílio tributário), o que também atualiza a base cadastral do CPF. A centralização e o compartilhamento dessas informações, especialmente no que se refere ao domicílio tributário, permitem ao Fisco atuar de maneira estratégica na aplicação da legislação tributária.

Por conseguinte, em tributos como o IPVA, cujo proprietário é uma pessoa natural, o simples levantamento e análise do cadastro do CPF junto à Receita Federal pode indicar indícios de fraudes fiscais. Em trecho da matéria do jornal O Popular, o delegado responsável pelo caso explicou que "a fraude foi descoberta após o Fisco, órgão federal responsável por fiscalizar o pagamento de impostos, descobrir um excesso de transferência desses veículos para o DF [...]" (O POPULAR, 2024, n. p.). O órgão mencionado pelo delegado é a Receita Federal, e tudo indica que as transferências desses veículos foram observadas nas declarações de bens e direitos na DIRPF.

Outra forma de perceber o volume dessas transferências seria por meio do próprio Detran, uma vez que é de competência do Departamento Estadual a emissão dos Certificados de Registro e Licenciamento de Veículo (CRLV), que é emitido anualmente após o pagamento do IPVA e da taxa de licenciamento.

A questão da definição do direito de exigir o IPVA foi extensamente debatida no, anteriormente mencionado, julgamento do RE 1.016.605 MG. Nesse julgamento,

foi definida, no Tema 708, a Tese de Repercussão Geral⁵, que atribui a cobrança somente ao Estado em que o contribuinte possui sede ou domicílio tributário (BRASIL, 2020).

Ainda segundo o delegado, os proprietários utilizavam endereços falsos para obter o benefício. A matéria de O Popular ainda publicou fotos dos veículos (Figura 2) e das casas em Brazlândia-DF (Figura 3), onde constam os endereços registrados dos veículos.

Figura 2 – Veículos Elétricos



Carros eram transferidos para o DF, mas circulavam em Goiânia e Anápolis, segundo a polícia (Divulgação/Polícia Civil)

Fonte: O Popular (2024).

⁵ Supremo Tribunal Federal. Tema 708. Tese: “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” (BRASIL, 2020, n. p.).

Figura 3 – Endereço de registro de veículo elétrico



Casa onde veículo elétrico de mais de 200 mil está registrado, em Brasília, DF, segundo a polícia (Divulgação / Polícia Civil)

Fonte: O Popular (2024).

Dessa forma, confirmados os indícios, os proprietários, além da obrigação de pagar os impostos e as multas devidas, poderão responder por crimes contra a ordem tributária, previstos na Lei n.º 8.137/1990. Os reflexos dessas condutas na esfera do Direito Penal Tributário serão abordados no tópico seguinte.

3.2 CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

O Código Penal Brasileiro (Decreto-Lei n.º 2.848/1940) estabelece que suas regras gerais se aplicam aos fatos incriminados por lei especial, salvo disposição em contrário. Esse comando é conhecido na doutrina como o princípio da especialidade (*lex specialis derogat legi generali*). Segundo Rogério Sanches Cunha (2021), esse dispositivo determina que a lei especial prevalece sobre a lei geral para a aplicação das normas penais. O autor argumenta que:

Não interessa se o crime especial representa um *minus* (punido com menor rigor) ou um *plus* (punido com maior rigor) em comparação com o tipo geral. Não se trata de uma relação gradativa entre os injustos penais, mas comparativo-descritiva *in abstracto* (CUNHA, 2021, p. 204).

Isso significa que, havendo uma lei penal especial sobre determinada matéria, ela prevalecerá na aplicação, independentemente da gradação das penas, afastando-se a lei geral (o Código Penal), que será aplicada subsidiariamente. Dessa forma, os crimes cometidos na esfera tributária estão prioritariamente sujeitos à Lei n.º 8.137/1990.

Outro princípio relevante destacado pela doutrina é o da consunção (*lex consumens derogat legi consumptae*). Cunha (2021, p. 205) explica que, nos crimes progressivos, para alcançar um resultado mais grave, o agente comete, necessariamente, um crime menos grave. Nesse contexto, o crime mais grave absorve o crime menos grave, também conhecido como crime-meio.

É importante destacar que o bem jurídico tutelado pelo Direito Penal não é a arrecadação tributária, mas a própria ordem tributária, entendida como o conjunto normativo relativo a esse ramo do Direito. Segundo Hugo de Brito Machado (2022, p. 372):

O Direito Penal não protege, nem poderia proteger, a pretensão de arrecadar tributo além ou contra a lei. Por isto mesmo, temos de entender que a lei penal, ao definir os crimes contra a ordem tributária, não está protegendo a pretensão de arrecadar, mas a eficácia das normas jurídicas concernentes à tributação.

Desse modo, a proteção legal abrange as ordens tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Assim sendo, a Lei dos Crimes contra a Ordem Tributária se aplica a crimes cometidos contra qualquer dos entes federativos, em relação a qualquer dos tributos de sua competência. Esse entendimento é reforçado pela própria CF/1988, que, em seu artigo 22, inciso I, atribui competência privativa à União para legislar sobre Direito Penal, conferindo a essas normas caráter nacional (BRASIL, 1988).

A doutrina brasileira classifica os crimes de maneira a fornecer maior clareza ao operador do direito em relação às situações concretas que devem ser subsumidas aos preceitos legais. Uma das classificações mais relevantes divide os crimes em materiais e formais.

Para Cunha (2021, p. 237), os crimes materiais são aqueles que descrevem o resultado naturalístico e exigem a ocorrência desse resultado para a consumação, sendo a conduta e o resultado separados cronologicamente. O autor esclarece que, nos crimes formais, o resultado é previsto, mas dispensável, pois a consumação

ocorre com a conduta.

De acordo com Hugo de Brito Machado (2022, p. 376), uma única "ação-meio" pode ter como resultado a supressão ou a redução de um ou mais tributos. Mesmo que essas "condutas-meio" estejam tipificadas como crimes formais, se, em sua decorrência, for concretizado o resultado material mais gravoso, elas devem ser absorvidas, aplicando-se o princípio da consunção na definição do tipo penal.

O crime previsto no artigo 1º da Lei n.º 8.137/1990 apresenta, em seus incisos, uma série de condutas-meio que remetem ao núcleo do tipo penal, qual seja, a supressão ou a redução de tributo. Hugo de Brito Machado (2022, p. 387) pontua ainda que as normas que descrevem as condutas-meio completam a definição do tipo penal em questão.

No caso em análise, os proprietários goianos de veículos híbridos e elétricos utilizaram endereços falsos ou irregulares para obter indevidamente a isenção do tributo (GOVERNO DE GOIÁS, 2024c).

A Lei dos Crimes Contra a Ordem Tributária dispõe que:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária **suprimir ou reduzir tributo**, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:
I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
 [...]
Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa (BRASIL, 1990, n. p., grifos nossos).

Portanto, subsumindo os fatos à norma, os atos praticados pelos proprietários dos veículos, que visaram suprimir a cobrança do IPVA pelo Estado de Goiás, gozando da isenção outorgada pelo Distrito Federal, enquadram-se na capitulação mencionada. Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça⁶ assentou o entendimento de que o uso de endereço falso, com o intuito de suprimir ou reduzir tributo, caracteriza crime contra a ordem tributária.

O artigo 15 da Lei dos Crimes Contra a Ordem Tributária dispõe que os crimes

⁶ IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES (SUPRESSÃO OU REDUÇÃO). LICENCIAMENTO (UNIDADE DA FEDERAÇÃO DIVERSA). FALSIDADE IDEOLÓGICA (DESCARACTERIZAÇÃO). INQUÉRITO (EXTINÇÃO). 1. **Em vez de configurar o crime de falsidade ideológica – em razão da indicação de endereço falso –, o licenciamento de automóvel em unidade da Federação que possua alíquota do imposto sobre propriedade de veículo automotor menor do que a alíquota em cujo Estado reside o proprietário do veículo caracteriza a supressão ou redução de tributo.** 2. Ademais, em caso tal, se falsidade houvesse, estaria absorvida. Precedentes. [...] (BRASIL, 2009a, n. p., grifos nossos).

previstos em seus dispositivos são de ação penal pública incondicionada, ou seja, têm como titular da ação o Ministério Público. Nessa perspectiva, o artigo 16 atribui a qualquer pessoa a possibilidade de provocar o Ministério Público, fornecendo-lhe por escrito informações sobre o fato e a autoria, além de indicar o tempo, o lugar e os elementos da convicção. Além dessas disposições específicas, a legislação tributária conferiu à Fazenda Pública, no artigo 198, § 3º, I, do CTN, a atribuição de realizar as representações fiscais para fins penais ao Ministério Público (BRASIL, 1990).

No entanto, em 2009, o STF editou a Súmula Vinculante n.º 24, entendendo que: "Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei n.º 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo" (BRASIL, 2009b, n. p.). Hugo de Brito Machado (2022, p. 422) entende que, ao editar a Súmula Vinculante n.º 24, a Suprema Corte condicionou a ação penal ao prévio exaurimento da via administrativa.

Assim, conforme previsto na Súmula Vinculante n.º 24, o Ministério Público do Estado de Goiás somente poderá ajuizar ação penal na Justiça Estadual após o lançamento dos tributos pela Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás, bem como a conclusão de toda a tramitação do processo na via administrativa, o que constitui, de forma definitiva, os tributos devidos.

É importante ressaltar que eventual ação penal somente ensejará condenação em casos de constatação do elemento subjetivo do crime, qual seja, o dolo específico. Assim, deve ser comprovada a consciência da ilicitude por parte dos contribuintes-réus, bem como sua vontade de agir com o intuito de fraudar a Fazenda Pública do Estado de Goiás. Ademais, na matéria publicada no jornal O Popular (2024), o investigador afirma que alguns proprietários apontaram o envolvimento das próprias concessionárias ou despachantes na sonegação fiscal, fato que pode configurar a formação de organização criminosa, conforme o artigo 288 do Código Penal.

Inobstante todo o exposto, não se pode olvidar que o artigo 83 da Lei n.º 10.684/2003 dispõe que:

Art. 9º É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168ª e 337A do Decreto-Lei n. 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.
§ 1º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

§ 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios (BRASIL, 2003, n. p., grifos nossos).

No mesmo sentido, o artigo 83 da Lei n.º 9.430/1996 estendeu essas benesses à pessoa física. Dessa forma, tanto o STF quanto o Superior Tribunal de Justiça⁷ consolidaram jurisprudência para extinguir a punibilidade dos agentes em razão do pagamento do tributo a qualquer tempo.

Nesse ponto, tanto a legislação quanto a jurisprudência firmada pelos Tribunais Superiores têm sido motivo de grande crítica por parte da doutrina pátria. Conforme Hugo de Brito Machado (2022, p. 431), “a extinção da punibilidade pelo pagamento, nos crimes contra a ordem tributária, é, com certeza, o ponto onde se tem revelado maior instabilidade em toda a temática do Direito Penal Tributário”.

Leandro Paulsen (2024, p. 356) assevera que:

A extinção da punibilidade pelo pagamento do crédito tributário constituído pelo auto de infração, abrangendo a penalidade administrativa que, em face das condutas dolosas, costuma ser qualificada e extremamente onerosa, evidencia o regozijo frente à efetividade do direito administrativo sancionador em matéria tributária.

Dado todo esse contexto, considerando a legislação e a jurisprudência pátrias, bem como as críticas da doutrina, passaremos ao próximo tópico, que trata do aprofundamento sobre o impacto das condutas, das normas e dos entendimentos jurisprudenciais na arrecadação das Fazendas Públicas e, conseqüentemente, na implementação das políticas públicas.

⁷ CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. CONDENAÇÃO TRANSITADA EM JULGADO. PAGAMENTO DO TRIBUTO. CAUSA DE EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. ARTIGO 9º, § 2º, DA LEI 10.684/2003. COAÇÃO ILEGAL CARACTERIZADA. CONCESSÃO DA ORDEM DE OFÍCIO. 1. **Com o advento da Lei 10.684/2003, no exercício da sua função constitucional e de acordo com a política criminal adotada, o legislador ordinário optou por retirar do ordenamento jurídico o marco temporal previsto para o adimplemento do débito tributário redundar na extinção da punibilidade do agente sonegador, nos termos do seu artigo 9º, § 2º, sendo vedado ao Poder Judiciário estabelecer tal limite.** 2. Não há como se interpretar o referido dispositivo legal de outro modo, senão considerando que **o pagamento do tributo, a qualquer tempo, até mesmo após o advento do trânsito em julgado da sentença penal condenatória, é causa de extinção da punibilidade do acusado** (BRASIL, 2017, n. p., grifos nossos).

3.3 IMPACTOS NA ARRECAÇÃO DAS FAZENDAS PÚBLICAS ESTADUAL E MUNICIPAL

A CF/1988 estabelece, dentre seus princípios, a livre iniciativa, o livre exercício de qualquer atividade econômica e a liberdade em geral (BRASIL, 1988). No exercício dessa liberdade, é lícita a busca por um planejamento tributário que maximize os ganhos econômicos da atividade desenvolvida, o que frequentemente ocorre na escolha do melhor enquadramento fiscal. Leandro Paulsen (2024, p. 190) afirma que “o planejamento tributário é o estabelecimento de estratégias para a realização de atos ou negócios ou mesmo de toda uma atividade profissional ou empresarial de modo que impliquem obrigações tributárias menos onerosas”. O autor cita, como exemplos de condutas lícitas, a opção por descontos simplificados na declaração de imposto de renda de pessoa física, a escolha pelo lucro presumido por parte da pessoa jurídica e o enquadramento das pequenas empresas no regime do Simples Nacional.

Nessa direção, emergem dois conceitos importantes: elisão fiscal e evasão fiscal. Ricardo Alexandre (2024, p. 1.018) define a elisão fiscal como “a conduta consistente na prática de ato ou celebração de negócio legalmente enquadrado em hipótese visada pelo sujeito passivo, importando isenção, não incidência ou incidência menos onerosa do tributo”. Já a evasão fiscal, o autor caracteriza como “a conduta ilícita, normalmente praticada pelo contribuinte após a ocorrência do fato gerador, visando a evitar o conhecimento do nascimento da obrigação tributária pela autoridade fiscal” (ALEXANDRE, 2024, p. 1.018).

O CTN tratou dessas situações no artigo 149, inciso VII, ao prever que o lançamento será efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa quando se comprovar que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação. Ricardo Alexandre (2024) cita, como exemplos de evasão fiscal, o descaminho e os crimes contra a ordem tributária previstos no artigo 1º da Lei n.º 8.137/1990. Ao analisar especificamente os crimes contra a ordem tributária no artigo 1º, o autor pontua que “os incisos citados descrevem condutas pautadas por dolo, fraude ou simulação, sempre acompanhadas do intuito de obter alguma vantagem fiscal, seja pela total eliminação da carga tributária, seja pela sua diminuição” (ALEXANDRE, 2024, p. 1.020).

O presente caso, envolvendo fraude na transferência e registros de veículos no

Distrito Federal, configura uma prática de evasão fiscal. Em regra, as práticas de evasão ocorrem após a materialização do fato gerador. No entanto, nesse caso específico, de forma excepcional, a conduta evasiva se concretizou antes da ocorrência do fato gerador.

Segundo dados publicados pela Secretaria da Economia do Estado de Goiás, os prejuízos causados aos cofres públicos chegaram a 10 (dez) milhões de reais, e a estimativa de perdas, considerando o crescimento da frota de veículos híbridos e elétricos, pode alcançar 100 (cem) milhões de reais até 2027 (GOVERNO DE GOIÁS, 2024c).

Além do prejuízo milionário aos cofres estaduais, a fraude também impacta os municípios. Isso ocorre porque, conforme a previsão do inciso III do artigo 158 da Constituição, 50% (cinquenta por cento) do produto da arrecadação do IPVA pertence aos municípios onde os proprietários dos veículos estejam domiciliados. Portanto, da estimativa feita pela Secretaria da Economia do Estado de Goiás, a fraude acarretaria aos municípios pelo menos 50 (cinquenta) milhões de reais em prejuízos. Ricardo Alexandre (2024, p. 1.020) sustenta que “a evasão fiscal denota clara violação ao dever da cidadania, prejudicando toda a coletividade”.

Para ilustrar a ordem de grandeza do impacto, de acordo com dados publicados pelo Estado de Goiás, no ano de 2024 os repasses do IPVA aos municípios totalizaram R\$ 1,6 bilhões. Desse montante, dois dos municípios mencionados na reportagem de O Popular — Goiânia e Anápolis — receberam, respectivamente, 591,4 (quinhentos e noventa e um milhões e quatrocentos mil) milhões de reais e 125,1 (cento e vinte e cinco milhões e cem mil) milhões de reais (GOVERNO DE GOIÁS, 2025b).

Se considerarmos que os veículos envolvidos na fraude têm origem apenas nessas duas cidades e fizermos uma distribuição proporcional dos prejuízos com base no volume dos recursos, Goiânia teria um prejuízo absoluto de R\$ 41,27 (Quarenta e um milhões e duzentos e setenta) milhões de reais, e Anápolis, R\$ 8,73 (oito milhões e setecentos e trinta mil) milhões de reais.

Esse tipo de fraude tem um efeito deletério sobre os compromissos assumidos pelos gestores municipais perante os cidadãos. Segundo dados da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), divulgados no Encontro da Confederação Nacional dos Municípios (CNM) em 2023, 65% (sessenta e cinco por cento) das cidades em Goiás estavam no vermelho (O POPULAR, 2023).

Por fim, as razões apontadas pela doutrina que fundamentam esse tipo de prática fraudulenta, que, em última análise, prejudica a própria população municipal, estão ligadas à péssima percepção que os cidadãos têm dos serviços públicos e ao mau exemplo dado pelos gestores públicos. Hugo de Brito Machado (2024, p. 234) assegura que:

[...] os serviços públicos são sempre deficientes. Na maior parte do País as estradas estão em completa ruína. Os hospitais públicos são insuficientes, com enormes filas de pessoas em busca de atendimento e os serviços prestados são geralmente de má qualidade. As escolas também não são de boa qualidade, especialmente no ensino médio.

O autor acrescenta que “vivemos em um Estado no qual não são raras as oportunidades em que governantes são acusados de corrupção, e geralmente permanecem na impunidade” (MACHADO, 2024, p. 234).

Outro aspecto que merece ser considerado, nessa análise, trata da economia comportamental. Daniel Kahneman (1979, p.263) afirma que as pessoas tendem a ser avessas ao risco no domínio dos ganhos e atraídas pelo risco no domínio das perdas. Em outras palavras, as pessoas estão dispostas a se arriscar ao cometimento de crimes, especialmente, quando isso puder significar uma vantagem de ordem econômica. Como a probabilidade de punição nos crimes contra a ordem tributária é baixa, devido à atual legislação e ao entendimento da jurisprudência, a prática consciente do ilícito passa a ser considerada uma opção pelo cidadão-contribuinte.

Os crimes contra a ordem tributária, particularmente a evasão fiscal associada ao IPVA, revelam para nós uma série de desafios para a manutenção da justiça fiscal e da sustentabilidade das políticas públicas. Ao analisar os reflexos da evasão fiscal, se constata a urgência de medidas para coibir essa prática, bem como a necessidade de conscientizar os contribuintes sobre a importância de uma tributação justa e transparente. À medida que as políticas voltadas à sustentabilidade avançam, é fundamental que os Estados implementem mecanismos eficazes de fiscalização e incentivo, garantindo que a transição para um modelo de transporte mais ecológico não ocorra à custa da arrecadação tributária. Assim, a luta contra a evasão fiscal configura-se como prioridade para a saúde financeira das administrações públicas e para a promoção de um desenvolvimento econômico sustentável.

CONCLUSÃO

A concepção da Reforma Tributária foi um processo que se estendeu por quase quatro décadas. Ao longo dessa trajetória, foram incorporados novos princípios e alimentada a esperança de uma solução para uma série de problemas do Sistema Tributário Nacional.

Dentre os ideais consagrados pela EC n.º 132/2023, destaca-se a materialização da defesa do meio ambiente como princípio expresso no texto constitucional, que deve ser observado pelo Sistema Tributário Nacional. Esse avanço foi potencializado pela possibilidade prevista no artigo 155, § 6º, II, da CF/1988, que permite a atribuição de alíquotas diferenciadas ao IPVA, de acordo com o impacto ambiental causado pelos veículos automotores (BRASIL, 1988).

Essa preocupação remonta à década de 1980, quando foi lançado o Proconve, instituído pela Resolução CONAMA n.º 18/1986. Nas décadas seguintes, o Brasil firmou seu compromisso com o meio ambiente ao tornar-se signatário do Protocolo de Kyoto e, posteriormente, do Acordo de Paris, que estabelece medidas para a redução de emissões de CO₂, com a meta de limitar o aumento da temperatura global a no máximo 2°C até 2035.

Cientes de que um dos grandes desafios da poluição se encontra nas regiões metropolitanas das grandes cidades, pesquisadores da Universidade de São Paulo realizaram, em 2018, um estudo sobre o tema, que foi publicado em 2023 na revista *Environmental Pollution*, sob o título “Emission factors for a biofuel impacted fleet in South America’s largest metropolitan area”. O estudo aponta que o Brasil é o segundo maior produtor mundial de biodiesel e etanol, e que a gasolina comercializada no país contém uma mistura de 27% de etanol (PEREIRA *et al.*, 2023). De acordo com dados da Associação Nacional dos Fabricantes de Veículos Automotores (Anfavea), após 20 anos do lançamento do primeiro carro com motor *flex*, que combina gasolina e etanol, 90% da frota de veículos do Brasil é composta por esse tipo de motor (JORNAL DA USP, 2023).

Nesse esforço para reduzir a emissão de CO₂ na atmosfera, é louvável a previsão da Reforma Tributária que permite ao legislador estadual instituir benefícios tributários para veículos menos poluentes. Segundo Letícia Amaral, ao alinhar o sistema tributário com os objetivos ambientais, o país não apenas contribui para a proteção do planeta, mas também estimula uma economia mais verde, inovadora e

resiliente (AMARAL, 2025). A auditora-fiscal Célia Carvalho, em entrevista ao Comitê Nacional de Secretários de Fazenda, Finanças, Receita ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal (Comsefaz), afirma que mais de 46 países no mundo adotam os impostos verdes para tentar reduzir as emissões de carbono na atmosfera e frear as mudanças climáticas no planeta (COMSEFAZ, 2025).

No entanto, para que essas medidas sejam efetivas, ainda é necessário promover ajustes na complexa legislação tributária brasileira. Na ausência de uma Lei Complementar Federal que disponha sobre as normas gerais do IPVA, os Estados, conforme previsto no artigo 24, § 3º, da Constituição, assumiram a competência legislativa plena sobre a matéria. Em meio a esse vácuo normativo, instalou-se uma verdadeira “guerra fiscal” entre os Estados, cada um buscando aumentar suas arrecadações.

No contexto dessa disputa, o Distrito Federal, cuja localização geográfica é praticamente um enclave do Estado de Goiás, concedeu isenção de IPVA para veículos híbridos e elétricos. Como resultado, cerca de 500 proprietários goianos de veículos com essas características transferiram ou registraram seus automóveis no Distrito Federal, fazendo uso de endereço falso. A ilicitude dessa conduta está prevista no artigo 1º da Lei n.º 8.137/1990 como crime contra a ordem tributária.

Apesar da atual legislação e do entendimento jurisprudencial, que permitem a extinção da punibilidade pelo pagamento dos créditos tributários devidos, os prejuízos são sentidos por toda a população goiana, especialmente pelos cofres públicos municipais. A denominada Operação Quíron estimou o prejuízo inicial aos cofres estaduais em 10 (dez) milhões de reais e projetou um rombo, considerando o crescimento da frota desses veículos, de 100 (cem) milhões de reais até 2027 (GOVERNO DE GOIÁS, 2024c). Desses valores, 50% (cinquenta por cento) são devidos aos Municípios onde os veículos são registrados, em razão dos repasses ao Fundo de Participação dos Municípios, conforme disposto no artigo 158, III da CF/1988.

Se considerarmos a hipótese de que esses veículos têm origem em Goiânia e Anápolis, onde se concentram as concessionárias que comercializam esses modelos, o prejuízo para a capital goiana seria de aproximadamente 41 (quarenta e um) milhões de reais. Goiânia, atualmente, enfrenta um déficit bilionário na saúde municipal, e cobrir esse rombo tem exigido grandes esforços da população goianiense. Ver valores milionários se escoando dessa forma é um motivo de indignação, especialmente para

a parcela mais carente da população.

“É o Estado Fiscal que paga a conta do Estado Social” (NABAIS, 2023, p. 575). Essa frase de José Casalta Nabais ilustra com precisão a situação retratada neste trabalho. Considerando que o Direito Tributário é um reflexo da nossa sociedade, é imprescindível compreendermos que fortalecer a legislação tributária, reduzindo as brechas para evasões fiscais, bem como revisar entendimentos jurisprudenciais em prol do bem coletivo, são passos iniciais para as mudanças necessárias em nossa sociedade.

Carlos Drummond de Andrade (2018) eternizou no poema “Nosso Tempo” uma mensagem às altas autoridades da República: “As leis não bastam. Os lírios não nascem da lei”. Mais do que leis, é preciso avançar e estabelecer um novo padrão de ética no país. É fundamental que as autoridades compreendam a relevância do exemplo de suas ações no fortalecimento do Estado Democrático de Direito.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 18. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: JusPodivm, 2024.

AMARAL, Letícia. **A reforma tributária como catalisadora da sustentabilidade no Brasil**. Poder 360, 2024. Disponível em: <https://www.poder360.com.br/opinio/a-reforma-tributaria-como-catalisadora-da-sustentabilidade-no-brasil/>. Acesso em: 8 abr. 2025.

ANDRADE, Carlos Drummond. **Nosso tempo**. 2018. Disponível em: <https://www.letras.com.br/carlos-drummond-de-andrade/nosso-tempo>. Acesso em: 6 mar. 2025.

BARBOSA, Ruy. **Oração aos moços**. Brasília: Senado Federal, 2019. v. 271.

BARBOSA, Ycarim Melgaço; FERREIRA, Paulo Roberto Pereira. A Receita Federal e o Caso das Joias. **Revista Baru: Revista Brasileira de Assuntos Regionais e Urbanos**, Goiânia, v. 10, n. 1, 2024. Disponível em: <https://seer.pucgoias.edu.br/index.php/baru/article/view/14150>. Acesso em: 15 mar. 2025.

BRASIL. Decreto-Lei n.º 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Código Penal. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, RJ, 31 dez. 1940. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848.htm. Acesso em: 8 mar. 2025.

BRASIL. Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 07 mar. 2025.

BRASIL. Resolução CONAMA n.º 18, de 6 de maio de 1986. Dispõe sobre a criação do Programa de Controle de Poluição do Ar por veículos Automotores – PROCONVE. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 17 jun. 1986. Disponível em: https://conama.mma.gov.br/?option=com_sisconama&task=arquivo.download&id=41. Acesso em: 20 jan. 2025.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, 22 set. 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 18 out. 2024.

BRASIL. Lei n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28 dez. 1990. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm. Acesso em: 7 mar. 2025.

BRASIL. Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 30 dez. 1996. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm. Acesso em: 29 out. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1ª Turma). **ADI 2010-2 Distrito Federal**. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Preliminar. Petição inicial. Inépcia. Rejeição. LC n.º 733/2006 e 815/2009. Relator: Min. Celso de Mello, 30 de setembro de 1999. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/14801676>. Acesso em: 27 out. 2024.

BRASIL. Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em: 8 mar. 2025.

BRASIL. Lei n.º 10.684, de 30 de maio de 2003. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 31 maio 2003. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.684.htm. Acesso em: 8 mar. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (6ª Turma). **HC 146.404 São Paulo**. Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (Supressão ou Redução). Licenciamento (Unidade da Federação Diversa). Falsidade Ideológica (Descaracterização). Inquérito (Extinção). Relator: Min. Nilson Naves, 19 de novembro de 2009a. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/8591437/inteiro-teor-13674758>. Acesso em: 6 mar. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante 24**. Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo. Publicação: 11 de dezembro de 2009b. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=26&sumula=1265>. Acesso em: 6 mar. 2025.

BRASIL. Lei n.º 12.741, de 8 de dezembro de 2012. Dispõe sobre as medidas de esclarecimento ao consumidor, de que trata o § 5º do artigo 150 da Constituição Federal; altera o inciso III do art. 6º e o inciso IV do art. 106 da Lei n.º 8.078, de 11 de setembro de 1990 - Código de Defesa do Consumidor. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 10 dez. 2012. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/l12741.htm. Acesso em: 18 out. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1ª Turma). **ADI 800 Rio Grande do Sul**. Institui e autoriza a cobrança de pedágio em rodovia estadual. Alegada afronta aos princípios da legalidade e da anterioridade. Decreto n. 34.417/92, do Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Min. Teori Zavascki, 11 de junho de 2014. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6274991>. Acesso em: 25 out. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (5ª Turma). **HC 362.478 São Paulo**. Crime Contra a Ordem Tributária. Condenação transitada em julgado. Pagamento do tributo. Causa de extinção da punibilidade. Artigo 9º, § 2º, da Lei 10.684/2003. Coação ilegal caracterizada. Concessão da ordem de ofício. Relator: Min. Jorge Mussi, 14 de setembro de 2017. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=%28HC.clas.+e+%40num%3D%22362478%22%29+ou+%28HC+adj+%22362478%22%29.suce>. Acesso em: 7 mar 2025.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda à Constituição n.º 45, de 2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. 2019a. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em: 27 out. 2024.

BRASIL. Senado Federal. **Proposta de Emenda à Constituição n.º 110, de 2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. 2019b. Disponível em: [https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699#:~:text=\(PEC%20da%20Reforma%20Tribut%C3%A1ria\)&text=Alterar%20o%20Sistema%20Tribut%C3%A1rio%20Nacional,Bens%20e%20Servi%C3%A7os%20\(IFS\).&text=Alterar%20o%20Sistema%20Tribut%C3%A1rio%20Nacional%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%Aancias,-Local%3A%20Plen%C3%A1rio%20do](https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699#:~:text=(PEC%20da%20Reforma%20Tribut%C3%A1ria)&text=Alterar%20o%20Sistema%20Tribut%C3%A1rio%20Nacional,Bens%20e%20Servi%C3%A7os%20(IFS).&text=Alterar%20o%20Sistema%20Tribut%C3%A1rio%20Nacional%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%Aancias,-Local%3A%20Plen%C3%A1rio%20do). Acesso em: 27 out. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1ª Turma). **RE nº 1.016.605-MG**. 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. Relator: Min. Marco Aurélio, 16 de setembro de 2020. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=RE%201016605&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true&origem=AP. Acesso em: 7 mar. 2025.

BRASIL. Emenda Constitucional n.º 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 21 dez. 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 20 out. 2024.

BUENO, Júlio Anderson Alves. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2014.

COMSEFAZ. Comsefaz explica. **Tributação Ambiental**. Entrevista com Célia Carvalho. Disponível em: <https://comsefaz.org.br/novo/comsefaz-explica/>. Acesso em: 8 abr. 2025.

CUNHA, Rogério Sanches. **Manual de Direito Penal**: parte geral. 10. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: JusPODIVM, 2021.

DISTRITO FEDERAL. Lei n.º 7.028, de 27 de dezembro de 2021. Acrescenta dispositivo à Lei nº 6.466, de 27 de dezembro de 2019, que dispõe sobre os benefícios fiscais do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU, do Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCD, do Imposto sobre a Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos – ITBI e da Taxa de Limpeza Pública – TLP. **Diário Oficial do Distrito Federal**, Brasília, DF, 28 dez. 2021. Disponível em: https://www.sinj.df.gov.br/sinj/Norma/2b860e47137841c1bbc89da4367fbd04/Lei_7028_2021.html. Acesso em: 6 mar. 2025.

ESTADO DE GOIÁS. Assembleia Legislativa. Lei Ordinária n.º 11.651, de 26 de dezembro de 1991. Institui o Código Tributário do Estado de Goiás. **Diário Oficial do Estado de Goiás**, Goiânia, GO, 26 dez. 1991. Disponível em: <https://leisestaduais.com.br/go/lei-ordinaria-n-11651-1991-goias-institui-o-codigo-tributario-do-estado-de-goias>. Acesso em: 07 mar. 2025.

FERREIRA, Paulo Roberto. **Reforma ou reparo tributário**. Estadão, 2020. Disponível em: <https://www.estadao.com.br/politica/blog-do-fausto-macedo/reforma-ou-reparo-tributario/>. Acesso em: 23 out. 2024.

GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo Mário Veiga. **Novo curso de Direito Civil**: Obrigações. 23. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. v. 2.

GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo Mário Veiga. **Novo curso de Direito Civil**: Direitos reais. 6. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024. v. 5.

GOVERNO DE GOIÁS. **Em seis anos, frota no Estado cresce 20%**. 2022. Disponível em: <https://goias.gov.br/detran/2338/#:~:text=A%20frota%20goiana%20%C3%A9%20composta,do%20Estado%2C%20com%20320.964%20ve%C3%ADculos>. Acesso em: 4 mar. 2025.

GOVERNO DE GOIÁS. **Perguntas e respostas – Economia**. 2024a. Disponível em: <https://goias.gov.br/economia/perguntas-e-respostas-6/%3E>. Acesso em: 3 mar. 2025.

GOVERNO DE GOIÁS. **Operação Quíron**: PCGO e Governo de Goiás identificam fraudes relacionadas ao IPVA de veículos híbridos e elétricos e recuperam mais de R\$ 1,33 milhão. 2024b. Disponível em: <https://goias.gov.br/seguranca/operacao-quiron-pcgo-e-governo-de-goias-identificam-fraudes-relacionadas-ao-ipva-de-veiculos-hibridos-e-eletricos-e-recuperam-mais-de-r-133-milhao/>. Acesso em: 5 mar. 2025.

GOVERNO DE GOIÁS. **Operação combate fraudes no IPVA de veículos elétricos e híbridos que podem chegar a R\$ 10 milhões**. 2024c. Disponível em: <https://goias.gov.br/economia/operacao-combate-fraudes-no-ipva-de-veiculos-eletricos-e-hibridos-que-podem-chegar-a-r-10-milhoes/>. Acesso em: 5 mar. 2025.

GOVERNO DE GOIÁS. **Calendário de Vencimentos**. 2025a. Disponível em: <https://goias.gov.br/economia/calendario-de-vencimentos/>. Acesso em: 3 mar. 2025.

GOVERNO DE GOIÁS. **Repasse aos Municípios**. 2025b. Disponível em: <https://goias.gov.br/economia/repasse-aos-municipios/>. Acesso em: 6 mar. 2025.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Panorama – Distrito Federal**. 2024. Disponível em: <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/df/panorama>. Acesso em: 4 mar. 2025.

JORNAL DA USP. **Veículos novos ainda emitem poluentes danosos à saúde, apesar da redução geral em São Paulo**. 2023. Disponível em: <https://jornal.usp.br/ciencias/veiculos-novos-ainda-emitem-poluentes-danosos-a-saude-apesar-da-reducao-geral-em-sao-paulo/>. Acesso em: 6 mar. 2025.

KAHNEMAN, Daniel; TVERSKY, Amos. **Prospect Theory: an analysis of decision under risk**. *Econometrica*, vol. 47: Econometric Society, 1979. Disponível em: <https://doi.org/10.2307/1914185>. Acesso em: 15 abr. 2025.

LENZA, Pedro. **Direito Constitucional**. 27. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023.

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 5. ed. Barueri, SP: Atlas, 2022.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 43. ed. rev. e atual. São Paulo: Juspodivm, 2024.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Receita Federal. **Receita Federal certifica 20 empresas na fase-piloto do Confia, o Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal**. 2024. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2024/agosto/receita-certifica-20-empresas-na-fase-piloto-do-confia-o-programa-de-conformidade-cooperativa-fiscal>. Acesso em: 01 nov. 2024.

MOLINA, Gustavo. **IPVA: histórico, aspectos gerais e abrangência sobre veículos automotores contemporâneos**. São Paulo: Dialética, 2023.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998.

O POPULAR. **Goiás tem 65% das cidades no vermelho**. 2023. Disponível em: <https://opopular.com.br/politica/goias-tem-65-das-cidades-no-vermelho-1.3060822>. Acesso em: 6 mar. 2025.

O POPULAR. **Fraude no IPVA: carros elétricos e híbridos de Goiás são registrados em endereços do DF para ganhar isenção**. 2024. Disponível em: <https://opopular.com.br/cidades/fraude-no-ipva-carros-eletricos-e-hibridos-de-goias-s-o-registrados-em-enderecos-do-df-para-ganhar-isenc-o-1.3164999>. Acesso em: 4 mar. 2025.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: completo**. 7. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

PAULSEN, Leandro. **Tratado de Direito Penal Tributário Brasileiro**. 3. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024.

PEREIRA, Guilherme; KAMIGAUTI, Leonardo; NOGUEIRA, Thiago; GAVIDIA-CALDERÓN, Mário; SANTOS, Djacinto. Emission factors for a biofuel impacted fleet in South America's largest metropolitan área. **Environmental Pollution**, v. 331, n. 2, p. 121826, 2023. Disponível em: <https://pubmed.ncbi.nlm.nih.gov/37196840/>. Acesso em: 7 mar. 2025.

PESTANA, Marcus. **Reforma Tributária: contexto, mudanças e impactos**. Instituição Fiscal Independente. Estudo Especial n.º 19, de 04 de março de 2024. Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/647648/EE19_2024.pdf. Acesso em: 23 out. 2024.

PORTAL 6. **Relembre a história do goiano que construiu o próprio carro, peça por peça, para economizar**. 2023. Disponível em: <https://portal6.com.br/2023/11/04/relembre-a-historia-do-goiano-que-construiu-o-proprio-carro-peca-por-peca-para-economizar/>. Acesso em: 3 mar. 2025.

RECEITA FEDERAL. Tributação de 2024. **Tabelas de incidência e deduções para cálculo do imposto sobre a renda das pessoas físicas (IRPF) em 2024**. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/meu-imposto-de-renda/tabelas/2024>. Acesso em: 23 out. 2024.

SENADO FEDERAL. Diretoria de Informação Legislativa. **Anais da Constituição de 1967**. Brasília, 1968. Disponível em: https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/pdf-digitalizado/Anais_Republica/1967/1967%20Livro%203.pdf. Acesso em: 30 nov. 2024.

SENADO NOTÍCIAS. **Reforma tributária promulgada: principais mudanças dependem de novas leis**. 2023a. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/12/21/reforma-tributaria-promulgada-principais-mudancas-dependem-de-novas-leis>. Acesso em: 23 out. 2024.

SENADO NOTÍCIAS. **Congresso promulga reforma tributária**. 2023b. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/12/20/congresso-promulga-reforma-tributaria>. Acesso em: 23 out. 2024.

THE WORLD BANK. **Doing Business 2018: Reforming to Create Jobs**. 2018. Disponível em: <https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Annual-Reports/English/DB2018-Full-Report.pdf>. Acesso em: 31 out. 2024.

UOL. **Por que maioria dos carros de locadora do Brasil tem placas de Minas Gerais**. 2023. Disponível em: <https://www.uol.com.br/carros/noticias/redacao/2023/02/02/por-que-quase-70-dos-carros-de-locadoras-sao-emplacados-em-minas-gerais.htm>. Acesso em: 4 mar. 2025.

UOL. **Benefícios de veículos elétricos vão além de reduzir emissões; veja.** 2025. Disponível em: <https://www.uol.com.br/ecoa/ultimas-noticias/2025/02/05/veiculos-eletricos-sao-aliados-do-meio-ambiente.htm>. Acesso em: 4 mar. 2025.



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS
PRÓ-REITORIA DE GRADUAÇÃO
ESCOLA DE DIREITO, NEGÓCIOS E COMUNICAÇÃO
NÚCLEO DE PRÁTICA JURÍDICA
TRABALHO DE CURSO I E II – JUR 1051 E JUR 1052

TERMO DE AUTORIZAÇÃO DE PUBLICAÇÃO DE PRODUÇÃO ACADÊMICA

O(A) estudante Paulo Roberto Pereira Ferreira
do Curso de Direito, matrícula 2022.1.0001.0271-1
telefone: (62) 98199 8633, e-mail pauloroberto@gmail.com, na qualidade de titular dos
direitos autorais, em consonância com a Lei nº 9.610/98 (Lei dos Direitos do autor), autoriza a
Pontifícia Universidade Católica de Goiás (PUC Goiás) a disponibilizar o Trabalho de Conclusão de
Curso intitulado Os reflexos da Reforma Tributária na política ambiental e na economia
brasileira: Evasão Fiscal de IPVA de Carros Elétricos em Goiás,
gratuitamente, sem ressarcimento dos direitos autorais, por 5 (cinco) anos, conforme permissões do
documento, em meio eletrônico, na rede mundial de computadores, no formato especificado (Texto
(PDF); Imagem (GIF ou JPEG); Som (WAVE, MPEG, AIFF, SNS); Vídeo (MPEG, MWV, AVI,
QT); outros, específicos da área; para fins de leitura e/ou impressão pela internet, a título de
divulgação da produção científica gerada nos cursos de graduação da PUC Goiás.

Goiânia, 19 de fevereiro de 2025.

Assinatura do(s): autor(es): Paulo Roberto Pereira Ferreira

Nome completo do autor: PAULO ROBERTO PEREIRA FERREIRA

Assinatura do professor- orientador: Miguel da

Nome completo do professor-orientador: Miguel Costa de Paula