

UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA
CAMPUS GOVERNADOR VALADARES
INSTITUTO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
CURSO DIREITO

GUSTAVO GOMES DE CASTRO

**EVASÃO E ELISÃO FISCAL SOBRE O IPVA: UMA ANÁLISE SOBRE AS
CONSEQUÊNCIAS DA ESCOLHA DE DOMICÍLIO DOS VEÍCULOS AUTOMOTORES.**

Governador Valadares

2025

GUSTAVO GOMES DE CASTRO

**EVASÃO E ELISÃO FISCAL SOBRE O IPVA: UMA ANÁLISE SOBRE AS
CONSEQUÊNCIAS DA ESCOLHA DE DOMICÍLIO DOS VEÍCULOS AUTOMOTORES.**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao
Curso de Direito da Universidade Federal de
Juiz de Fora - Campus Governador
Valadares/MG, como requisito parcial para
obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Rodrigo Almeida Leite

Governador Valadares

2025

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, elevo meu agradecimento a Deus, cuja infinita Presença e divina providência foram a fonte inesgotável de força, esperança e sustento que me capacitaram a transpor os desafios e a percorrer esta longa jornada. Seu inestimável cuidado e amor sobre mim tornaram possível a conclusão desta etapa, a qual dedico, com humildade, a ser um instrumento de Seu poder.

À minha família, meu alicerce e refúgio, manifesto minha mais sincera reverência. O amor incondicional, o apoio inabalável e os sacrifícios silenciosos de cada um de vocês foram a base que me sustentou e a motivação que me impulsionou. Cada conquista reflete a dedicação e o carinho que sempre me foram dispensados.

Aos meus amigos, que se tornaram verdadeiros irmãos de jornada, minha eterna gratidão. A lealdade, o companheirismo e o suporte mútuo foram cruciais nos momentos de dificuldade e de alegria, tornando a caminhada mais leve e significativa.

Por fim, estendo meus agradecimentos a todos os profissionais do Direito e da vida que, com notável erudição e discernimento, contribuíram para o meu desenvolvimento intelectual e pessoal.

RESUMO

O presente estudo analisa as fronteiras conceituais entre elisão e evasão fiscal, com enfoque específico na prática de registro de veículos automotores em circunscrições fiscais diversas do domicílio efetivo do proprietário. A pesquisa aborda as repercussões jurídico-fiscais e socioeconômicas de tal conduta sobre a arrecadação do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) no estado de Minas Gerais. O objetivo geral é analisar a distinção entre o planejamento tributário lícito (elisão) e as práticas ilícitas (evasão), identificando os impactos dessas condutas na competência arrecadatória estatal e, conseqüentemente, as repercussões penais ao contribuinte. A metodologia adotada consiste em um estudo exploratório, fundamentado na análise da jurisprudência dos tribunais superiores e nas contribuições da doutrina especializada. Argumenta-se que a delimitação imprecisa entre os institutos gera insegurança jurídica e potencializa perdas de receita tributária, afetando a justiça fiscal e a livre concorrência, fomentando em uma guerra fiscal. Conclui-se pela necessidade de estabelecer critérios objetivos para diferenciar as práticas, visando coibir o planejamento tributário abusivo e assegurar a justa arrecadação do IPVA, indispensável à manutenção dos serviços essenciais à sociedade.

Palavras-chave: Elisão Fiscal; Evasão Fiscal; Planejamento Tributário; Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA); Domicílio Fiscal; Arrecadação Tributária; Minas Gerais.

LISTAS DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CARF - Conselho Administrativo De Recursos Fiscais

CTB - Código De Trânsito Brasileiro

CTN - Código Tributário Nacional

DETRAN - Departamento Estadual De Trânsito

IPVA - Imposto Sobre Propriedades De Veículos Automotores

STF- Supremo Tribunal Federal

STJ - Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	7
1. A IMPORTÂNCIA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO PARA O FINANCIAMENTO DAS ATIVIDADES DO ESTADO.....	9
2. A NATUREZA RESTRITIVA DA TRIBUTAÇÃO E O DIREITO AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	11
2.1. ESTRATÉGIAS DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: ANÁLISE DE CASOS... 13	
2.1.1. A REQUALIFICAÇÃO DO FATO GERADOR: O CASO "NÍVEA MILK" NO CARF.....	13
2.1.2. O CRITÉRIO ESPACIAL: "GUERRA FISCAL" E A DEFINIÇÃO DE DOMICÍLIO.....	14
Tabela 1 - Comparativo de Alíquotas de IPVA: Minas Gerais (MG) vs. Espírito Santo (ES)	15
2.1.3. A GUERRA FISCAL E O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.....	19
2.2. O DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO COMO ELEMENTO DELIMITADOR DA LICITUDE.....	21
2.3 ANÁLISE DA POLÍTICA DE INCENTIVO FISCAL PARA LOCADORAS DE VEÍCULOS EM MINAS GERAIS.....	24
3. ANÁLISE DAS CONSEQUÊNCIAS ADMINISTRATIVAS E PENAIS.....	25
3.1. A ILICITUDE DA CONDUTA: DA INFRAÇÃO ADMINISTRATIVA À MANIPULAÇÃO DO FATO GERADOR.....	25
3.2.1. CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL (ART. 1º, INCISO I, DA LEI Nº 8.137/90). 27	
3.2.2 CRIME DE FRAUDE FISCAL (ART. 2º, INCISO I, DA LEI Nº 8.137/90).....	28
3.3. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO E PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA.....	32
4 - OBSERVAÇÕES QUANTO AO PLANEJAMENTO ORÇAMENTÁRIO DOS ESTADOS.....	34
5 - CONCLUSÃO.....	37
6 - REFERÊNCIAS.....	39

INTRODUÇÃO

A sustentação financeira do Estado moderno repousa sobre a arrecadação tributária, instrumento precípua para o custeio da máquina administrativa e para a implementação de políticas públicas. A compulsoriedade da obrigação tributária, que implica a transferência de patrimônio privado ao erário, potencializa uma tensão intrínseca entre o poder de tributar estatal e a natural propensão do contribuinte em mitigar sua carga fiscal (AMARAL; ROSENBLATT, 2022). Desse antagonismo de interesses, emergem duas condutas opostas: a elisão fiscal, materializada no planejamento tributário lícito, e a evasão fiscal, que se configura pelo uso de artifícios ilícitos para suprimir ou reduzir tributos. A nítida delimitação entre essas esferas é, portanto, um pilar para a segurança jurídica, a justiça fiscal e a própria efetividade do Estado.

A doutrina pátria solidificou o entendimento de que o planejamento tributário constitui prerrogativa legítima do sujeito passivo, fazendo assim uma parte dos rolos de direitos fundamentais. Conforme leciona Torres (2021. p. 37, *apud* Santos, 2024), trata-se da "legítima economia de tributos", visando evitar a incidência, reduzir ou diferir o impacto fiscal dentro dos contornos da lei. De modo análogo, Machado (2024, p. 76 *apud* Santos, 2024) ratifica que assiste ao contribuinte o direito de organizar suas atividades para "evitar a incidência de imposto ou de qualquer forma reduzir o encargo tributário, sem violação da lei". Fica estabelecido, assim, o direito à busca pela menor oneração tributária possível, desde que observados os limites impostos pelo ordenamento jurídico.

Contudo, a fronteira entre o planejamento lícito e a conduta ilícita revela-se, por vezes, uma zona cinzenta de complexa análise hermenêutica. Uma manifestação paradigmática dessa problemática, com severas implicações para as finanças estaduais, reside na arrecadação do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA). É notória a prática de proprietários que, embora domiciliados no Estado de Minas Gerais, optam por registrar seus veículos em unidades federativas com alíquotas mais favoráveis, em um expediente que desafia a competência tributária e suscita profundo debate sobre sua legalidade.

Diante desse panorama, o presente trabalho erige como problemática central a seguinte questão: a prática de registrar um veículo automotor em estado diverso do domicílio do proprietário, com o fito de submeter-se a uma alíquota de IPVA inferior, configura lícita

elisão fiscal ou ilícita evasão fiscal? A resposta a esse questionamento é fundamental, pois a evasão de receitas do IPVA impacta diretamente a capacidade do Estado de Minas Gerais de financiar políticas públicas essenciais e, conseqüentemente, de efetivar direitos sociais. Objetiva-se, portanto, investigar as distinções conceituais entre elisão e evasão, aplicando-as ao caso concreto do registro de veículos em domicílio diverso, para analisar os contornos jurídicos da conduta, os mecanismos de controle fazendário e o prejuízo socioeconômico decorrente da perda arrecadatória para o ente tributante.

Para a consecução dos objetivos delineados, a pesquisa desenvolver-se-á mediante análise crítica da doutrina, da legislação e da jurisprudência pertinentes ao tema, visando oferecer uma contribuição para a compreensão dos limites éticos e legais do planejamento tributário e dos efeitos da evasão fiscal na seara do IPVA.

Na primeira seção, abordar-se-á a relevância da atividade arrecadatória do Estado como ente incumbido de fomentar e promover políticas públicas por meio dos tributos, bem como os limites legais inerentes a essa atividade.

Na segunda seção, buscar-se-á delimitar os conceitos de evasão e elisão fiscal. Embora o planejamento tributário constitua um direito legítimo do contribuinte, é imperativo distinguir as condutas lícitas das ilícitas quanto ao uso do domicílio. Adicionalmente, será demonstrada a existência de uma "guerra fiscal" entre estados fronteiriços, caracterizada pela divergência de alíquotas.

Na terceira seção, proceder-se-á à análise das conseqüências administrativas e penais da conduta ilícita de evasão fiscal por parte do contribuinte, examinando a abordagem do ordenamento jurídico e da doutrina sobre o tema.

Na quarta seção, observar-se-ão os efeitos da evasão fiscal sob a perspectiva do sujeito ativo do IPVA e as possíveis estratégias para mitigar essa situação.

Por fim, na quinta seção, apresentar-se-á a conclusão de que a ausência de uma legislação federal de normas gerais sobre a disciplina do IPVA fomenta a evasão fiscal dos contribuintes em direção a estados fronteiriços com alíquotas menores.

1. A IMPORTÂNCIA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO PARA O FINANCIAMENTO DAS ATIVIDADES DO ESTADO.

O Estado, enquanto ente político soberano responsável pela promoção do bem comum e pela efetivação dos direitos fundamentais, conforme delineado pelo pacto social, necessita, para o desempenho de suas funções e o alcance de seus objetivos precípuos, de mecanismos de captação de recursos. Essa exigência se manifesta de forma proeminente no contexto socioeconômico vigente, demandando uma estrutura financeira robusta para a satisfação das necessidades coletivas.

Nesse sentido, a atividade financeira estatal emerge como o instrumento por meio do qual o Estado organiza a obtenção, o gerenciamento e a aplicação dos referidos recursos. No âmbito dessa atividade, a tributação configura-se como uma das principais mecanismos de angariação de receitas, viabilizando o financiamento das despesas públicas mediante a instituição de obrigações pecuniárias compulsórias, decorrentes da ocorrência de um fato gerador legalmente previsto.

A receita assim arrecadada constitui o alicerce financeiro que permite ao Estado exercer suas incumbências primordiais, as quais podem ser sistematicamente analisadas pelo arcabouço teórico proposto por Richard Musgrave, cuja trilogia funcional delinea as incumbências primordiais do governo (Fabre & Borgert, 2022, conforme citado por Lima, 2024). Nesse modelo, a função alocativa encarrega o setor público da oferta de bens que o mercado não forneceria eficientemente, determinando sua escala e os mecanismos para seu custeio. Concomitantemente, a função distributiva visa à correção de desigualdades na distribuição de renda e riqueza para alcançar um patamar de equidade social, valendo-se para isso de um conjunto articulado de instrumentos, como os sistemas tributário e de transferências e a política de subsídios. Completa a trilogia a função estabilizadora, por meio da qual o governo emprega políticas macroeconômicas para assegurar a estabilidade de preços, o pleno emprego e o crescimento econômico, mitigando as flutuações cíclicas da economia.

Deste modo, a efetivação das funções alocativa, distributiva e estabilizadora depende diretamente da capacidade estatal de gerar os recursos financeiros necessários. O sistema tributário, portanto, não é apenas um mecanismo de arrecadação, mas o pilar que sustenta a própria capacidade do Estado intervir na economia e promover o bem-estar social.

Os tributos derivados dessa atividade impositiva, são classificados como receitas derivadas. Podem possuir destinação específica, sendo denominados tributos vinculados, ou não deter tal afetação, caracterizando os tributos não vinculados. No caso destes últimos, notadamente os impostos, compete ao administrador público a discricionariedade na alocação dos recursos arrecadados, observadas as diretrizes orçamentárias e legais. Tal sistemática encontra esteio fundamental no Princípio da Não Vinculação da Receita de Impostos, insculpido no Art. 167, inciso IV, da Constituição Federal de 1988, o qual veda a vinculação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa específica, ressalvadas as exceções constitucionalmente previstas.

Dentre as espécies tributárias, o imposto se destaca por sua expressiva participação na composição da receita estatal, sendo crucial para a operacionalização do aparelho administrativo. Conforme dados recentes extraídos do Ministério da Fazenda (BRASIL, 2025) mostra que a Carga Tributária Bruta do Governo Geral (abrangendo as esferas central, estadual e municipal) atingiu 32,32% do Produto Interno Bruto (PIB) em 2024, o que representou um incremento de 2,06 pontos percentuais do PIB em comparação ao exercício de 2023. Este indicador evidencia a magnitude da arrecadação tributária para o financiamento das atividades estatais.

É neste cenário que se insere o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), objeto central deste estudo, como uma relevante fonte de receita não vinculada para os Estados e o Distrito Federal, contribuindo diretamente para o financiamento de todas essas funções. Nesta relação jurídico-tributária, figuram como sujeito passivo o proprietário do veículo e, como sujeitos ativos, os Estados e o Distrito Federal, entes competentes para sua instituição e cobrança. A obrigação de pagamento do IPVA exsurge *ex lege* com a ocorrência do fato gerador, independentemente de qualquer ato volitivo do contribuinte ou de provocação da administração fazendária, à qual incumbe o dever de arrecadar o tributo.

Como uma prerrogativa do Estado Democrático de Direito, o ordenamento jurídico brasileiro é regido pelo princípio da legalidade, consagrado no art. 5º, II, da Constituição Federal de 1988 (CF/88), que dispõe: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” (BRASIL, 1988). No âmbito tributário, essa diretriz é reafirmada com maior rigor pelo princípio da estrita legalidade, ou tipicidade, previsto no art. 150, I, da mesma Carta, o qual veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos

Municípios “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”, garantindo ao contribuinte segurança jurídica e impedindo injustiças e comportamentos adversos pelo Estado.

Não obstante essa distinção, é imperativo reconhecer que todas as modalidades tributárias, vinculadas ou não, concorrem, em alguma medida, para o financiamento dos direitos sociais constitucionalmente assegurados. Exemplificativamente, os parágrafos 1º e 2º do artigo 198 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88) determinam a alocação de parte da arrecadação tributária para os serviços de saúde, ao passo que o artigo 212 do mesmo diploma legal estabelece as aplicações mínimas em educação. As contribuições sociais, por seu turno, conforme o artigo 195 da CRFB/88, destinam-se ao financiamento da Seguridade Social, que abrange a saúde, a assistência social e a previdência social.

Depreende-se, portanto, que o IPVA não é apenas uma obrigação pecuniária imposta aos proprietários de veículos. Ele se configura como um instrumento vital de política fiscal e de financiamento das atividades estatais em suas múltiplas dimensões. A higidez de sua arrecadação impacta diretamente a capacidade dos Estados e do Distrito Federal de proverem serviços essenciais e de promoverem o desenvolvimento socioeconômico. Por essa razão, a análise de fenômenos que ameaçam essa arrecadação, como a elisão e a evasão fiscal no registro de veículos, torna-se um tema de pesquisa de elevada pertinência jurídica e social, justificando o aprofundamento que se procederá nos capítulos subsequentes.

2. A NATUREZA RESTRITIVA DA TRIBUTAÇÃO E O DIREITO AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

A compulsoriedade da obrigação tributária, embora constitua um dever fundamental para a manutenção do Estado, é frequentemente percebida pelos contribuintes como uma imposição onerosa. A doutrina percebe que o tributo, instituído e cobrado pelas autoridades competentes em conformidade com as prescrições constitucionais vigentes, configura uma restrição a direitos fundamentais do contribuinte. Conforme destaca Ávila (2006, p. 22 *apud* Godoi, 2022), as "leis tributárias são leis restritivas porque restringem, diretamente, a liberdade e a propriedade do cidadão, independentemente da sua vontade."

Ávila (2006, p. 56 *apud* Godoi, 2022) aprofunda essa discussão, invocando os ensinamentos de Robert Alexy sobre a teoria dos direitos fundamentais.

“Alexy observou que bens protegidos são ações, propriedades ou situações e posições jurídicas que não podem ser violadas, restringidas ou afastadas. As leis tributárias veiculam normas restritivas, na medida em que restringem ou limitam determinados bens jurídicos (ações vinculadas à propriedade, ações relacionadas à liberdade de agir e de trabalhar, etc.). Os direitos fundamentais e os bens jurídicos são dois lados de uma mesma medalha.”

A percepção da tributação como um fardo oneroso é particularmente acentuada no Brasil, conjuntura que se deve não apenas à elevada carga tributária em comparação global, mas sobretudo ao caráter regressivo do sistema. Conforme aponta Moura (2018), com base em análises de autores como Gassen (2009) e Ferraz, Godoi e Spagnol (2014), a regressividade é uma característica fática e jurídica do modelo nacional.

Essa distorção decorre da excessiva concentração da base de arrecadação em tributos indiretos, incidentes sobre a produção e o consumo. Tais tributos, ao incidirem sobre fatos que pouco refletem a capacidade de pagamento dos indivíduos, oneram os contribuintes de forma inversamente proporcional à sua capacidade contributiva.

Tal cenário impõe-se um desafio financeiro substancial que impacta diretamente a situação financeira e o cumprimento dos deveres por parte das pessoas físicas e jurídicas. Adicionalmente, conforme apontado por Moura e Ribeiro (2018, p. 226) que:

"Além da forma imprópria para arrecadação dos recursos, a regressividade do sistema pode ser agravada com o retorno social inadequado do uso dos recursos públicos, quando a apropriação dos recursos arrecadados é feita por grupo social diferente daqueles grupos que menos possuem capacidade contributiva. Tal gasto público é caracterizado como um **gasto regressivo**, na medida em que reforça o caráter regressivo do sistema tributário e não se coaduna com os objetivos expressos no artigo 3º do texto constitucional de construção de uma sociedade justa, extinção da pobreza, promoção do desenvolvimento nacional e redução das desigualdades."

Nesse contexto, o planejamento tributário emerge como uma prática lícita e estratégica, caracterizada pela organização antecipada de atos e negócios jurídicos com o escopo de alcançar a menor onerosidade fiscal possível, sempre em conformidade com a legislação vigente. Consoante Fabretti (2005, p. 104), o planejamento tributário define-se

como “atividade preventiva que estuda a priori os atos e negócios jurídicos que o agente econômico (empresa, instituição financeira, cooperativa, associação etc.) pretende realizar”. A finalidade precípua, segundo o autor (Ibidem, p. 104), é “obter a maior economia fiscal possível, reduzindo a carga tributária para o valor realmente devido por lei”.

De forma complementar, Gubert (2002, p. 152-153) conceitua o Planejamento Tributário como “o conjunto de condutas, comissivas ou omissivas, da pessoa física ou jurídica, realizadas antes ou depois da ocorrência do fato gerador, destinadas a reduzir, mitigar, transferir ou postergar legal e licitamente os ônus dos tributos”.

2.1. ESTRATÉGIAS DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: ANÁLISE DE CASOS

As estratégias de planejamento tributário podem se manifestar de diversas formas, notadamente pela reconfiguração de elementos da hipótese de incidência tributária. Duas vertentes se destacam: a manipulação do critério material do fato gerador e a otimização baseada no critério espacial.

2.1.1. A REQUALIFICAÇÃO DO FATO GERADOR: O CASO "NÍVEA MILK" NO CARF

Uma das mais sofisticadas formas de planejamento tributário envolve a análise e a adequação das características do produto ou da operação para que se enquadrem em uma hipótese de incidência menos onerosa. Um exemplo emblemático dessa estratégia é a disputa entre a fabricante do creme "Nívea Milk" e a Receita Federal, julgada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) em 2017.

A controvérsia central residia na classificação fiscal do produto para fins de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). A autoridade fiscal autuou a empresa por classificar o item como "desodorante corporal", sujeito a uma alíquota de 7%, ao passo que o Fisco entendia se tratar de "creme hidratante", cuja alíquota era de 22%. A defesa da contribuinte sustentou que a funcionalidade do produto e sua composição química justificavam a classificação adotada. A autuação, de aproximadamente R\$ 105 milhões, envolvia também a discussão sobre a definição do termo "praça" para a apuração do Valor

Tributável Mínimo (VTM), crucial para o cálculo do IPI em operações com estabelecimentos interdependentes.

No julgamento do CARF, a decisão final foi desfavorável ao contribuinte, prevalecendo o entendimento da Fazenda. O caso ilustra, contudo, a complexidade do planejamento tributário que atua sobre o critério material da regra de tributação, explorando as zonas de incerteza na classificação de produtos para alcançar uma economia fiscal lícita.

2.1.2. O CRITÉRIO ESPACIAL: "GUERRA FISCAL" E A DEFINIÇÃO DE DOMICÍLIO

Outra vertente estratégica consiste na escolha do domicílio fiscal do contribuinte, direcionando-o para localidades onde a tributação é mais favorável. Essa prática dialoga com o fenômeno internacional dos "paraísos fiscais", jurisdições que atraem capital por meio de tributação reduzida ou nula, sigilo financeiro e regulação flexível. Conforme aponta Giannetti (2005, p. 10), a atratividade de tais locais não reside apenas na vantagem tributária, mas também na proteção do capital contra instabilidades políticas e econômicas, como inflação e desvalorização cambial.

Chavagneux, Murphy e Palan (2012, *apud* Martins, 2014) argumentam que esses territórios não são a causa, mas uma consequência das assimetrias dos sistemas tributários globais, aproveitando-se das condições geopolíticas para atrair investimentos. É possível traçar um paralelo com o cenário brasileiro, onde o princípio federativo confere autonomia aos Estados e Municípios para legislarem sobre seus tributos. Essa autonomia fomenta a chamada "guerra fiscal", na qual entes subnacionais oferecem incentivos e alíquotas reduzidas — especialmente de ICMS e ISS — para atrair empresas, funcionando, na prática, como refúgios fiscais internos.

A doutrina clássica, em consonância com o magistério de Dória (1953, *apud* Faria, Mazzilli e Carrazza, 1988, p. 2), concebe a federação como a autonomia recíproca da União e dos Estados sob a égide da Constituição Federal. Essa concepção culmina em uma relação de igualdade, e não de subordinação, entre os entes federados. Cada qual desfruta de autonomia legislativa, administrativa e judiciária, rigorosamente certificadas no Texto Constitucional. A prova jurídica desse caráter autônomo, além das competências privativas outorgadas pelo

constituente, pode ser extraída da impossibilidade de intervenção federal nos Estados-Membros, salvo as exceções previstas na própria Constituição.

Ainda no que tange aos paraísos fiscais e, por extensão, à guerra fiscal, é imperativo destacar a realização de planejamentos tributários que, embora formalmente lícitos, acarretam um custo econômico e social significativo para a sociedade. Nesse sentido, Maurício Junior (2018, p. 58) adverte que "esse movimento corporativo para evitar o pagamento de tributos não é necessariamente um crime no sentido típico atribuído ao termo, mas inexoravelmente é danoso para o financiamento dos estados"

No âmbito do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), cuja competência é estadual, a definição do domicílio do proprietário torna-se um ponto crucial. O Art. 120 do Código de Trânsito Brasileiro (CTB) estabelece que o registro do veículo deve ser feito no município de domicílio ou residência do proprietário. A disparidade de alíquotas entre os Estados estimula contribuintes a registrarem seus veículos em localidades com menor ônus fiscal, ainda que não mantenham ali sua residência principal.

A "guerra fiscal" entre os estados brasileiros, manifesta na disparidade de alíquotas de IPVA, não apenas gera distorções econômicas, mas também fomenta um complexo encadeamento de atos que podem transbordar o planejamento tributário lícito. A prática de registrar um veículo em um estado com tributação mais benéfica, enquanto o proprietário possui domicílio fiscal em outro, configura um limite tênue entre a licitude e o ilícito administrativo e, potencialmente, penal. A zona de fronteira entre os estados de Minas Gerais e Espírito Santo emerge como um paradigma notório desse fenômeno.

Adicionalmente, a realidade brasileira de desigualdades econômicas e sociais entre as regiões do país, marcada pela concentração industrial em poucos estados e pelo contínuo crescimento da concorrência no ambiente empresarial, agrava os efeitos da guerra fiscal, intensificando a busca por vantagens tributárias e a complexidade na fiscalização.

Para a devida compreensão do estímulo à evasão fiscal, impõe-se a análise comparativa das alíquotas de IPVA praticadas pelos referidos estados, cujas inferências são detalhadas a seguir.

Tabela 1 - Comparativo de Alíquotas de IPVA: Minas Gerais (MG) vs. Espírito Santo (ES)

Categoria do Veículo	Alíquota em Minas Gerais (MG) Lei N° 14.937/03	Alíquota no Espírito Santo (ES) Lei N° 6.999/01	Análise Comparativa
Automóveis de Passeio e Utilitários	4%	2%	A alíquota para carros de passeio e utilitários em Minas Gerais é o dobro da praticada no Espírito Santo, representando uma diferença significativa no custo anual do imposto para os proprietários.
Caminhonetes de Carga (Pick-ups)	3%	2%	Proprietários de caminhonetes de carga em Minas Gerais também enfrentam uma carga tributária maior, com uma alíquota um ponto percentual acima da estabelecida no Espírito Santo.
Veículos de Transporte Público (Táxi, Escolar)	2%	2% (para carros de passeio) / 1% (para micro-ônibus)	Para automóveis utilizados como transporte público, a alíquota em Minas Gerais é de 2%. No Espírito Santo, a categoria específica não é detalhada da mesma forma, mas carros de passeio (que incluiriam táxis) pagam 2%, enquanto micro-ônibus (transporte escolar) pagam 1%, tornando o imposto para este último mais baixo no estado capixaba.
Motocicletas e Similares	2%	1%	A tributação para motocicletas em Minas Gerais é o dobro da aplicada no Espírito Santo, onde a alíquota é de apenas 1%.
Ônibus, Micro-ônibus e Caminhões	1%	1%	Nesta categoria, ambos os estados aplicam a alíquota mínima de 1%, não havendo diferença no peso do imposto para veículos de transporte de passageiros e de carga de grande porte.
Veículos de Locadoras (Pessoa Jurídica)	1%	2% (para carros de passeio)	Minas Gerais oferece um incentivo para empresas de locação de veículos com uma alíquota reduzida de 1%. No Espírito Santo, não há essa distinção, e os veículos de locadoras se enquadram na categoria geral de carros de passeio, com uma alíquota de 2%.

Aeronaves	1%	2%	Minas Gerais aplica isenção se a aeronave estiver com autorização para o transporte público de passageiros ou de cargas, comprovada mediante registro no órgão próprio.
Embarcações	3%	2%	Minas Gerais possui uma especificidade desde que a embarcação seja de uso pesqueiro e com autorização para o transporte público de passageiros ou de cargas, comprovada mediante registro no órgão próprio, será isenta.
Veículos isentos quanto o tempo de fabricação	Mínimo de 30 anos com placa preta ou valor histórico.	Mais de 15 anos de fabricação.	O proprietário de veículo mais antigo de Espírito Santo possui a benesse de está isento comparado ao de Minas Gerais

A assimetria tributária exposta na Tabela 1 revela um poderoso vetor para a migração fiscal, especialmente em categorias de grande volume como a de automóveis de passeio. A economia gerada pela transferência do registro de um estado para outro é significativa. Tomemos como exemplo um veículo com valor venal de R\$ 80.000,00: enquanto em Minas Gerais o IPVA seria de R\$ 3.200,00 (alíquota de 4%), no Espírito Santo o valor cai para R\$ 1.600,00 (alíquota de 2%).

Essa economia de 50% no tributo, representando uma diferença anual de R\$ 1.600,00 por veículo, justifica, sob a ótica do contribuinte, o risco de simular um endereço no estado vizinho — prática conhecida como "endereço de fachada". Como resultado, o Espírito Santo amplia sua receita tributária, ao passo que o ônus pela manutenção da infraestrutura viária e pela prestação de serviços públicos (como segurança e fiscalização de trânsito) recai sobre Minas Gerais, onde o veículo efetivamente circula.

Para o estado de Minas Gerais, o prejuízo é duplo: a perda de receita direta, que corrói sua capacidade de investimento, e a sobrecarga de sua infraestrutura sem a devida contrapartida fiscal. Em contrapartida, a política de alíquotas do Espírito Santo, embora resulte em menor arrecadação por veículo, expande sua base de contribuintes e receita total ao atrair registros de outros estados.

Dados extraídos do Portal da Transparência do Estado mineiro, revelam que os Impostos sobre a Propriedade de Veículos Automóveis representam 21% da arrecadação dos impostos em geral. Previsão deste ano é que seja arrecadado R\$ 12.315.852.681,00, e que até o momento da pesquisa, foram arrecadados R\$ 10.428.742.039,90, representando 90,57% do valor esperado¹.

A ausência de definição de alíquotas mínimas para o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) por parte do Senado Federal, conforme previsto no art. 155, § 6º, inciso I, da Constituição Federal de 1988, constitui um fator agravante que concede autonomia irrestrita aos entes tributantes na fixação de suas respectivas alíquotas. Esse cenário é complexificado pela inexistência de uma lei complementar que discipline as normas gerais do IPVA, essencial para mitigar os conflitos de competência entre os diversos Estados da Federação (SABBAGH, 2013, p. 1090). Trata-se portanto da competência suplementar, que autoriza o ente federado competente a legislar com liberdade nas ausências de normativas gerais nacionais.

Conseqüentemente, cada unidade federativa tem legislado de forma particular sobre todos os aspectos do tributo, atendendo a forma que a saúde financeira do seu território necessita, justificando assim a imposição de alíquotas maiores ou menores.

Conforme elucidado no Informativo nº 157, de 18 de agosto de 1999, a Primeira Turma do STF pacificou a questão atinente à competência legislativa sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).

Na ocasião, foi decidido que, na ausência de normas gerais estabelecidas pela União para disciplinar o IPVA, os Estados adquirem a competência legislativa plena, nos termos do artigo 24, § 3º, da Constituição Federal. Essa plenitude autoriza os Estados a editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional, conforme previsto no artigo 34, § 3º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).

¹ Acesso a pesquisa avançada do Portal da Transparência em 02/07/2025: <https://www.transparencia.mg.gov.br/receitas/estado-receita/receita-consulta-v2/2025/01/06/0/0/6/163/206/728/259/>

2.1.3. A GUERRA FISCAL E O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Diante das controvérsias concernentes ao local de pagamento do IPVA e dos conflitos federativos daí decorrentes, o Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu a repercussão geral no Recurso Extraordinário com Agravo (ARE) nº 784.682. O cerne da discussão reside na determinação do domicílio fiscal para o recolhimento do imposto: se em favor do Estado de domicílio do contribuinte ou daquele onde o veículo automotor se encontra registrado e licenciado, considerando a possibilidade de divergência entre esses locais. Tal problemática impulsionou o reconhecimento da repercussão geral pelo STF, culminando no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 1.016.605/MG.

Na decisão que reconheceu a repercussão geral, o Ministro Relator Marco Aurélio elucidou a problemática da guerra fiscal do IPVA, destacando que, embora menos visível que a do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), ela se manifesta na prática de contribuintes registrarem veículos em unidades federativas com alíquotas mais baixas do que seus domicílios, gerando um conflito interfederativo que abrange diversos segmentos econômicos e pessoas físicas.

Instada a manifestar-se no ARE nº 784.682, a Procuradoria-Geral da República (PGR) argumentou pela inconstitucionalidade da legislação mineira (Lei nº 14.937/2003) no que tange o parágrafo único do art. 1º, que previa a tributação de veículos não registrados, matriculados ou licenciados no Estado quando os proprietários nele fossem domiciliados ou sediados. A PGR fundamentou seu parecer no artigo 158, inciso III, da Constituição Federal, o qual estabelece o licenciamento do veículo como o critério espacial para a partilha da arrecadação do IPVA entre os municípios, indicando, assim, o local de licenciamento como o elemento objetivo para a exação.

A PGR ressaltou que a ausência de uma lei complementar federal para fixar normas gerais sobre o IPVA, conforme previsto no artigo 146, inciso III, da Constituição Federal, resultou na edição de leis estaduais divergentes e em situações de bitributação horizontal, como a do caso em análise, onde o contribuinte recolheu o imposto em Goiás (local de licenciamento) e foi cobrado por Minas Gerais (local de domicílio/sede). Ademais, a Procuradoria-Geral da República criticou a interpretação que buscava no Código de Trânsito Brasileiro (arts. 120 e 130) o critério do domicílio para o IPVA, sustentando que tal conduta

resultaria na regulamentação de matéria tributária por lei ordinária e na inversão da hierarquia das normas.

Para a PGR, o registro e o licenciamento constituem os sinais distintivos da propriedade veicular, eleitos como indicativo de riqueza para justificar o tributo. A Procuradoria sugeriu que o mecanismo constitucional para coibir a guerra fiscal no IPVA seria a fixação de alíquotas mínimas pelo Senado Federal (art. 155, §6º, I, CF), ou a busca por convênios tributários e edição de norma geral sobre a exação. Em parecer da lavra do então Procurador-Geral Rodrigo Janot Monteiro de Barros, a PGR manifestou-se pelo provimento do recurso extraordinário, alinhando-se à tese do contribuinte. O parecer defendeu que o sujeito ativo da obrigação tributária é o Estado onde se efetiva o registro e o licenciamento do veículo, e não o do domicílio do proprietário, considerando inconstitucional a Lei nº 14.937/2003 do Estado de Minas Gerais por extrapolar a moldura constitucional.

Contudo, no julgamento do Recurso Extraordinário 1.016.605/MG, prevaleceu o voto divergente do Ministro Alexandre de Moraes. Acompanhado por mais cinco ministros, o Ministro Alexandre de Moraes sustentou que o Estado competente para a cobrança do IPVA é aquele onde o contribuinte mantém seu domicílio ou sede, e não o local de licenciamento do veículo. Para o Ministro, a prática de registrar veículos em estados com alíquotas menores configura fraude fiscal, incentivada pela guerra fiscal entre os entes federativos. Ele argumentou que o IPVA deve ser pago ao estado em que o veículo efetivamente circula, pois é nesse local que se dá o desgaste das vias públicas, cuja manutenção é custeada por essa arrecadação.

Citando o artigo 34, §3º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), o Ministro Alexandre de Moraes considerou válida a legislação estadual mineira (Lei nº 14.937/2003), que autoriza a cobrança do tributo com base no domicílio do proprietário, e não no local do licenciamento. Dessa forma, considerou constitucional a norma mineira, e defendeu que o Estado de Minas Gerais é o sujeito ativo do tributo, negando provimento ao recurso e fixando a tese de que o IPVA é devido ao estado do domicílio do contribuinte.

A tese de repercussão geral, resultante do voto vencedor do Ministro Alexandre de Moraes, foi estabelecida nos seguintes termos: “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.”

A decisão do Ministro Alexandre de Moraes não ignorou a guerra fiscal; antes, a compreendeu dentro da conjuntura normativa existente. A ausência de fixação de alíquotas mínimas pelo Senado Federal, conforme previsto no artigo 155, § 6º, da Constituição da República, bem como a inexistência de uma Lei Complementar regulamentadora em nível nacional, intensificam esse fenômeno no contexto do IPVA. A confluência desses fatores impulsiona os Estados-membros e o Distrito Federal a exercerem uma competência plena para a instituição e cobrança do imposto. Essa atuação, ainda que por vezes pareça desconsiderar os limites do ordenamento jurídico, está, no contexto da inércia legislativa federal, em conformidade com o que lhes é permitido pela Lei.

2.2. O DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO COMO ELEMENTO DELIMITADOR DA LICITUDE

A distinção entre a escolha legítima de um domicílio e a simulação fraudulenta de um endereço é o que separa a elisão da evasão fiscal. Para dirimir essa questão, o Direito Tributário recorre a institutos consolidados no Direito Civil. De acordo com Amaro (2008), às disposições do Código Tributário Nacional sobre domicílio tributário convergem, em seus fundamentos, com os parâmetros estabelecidos pelo direito privado para a determinação da localização dos indivíduos em relação aos seus direitos e deveres espaciais.

A relevância dessa intersecção entre os ramos do direito é ainda mais enfatizada por Ribeiro, Campos e Caldeira, em sua obra "A Admissão de Múltiplos Domicílios Fiscais e a Liberdade de Escolha do Sujeito Passivo do IPVA". Nela, os autores buscam discutir a aplicabilidade quanto ao domicílio fiscal do contribuinte. Essa obra, inclusive, foi citada no Recurso Extraordinário mencionado anteriormente, no voto da Ministra Cármen Lúcia. Os autores discorrem sobre o artigo 110 do CTN, que estabelece um limite à capacidade da norma tributária de alterar a definição de conceitos e formas do direito privado. O dispositivo legal preceitua:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas

Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Este artigo, portanto, visa coibir a fraude mediante o abuso de formas jurídicas pelo direito tributário, funcionando como um limitador à discricionariedade do legislador. Valendo-se da perspectiva de Baleeiro (2013, p. 1067 *apud* Ribeiro, Campos e Caldeira, 2016, p. 14), ensina que:

"o conceito, forma ou instituto utilizado pela Constituição, carrega em si a predicação, a conotação completa que lhe é dotada no Direito Privado. Fica o legislador tributário, que já recebeu a competência, definida segundo aquele conceito, forma ou instituto privado, proibido de expandi-la por meio da atribuição de novo sentido ou predicação ao objeto delimitado pela Constituição."

Deste modo, o Código Civil, em seus artigos 70 a 78, define domicílio da pessoa natural como o lugar onde ela estabelece sua residência com ânimo definitivo (*corpus + animus*). A residência é o elemento fático (a habitação), enquanto o domicílio agrega o elemento subjetivo (a intenção de permanência). A pluralidade de residências é admitida, considerando-se como domicílio qualquer uma delas.

O Código Tributário Nacional, por sua vez, disciplina a matéria em seu art. 127, estabelecendo uma ordem de critérios para a eleição do domicílio tributário. Segundo Eduardo Sabbag (2013, p.703), o domicílio tributário é “o local, determinado pela legislação tributária, onde o sujeito passivo é chamado para cumprir seus deveres jurídicos da ordem tributária”. A correta determinação deste local é de suma importância, pois, como afirma Celso Ribeiro Bastos (1998, p. 187 *apud* Federighi, 1998, p. 201) e reproduzido no AREsp: 2132613 pelo STJ, “é nele que o contribuinte deverá ser cobrado, sofrer fiscalização ou mesmo execução fiscal”.

Portanto, a escolha por um domicílio em um estado com IPVA menos oneroso é lícita, desde que o contribuinte efetivamente possua residência no local. A prática torna-se ilícita quando há simulação, ou seja, o contribuinte declara um endereço de terceiro ou um local com o qual não possui qualquer vínculo residencial, com o único propósito de fraudar a fiscalização e reduzir indevidamente a carga tributária. Tal conduta configura uma

dissimulação do aspecto espacial do fato gerador, viciando o ato de lançamento e sujeitando o contribuinte às sanções legais cabíveis.

O contribuinte, ao possuir mais de um domicílio em distintas unidades da Federação (multiplicidade de domicílio), poderia efetuar o registro e/ou licenciamento do veículo em quaisquer delas.

O aspecto espacial da hipótese de incidência do IPVA, recorde-se, determina o local em que se considera ocorrido o fato gerador e, ipso iure, o Estado competente para tributá-lo. Há, pois, indisfarçável propensão a conflitos positivos de competência tributária, nas hipóteses de pessoas físicas com mais de uma residência, bem como, mais frequentemente de pessoas jurídicas com filiais em diferentes Unidades Federativas. Nesses casos, se, de fato, o proprietário tiver estabelecimentos em diferentes Estados, parece ser difícil, senão inviável, mesmo com emprego de norma geral antielisiva, a eventual pretensão de uma Unidade Federativa em sobrepujar, para efeitos de incidência e arrecadação do imposto, a filial existente em seu território em detrimento de outra(s) situada(s) em outros Estados, desprezando o recolhimento feito em favor de outro ente federado. Nesses casos, não raros, de empresas titulares de frotas de veículos (bens essencialmente móveis e que, no mais das vezes, transitam no território de diversos entes federados) e com filiais em diferentes Estados, sem a edição de uma lei complementar apta a dirimir conflitos de competência entre as unidades federativas envolvidas, não se vislumbra ser possível impedir a faculdade de efetuar o registro de seus veículos no Município em que melhor aprouver aos seus interesses e conveniência (COIMBRA SILVA, 2011, p. 60-61).

Nesse contexto, cabe citar que Minas Gerais utiliza como critério de incidência o domicílio do proprietário. O parágrafo único do artigo 1º da Lei Estadual nº 14.937, de 23 de dezembro de 2003, estabelece que:

"Art. 1º Parágrafo único. O IPVA incide também sobre a propriedade de veículo automotor dispensado de registro, matrícula ou licenciamento no órgão próprio, desde que seu proprietário seja domiciliado no Estado."

Com efeito, faz-se relevante pontuar que os legisladores estaduais, além de não poderem legislar sobre trânsito, não podem também legislar sobre domicílio, porque é

matéria de competência exclusiva da União, como estabelece o artigo 22, I, da Constituição da República.

2.3 ANÁLISE DA POLÍTICA DE INCENTIVO FISCAL PARA LOCADORAS DE VEÍCULOS EM MINAS GERAIS

O Estado de Minas Gerais, em um movimento estratégico de política fiscal, implementou medidas específicas para o setor de locação de veículos, visando fomentar o mercado interno e fortalecer sua base arrecadatória em um cenário de acirrada competição interestadual. A promulgação da Lei nº 24.398, em 15 de julho de 2023, materializa essa iniciativa, que busca, primordialmente, conter o êxodo de empresas do ramo para outros entes federativos que oferecem condições tributárias mais favoráveis.

A relevância do setor para a economia mineira é expressiva. Conforme dados técnicos da Secretaria de Estado de Fazenda (SEF), Minas Gerais concentra aproximadamente 67% da frota nacional de veículos pertencentes a locadoras. Uma eventual migração dessas companhias para outros estados representaria uma perda anual estimada em R\$ 622,7 milhões aos cofres públicos. Tal montante se decompõe em R\$ 140,9 milhões referentes ao Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e R\$ 481,8 milhões oriundos do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) incidente na aquisição de veículos novos por essas empresas.

Nesse contexto, a referida lei atua como um mecanismo de incentivo à permanência e atração de investimentos, estabelecendo condições tributárias diferenciadas. A medida demonstra uma atuação proativa do poder executivo estadual no reconhecimento da guerra fiscal como um vetor de potencial evasão de receitas e na proteção de um setor com elevado potencial arrecadatório. O objetivo é, portanto, salvaguardar a base tributária estadual por meio da criação de um ambiente de negócios mais competitivo.

Contudo, a política de incentivos não esteve isenta de críticas. Setores da oposição política argumentaram que a concessão de benefícios fiscais ao setor configuraria uma renúncia de receita da ordem de R\$ 1 bilhão². Essa controvérsia ilustra o dilema enfrentado

² Deputados da oposição criticaram veementemente o benefício fiscal proposto para as locadoras, estimando uma renúncia fiscal de R\$ 1,2 bilhão que agravaria as contas estaduais e municipais. Eles questionam a

pelos gestores públicos: de um lado, a necessidade de conceder benefícios para reter agentes econômicos estratégicos e, de outro, a pressão por manter a integridade da arrecadação e evitar a concessão de vantagens consideradas excessivas a um setor específico da economia. O caso mineiro torna-se, assim, um objeto de estudo paradigmático sobre os desafios e as estratégias adotadas pelos estados no âmbito da federação brasileira para lidar com a competição fiscal.

3. ANÁLISE DAS CONSEQUÊNCIAS ADMINISTRATIVAS E PENAIS

3.1. A ILICITUDE DA CONDUTA: DA INFRAÇÃO ADMINISTRATIVA À MANIPULAÇÃO DO FATO GERADOR

O ato de registrar o veículo em local diverso do domicílio do proprietário configura, em primeiro plano, uma violação a um dever legal de natureza administrativa. O artigo 120 do Código de Trânsito Brasileiro (CTB) estabelece, de forma cogente, que "todo veículo automotor [...] será registrado perante o órgão executivo de trânsito do Estado ou do Distrito Federal, no Município de domicílio ou residência de seu proprietário".

A *ratio legis* do dispositivo é vincular a obrigação tributária principal (o pagamento do IPVA) e as acessórias (licenciamento, multas) ao local onde o sujeito passivo efetivamente reside e, por conseguinte, usufrui da estrutura pública. Ao fornecer um endereço falso, o agente não apenas infringe uma norma de trânsito, mas manipula o critério espacial do fato gerador do IPVA. O fato gerador do imposto é a propriedade do veículo automotor, e a legislação determina que a competência para sua cobrança é do estado onde o proprietário é domiciliado. A simulação de domicílio visa, portanto, alterar artificialmente o sujeito ativo da obrigação tributária (o ente estatal credor), caracterizando a evasão fiscal.

Conforme se depreende do Código de Trânsito Brasileiro:

necessidade e a transparência da medida, alegando ausência de estudos de impacto e inconsistência com o discurso governamental de austeridade, especialmente frente às demandas dos servidores públicos. ALMG. Benefício fiscal para locadoras de veículos retorna ao Plenário. [S. l.], 23 mar. 2023. Disponível em: <https://www.almg.gov.br/comunicacao/noticias/arquivos/Beneficio-fiscal-para-locadoras-de-veiculos-retorna-ao-Plenario/>. Acesso em: 19 jul. 2025.

Art. 242. Fazer falsa declaração de domicílio para fins de registro, licenciamento ou habilitação:

Infração - gravíssima;

Penalidade - multa

Ao prestar declaração de domicílio inverídico, o agente não comete apenas uma infração de trânsito, tipificada como gravíssima pelo artigo 242 do mesmo diploma legal, que sanciona o ato de "fazer falsa declaração de domicílio para fins de registro, licenciamento ou habilitação". De forma mais gravosa, o proprietário manipula um elemento essencial da obrigação tributária. O fato gerador do IPVA, embora seja a propriedade do veículo, possui um critério espacial de vinculação definido em lei: o domicílio do proprietário. A declaração de um falso domicílio constitui, para fins de direito tributário, um negócio jurídico simulado. A simulação, neste caso, objetiva ocultar a ocorrência do fato gerador no Estado de real domicílio e, com isso, alterar artificialmente o sujeito ativo da relação tributária, que seria o ente estatal competente para a cobrança.

No entanto, a Administração Pública, no exercício de suas prerrogativas e poderes, dispõe de meios para efetuar a cobrança do tributo sonegado. No contexto do não pagamento do IPVA, seja por inadimplência simples ou por fraude de domicílio, é comum a discussão sobre a legalidade de medidas coercitivas, como a apreensão de veículos ou a recusa na expedição do Certificado de Registro e Licenciamento de Veículo (CRLV) e até a expedição ou renovação da Carteira Nacional de Trânsito.

Ocorre que o STF possui jurisprudência pacificada no sentido de vedar as chamadas "sanções políticas", que consistem em restrições desproporcionais a direitos fundamentais do contribuinte como forma de coagi-lo ao pagamento de tributos. Conforme as Súmulas 70, 323 e 547 do STF, é inadmissível a interdição de estabelecimento, a apreensão de mercadorias e a imposição de restrições por vias administrativas oblíquas como meio coercitivo para a cobrança de débitos.

Esse entendimento fundamenta-se na violação dos direitos à propriedade (art. 5º, XXII, CF), ao livre exercício de atividade econômica (art. 170, parágrafo único, CF) e, principalmente, ao devido processo legal (art. 5º, LIV, CF). O Estado dispõe de meio próprio

e legal para a cobrança de seus créditos, qual seja, a execução fiscal, processo judicial que garante ao devedor o direito ao contraditório e à ampla defesa. Portanto, embora a conduta do contribuinte seja ilícita, a reação estatal deve se pautar estritamente pelos caminhos processuais previstos no ordenamento jurídico, sendo ilegítima a utilização de barreiras administrativas que restrinjam indevidamente os direitos do cidadão.

3.2. IMPLICAÇÕES PENAIS DA SIMULAÇÃO DE DOMICÍLIO PARA FINS DE IPVA

A conduta de simular um domicílio fiscal com o propósito de recolher o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) em alíquota inferior à devida transcende a esfera da infração administrativa, ingressando no campo do Direito Penal Tributário. A análise dessa prática revela a potencial configuração de ilícitos penais previstos na Lei nº 8.137/90, cuja tutela se volta à proteção da ordem tributária. O bem jurídico protegido, conforme consolidado na doutrina e na jurisprudência, é o interesse do Estado na regularidade da arrecadação fiscal, essencial para a consecução de seus fins (BALTAZAR JUNIOR, 2014).

A fraude em questão pode materializar, a depender das circunstâncias fáticas, tipos penais distintos, sendo fundamental a análise dos artigos 1º e 2º da referida lei.

3.2.1. CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL (ART. 1º, INCISO I, DA LEI Nº 8.137/90)

O Artigo 1º, Inciso I, da Lei nº 8.137/90 tipifica a conduta de "prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos". No contexto da simulação de domicílio para o IPVA, o proprietário do veículo que apresenta um comprovante de residência ideologicamente falso a um Departamento Estadual de Trânsito (DETRAN) de outra unidade federativa presta uma declaração falsa à autoridade fazendária. Isso ocorre porque os órgãos de trânsito e as secretarias de fazenda operam de forma integrada na arrecadação do IPVA. A intenção

específica (dolo) do agente é suprimir ou reduzir o tributo devido em seu Estado de domicílio real.

A pena cominada para este delito é de reclusão de dois a cinco anos, e multa, conforme o teor do dispositivo legal:

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.

3.2.2 CRIME DE FRAUDE FISCAL (ART. 2º, INCISO I, DA LEI Nº 8.137/90)

Adicionalmente, o Artigo 2º, Inciso I, da Lei nº 8.137/90 prevê crime de natureza similar, ao estabelecer que:

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I – fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se total ou parcialmente, de pagamentos de tributos.

A definição de sonegação fiscal no *Vocabulário Jurídico* de Plácido e Silva (2006, p. 1325) esclarece que "em sentido fiscal, a sonegação, em princípio, designa a evasão de tributo por meio de artifícios ou manejos dolosos do contribuinte". O autor distingue entre sonegação simples (involuntária) e sonegação dolosa ou fraudulenta, que se caracteriza pelo emprego de meios, manobras ou ardis para se furtar ao pagamento do tributo. A conduta de simular domicílio para fins de IPVA enquadra-se, portanto, na segunda categoria, por envolver o uso de expedientes para ludibriar o fisco.

Os crimes previstos no *caput* do Artigo 2º são da mesma natureza material que os descritos no *caput* do Artigo 1º da Lei nº 8.137/90. Contudo, é crucial destacar que os crimes definidos nos incisos desses artigos possuem particularidades quanto à sua classificação. Enquanto os crimes do Artigo 1º, via de regra, são materiais **(exigindo a efetiva supressão**

ou redução do tributo para sua consumação), os crimes definidos nos incisos do Artigo 2º revestem-se de natureza formal. Isso significa que a consumação não depende da ocorrência efetiva do resultado (supressão ou redução do tributo), **bastando a prática da ação do agente e sua vontade de alcançar o resultado**. Tais delitos são considerados de consumação antecipada, pois a lei presume que o resultado desejado ocorreu pela mera intenção de suprimir ou reduzir o tributo, independentemente da efetivação da fraude. O elemento subjetivo é o dolo, e os sujeitos ativo e passivo são, respectivamente, o contribuinte (ou substituto tributário) e o Estado (União, Estados, Distrito Federal, Municípios e autarquias).

A distinção crucial entre o Artigo 1º, Inciso I, e o Artigo 2º, Inciso I, da Lei nº 8.137/90 reside no momento da constatação da conduta ilícita tributária. A aplicação de um ou outro dispositivo é determinada pela ocorrência ou não da supressão ou redução do tributo no momento da descoberta do ilícito.

Conforme a exegese jurídica, se a conduta fraudulenta, visando ilidir o pagamento de tributos, for identificada antes da efetiva supressão ou redução do tributo, incide o Artigo 2º, Inciso I. Este dispositivo contempla a conduta de fraude, sem que tenha ocorrido o dano ao erário.

Em contrapartida, caso a descoberta da conduta ilícita ocorra após a consumação da supressão ou redução do tributo, aplica-se o Artigo 1º, Inciso I. A elevação da pena para este último reflete a materialidade do prejuízo fiscal já consolidado.

Nesse diapasão, a análise de Guilherme de Souza Nucci (2009, p. 991) sobre o núcleo do tipo penal do Artigo 1º da Lei nº 8.137/90 é pertinente:

Análise do núcleo do tipo: elaborar (compor, formar), distribuir (espalhar a terceiros), fornecer (entregar a alguém), emitir (colocar em circulação) e utilizar (fazer uso, valer-se de algo). As condutas têm por objeto documento (qualquer base material destinada a registrar fato relevante para a prova de alguma coisa) falso (não autêntico) ou inexato (parcialmente correspondente à realidade). A conduta se insere no contexto tributário, motivo pelo qual o conteúdo do documento deve dizer respeito a algo que isente ou proporcione a alguém supressão ou redução de tributo. Exemplo disso seria a elaboração de documento contendo a declaração não autêntica de que alguém utiliza certo imóvel como sede um templo de qualquer culto religioso, para evitar o pagamento do IPTU (imunidade). Registremos que se trata de um tipo misto alternativo, podendo o agente realizar uma única conduta ou todas elas, consumando-se um único crime. Somente haverá concurso se as condutas se derem

em tempo e lugar diversos, cuidando de diferentes tributos. Objeto material e jurídico: o objeto material é o documento falso ou inexato. O objeto jurídico é a arrecadação do Estado. Classificação: é crime próprio (somente pode ser praticado pela pessoa física, indicada em lei como contribuinte); material (depende da ocorrência de efetivo prejuízo para o Estado, consistente na supressão ou redução do tributo); de forma livre (pode ser cometido por qualquer meio eleito pelo agente); comissivo (os verbos indicam ações); instantâneo (a consumação ocorre em momento definido, vale dizer, quando ocorrer a supressão ou redução do tributo); [...] (NUCCI, 2009, p. 991)

A jurisprudência, conforme leciona Machado (2008), tem reiteradamente reconhecido o caráter subsidiário do tipo penal descrito no Artigo 2º, Inciso I, da Lei nº 8.137/90, em relação ao Artigo 1º do mesmo diploma legal. Nesse sentido, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região já se manifestou, conforme ementa abaixo:

“Apelação criminal. Crimes contra a ordem tributária. Subsidiariedade do delito do art. 2º da Lei nº 8.137/ 90 em relação ao do art. 1º. A omissão de informação às autoridades fazendárias, com a finalidade de eximir, total ou parcialmente, o pagamento de tributo, pode caracterizar, em princípio, tanto o delito capitulado no art. 1º, da Lei nº 8.137/90, quanto a infração penal prevista no art. 2º, I, do mesmo diploma legal. A distinção far-se-á, unicamente, em razão da existência do resultado danoso ao erário.”

Ainda nesse contexto, cabe analisar os requisitos de propositura da ação penal referente ao delito do art. 1 da lei 8137/90 depende intrinsecamente da leitura da Súmula Vinculante 24. Deste modo, Machado (2004, p. 169) ensina que o:

Lançamento tributário, portanto, é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível.[...] A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória sob pena de responsabilidade funcional (CTN, art. 142, parágrafo único).

Seja como política criminal ou como instrumento para mitigar o excesso de processos judiciais, essa condição objetiva representa uma justa causa para a ação penal. Nessa toada, também entende o professor Tourinho Filho (2010, p. 606), ao afirmar que a conclusão do ato administrativo para apuração do débito nos crimes tributários constitui uma condição específica da ação penal. Assumir-se-á, portanto, a tarefa de defender que a natureza jurídica do lançamento tributário é, de fato, a de condição da ação, por ser elemento inerente à justa causa.

Outra consideração que deve ser feita refere-se à possibilidade de a inserção de informações falsas em documento público, como a simulação de domicílio para fins de IPVA, configurar, em tese, o crime de falsidade ideológica (Art. 299 do Código Penal). Contudo, a doutrina e a jurisprudência majoritárias inclinam-se pela aplicação do princípio da consunção. Nesse sentido, Rogério Grecco (2017) defende a incidência do princípio nas seguintes hipóteses: a) quando um crime constitui meio necessário ou fase normal de preparação ou execução de outro delito; e b) nos casos de antefato ou pós-fato impunível. Segundo este princípio, o crime-fim (sonegação fiscal) absorve o crime-meio (falsidade ideológica), desde que este último tenha sido praticado como mero ato preparatório ou executório para a supressão ou redução do tributo. Desse modo, o agente responderia, em regra, apenas pelo crime contra a ordem tributária, por ser este mais específico e abranger a totalidade do desvalor da conduta.

Concomitantemente com a doutrina, a jurisprudência dos Tribunais Superiores é pacífica na aplicação da consunção em casos análogos. O Superior Tribunal de Justiça (STJ), por meio de sua Súmula nº 17, firmou entendimento que, conforme realçado no julgamento do RHC 82.025/SC, aplica-se perfeitamente à sonegação fiscal: "Este Superior Tribunal entende que, nas hipóteses em que a finalidade do falso é a sonegação fiscal, é aquele considerado como meio de exclusiva supressão do pagamento de tributo, configurando hipótese de absorção do crime meio pelo crime final de sonegação tributária." (RHC 82.025/SC, j. 11/12/2018). Assim, se os crimes de falso (Art. 299 do CP e Art. 242 do CTB) foram o meio fraudulento empregado única e exclusivamente para a prática do crime fiscal, e sua capacidade de lesão se esgota neste ato, o agente deverá responder penalmente apenas pelo crime contra a ordem tributária (Art. 1º da Lei nº 8.137/90), por ser este o seu dolo final.

A exceção a essa regra ocorre se o documento falso ou a declaração inverídica possuir potencialidade lesiva autônoma, ou seja, se puder ser utilizado para outras finalidades ilícitas

para além da sonegação de IPVA, como a obtenção de crédito ou a abertura de contas bancárias. Nesse cenário, não haveria absorção, podendo o agente responder pelos crimes em concurso. Contudo, na hipótese específica da fraude de registro veicular, a falsidade geralmente se exaure no próprio ato, atraindo a aplicação do princípio da consunção.

3.3. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO E PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA

A política criminal contemporânea em matéria de crimes tributários no Brasil tem se caracterizado por um notável fenômeno de despenalização, refletido na diminuição do número de processos e condenações. Essa tendência é impulsionada, fundamentalmente, por dois institutos jurídicos de grande repercussão: o princípio da insignificância e a extinção da punibilidade pelo pagamento do débito.

O primeiro, consolidado na jurisprudência dos tribunais superiores, estabelece a atipicidade material da conduta quando o valor do tributo sonegado não ultrapassa o montante de R\$ 20.000,00, patamar utilizado pela própria Fazenda Pública para o arquivamento de execuções fiscais sendo ainda reforçado pela jurisprudência no Tema 157 do Superior Tribunal de Justiça que estabelece que *“Incide o princípio da insignificância aos crimes tributários federais e de descaminho quando o débito tributário verificado não ultrapassar o limite de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), a teor do disposto no art. 20 da Lei n. 10.522/2002, com as atualizações efetivadas pelas Portarias 75 e 130, ambas do Ministério da Fazenda.”*. A lógica subjacente é a de que, se o próprio Estado-credor demonstra desinteresse na cobrança judicial do crédito, carece de justa causa para a mobilização do aparato penal, considerado a *ultima ratio* do ordenamento jurídico. A orientação atua, na prática, como uma barreira inicial à persecução, obstando a instauração de procedimentos investigatórios e ações penais.

A doutrina penal moderna, ao abordar o princípio da insignificância, o situa como um critério de interpretação restritiva do tipo penal, operando no âmbito da tipicidade material. Conforme a perspectiva de Roxin (2008), a aplicação desse princípio não nega a subsunção formal da conduta ao modelo legal, mas sim afasta a configuração da tipicidade material. Isso ocorre pela ausência de uma lesão efetiva e relevante ao bem jurídico tutelado, que, no contexto em questão, seria a ordem tributária.

Nesse sentido, a insignificância penal se manifesta quando a afetação ao bem jurídico é tão ínfima que não justifica a intervenção do Direito Penal. Como explica Zaffaroni (2011), às lesões a bens jurídicos exigidas pela tipicidade penal demandam sempre uma certa gravidade. Nem toda mínima afetação é capaz de configurar a lesão requerida para a tipicidade penal, sendo, portanto, considerada penalmente insignificante.

De forma ainda mais incisiva, a extinção da punibilidade pelo pagamento integral do débito, prevista no artigo 9º, § 2º, da Lei nº 10.684/2003, representa o mais claro exemplo da proeminência do interesse arrecadatário.

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 nº 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.

§ 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.

A jurisprudência pacificou o entendimento(HC/SP 362.478, DJe 20/09/2017 e RHC 128.245/SP, DJe 21/10/2016)) de que o adimplemento da obrigação tributária, a qualquer tempo, mesmo após o trânsito em julgado da sentença penal condenatória, tem o condão de afastar por completo a pretensão punitiva do Estado. Tal instituto esvazia a finalidade da sanção criminal, convertendo a ameaça da pena em um instrumento de coerção para o pagamento. Essa configuração normativa e jurisprudencial demonstra uma política criminal pragmática, na qual a função primordial do sistema de justiça penal no âmbito tributário não é a punição pela conduta ilícita, mas a garantia da arrecadação. Sob uma perspectiva crítica, essa instrumentalização pode ser vista como um desvio da função precípua do Direito Penal.

Conforme adverte Andreas Eisele (2002), a tutela penal tributária, disfarçada de política criminal, acaba por exercer reflexos acessórios, notadamente o de servir como ferramenta para a atividade arrecadadora do Poder Público e punir seletivamente aqueles que, ao negarem fraudulentamente o pagamento do tributo, recusam-se a repartir seus ganhos com a coletividade.

4 - OBSERVAÇÕES QUANTO AO PLANEJAMENTO ORÇAMENTÁRIO DOS ESTADOS

Na esfera da Administração Pública brasileira, o planejamento transcende a concepção de mera ferramenta gerencial para se configurar como um instrumento basilar da atuação do Estado no domínio econômico. Sua função precípua é conferir a máxima efetividade aos preceitos constitucionais, notadamente aos direitos e garantias fundamentais e aos objetivos da República Federativa do Brasil. Nessa acepção, o planejamento governamental representa uma forma de intervenção estatal juridicamente ordenada e orientada para a consecução de finalidades públicas.

A obrigatoriedade do planejamento extrai-se de forma taxativa do artigo 174, *caput*, da Constituição Federal, o qual estabelece seu caráter determinante para o setor público. Tal dispositivo impõe ao gestor a indeclinável responsabilidade de pautar a ação governamental em um plano estruturado, que alinhe as atividades estatais aos objetivos colimados pela Lei Maior. Seria, por conseguinte, uma antinomia sistêmica admitir que as despesas públicas, autorizadas com base nas receitas previstas no orçamento, fossem executadas de maneira desvinculada de um planejamento prévio, estruturado e sistematizado para o exercício financeiro.

O planejamento, contudo, não se esgota em sua dimensão técnica ou jurídica. Trata-se de um processo eminentemente político, que reflete as tensões e as escolhas de uma sociedade. Sobre essa faceta, o jurista Gilberto Bercovici (2022, p. 228-229) oferece uma contribuição fundamental ao assinalar:

O planejamento, embora tenha conteúdo técnico, é um processo político, especialmente nas sociedades que buscam a transformação das estruturas econômicas e sociais. Por meio do planejamento, é possível demonstrar a conexão entre estrutura política e estrutura econômica, que são interligadas. O planejamento visa a transformação ou consolidação de determinada estrutura econômico-social, portanto, de determinada estrutura política. O processo de planejamento começa e termina no âmbito das relações políticas, ainda mais em um regime federativo, como o brasileiro, em que o planejamento pressupõe um processo de negociação e decisão políticas entre os vários membros da Federação e setores sociais.

A análise de Bercovici (2022) evidencia que o planejamento é o elo que conecta a estrutura política à econômica, servindo como arena para as negociações e decisões que moldam os rumos da nação.

A materialização desse processo de planejamento governamental ocorre por meio de um sistema de leis orçamentárias que vinculam as políticas públicas em horizontes de curto, médio e longo prazo. Este sistema, que confere o suporte jurídico para a ação da Administração Pública, é composto por três instrumentos interdependentes: o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). A articulação entre eles garante a consecução dos objetivos na execução do orçamento público nas esferas federal, estadual, distrital e municipal, cuja fonte primária são as receitas tributárias, entre outras.

Silva (2002, p. 2 *apud* Ferreira, 2016, p. 9) conceitua orçamento público como:

(...) peça de natureza legal que identifica a quantidade e a origem dos recursos financeiros disponíveis para uso do setor público governamental e aponta o destino da aplicação destas disponibilidades em cada exercício financeiro, segundo programas previamente elaborados. Ao articular o planejamento às disponibilidades financeiras, tomando por base contas de receita e despesa, assume a condição de instrumento contábil e de peça básica do processo gerencial, uma espécie de matriz global de políticas públicas.

Nesse tríptico orçamentário, a LOA figura como o instrumento que confere concretude ao que foi planejado. Ela estima as receitas e fixa as despesas para o exercício financeiro vindouro, detalhando a alocação dos recursos públicos e traduzindo as diretrizes e metas estabelecidas no PPA e na LDO em ações governamentais e investimentos específicos. É, portanto, na Lei Orçamentária Anual que o ciclo do planejamento se completa, ao converter a deliberação política em execução administrativa.

No âmbito do Governo do Estado de Minas Gerais o sistema orçamentário é regido pela Constituição Federal e outras normas aplicáveis à União, como a Lei Federal nº 4.320/1964, a Lei Complementar nº 101/2000 (Lei Responsabilidade Fiscal) e as Portarias nº 42/1999 e 163/2001. Isso ocorre porque, embora o texto constitucional refira-se à União, as disposições constitucionais sobre matéria orçamentária têm caráter de norma geral, devendo,

no que for aplicável, serem observadas por todos os entes da Federação. Desse modo, grande parte dos procedimentos realizados no ciclo orçamentário mineiro é reproduzido da esfera Federal.

A gestão pública atual dos estados enfrenta constantes dificuldades em elaborar o orçamento no contexto atual da administração pública. Caiden (2010 *apud* Ferreira, 2016) destaca que gestores enfrentam recorrentes déficits financeiros e o impasse permanente de atender as necessidades aparentemente infinitas com recursos escassos. No orçamento consta de maneira transparente o modo como a administração pretende instrumentalizar a implementação de ações no intuito de atingir os objetivos estabelecidos. Assim, fica evidente a importância da integração entre planejamento e orçamento, já que o orçamento é um instrumento de materialização do planejamento público.

Deste modo, a realidade mineira não se desfaz da imposição constitucional, é preciso a cada eleição, ano tributário, é necessário haver planejamentos governamentais, aliados à economia, metas, para o sustento da máquina pública e de sua atuação perante ao interesse público. Posto isso, se espera que o estudo estratégico esteja aliado à realidade e o cumprimento dos deveres por parte dos administrados.

A capacidade de prever com precisão sua arrecadação é fundamental para o planejamento financeiro e a gestão pública. Contudo, essa tarefa não é trivial, uma vez que a série temporal do IPVA apresenta características de sazonalidade, tendência e variação aleatória que a tornam desafiadora para a modelagem e previsão

A fuga desse comportamento obrigacional, levaria um planejamento falho não pela incompetência de prever, e sim pela evasão por parte dos contribuintes. Isso pode arruinar as metas impostas pelo LDO e LOA, bem como das políticas públicas.

Adicionalmente, a gestão municipal também é significativamente afetada, tendo em vista o repasse de 50% do valor arrecadado do IPVA conforme o domicílio do proprietário. Um dos principais desafios enfrentados pelos municípios é o equilíbrio das contas públicas, pois, de acordo com a Constituição Federal de 1988, são responsáveis por atender a população com serviços públicos essenciais como educação, saúde e infraestrutura, entre outros. Os representantes municipais devem, portanto, manter um balanço equilibrado entre a arrecadação e as despesas para garantir a oferta desses serviços.

Em suma, a viabilidade de um estudo prévio, alinhado ao princípio federativo, permitiria a normatização de alíquotas de IPVA por meio de um consenso entre representantes dos entes federativos e dos contribuintes. Essa abordagem visaria a tutelar os

interesses de ambas as partes, prevenindo a sobrecarga tributária que historicamente culmina em evasão fiscal e na indesejável guerra fiscal entre os estados. Nesse contexto, a possibilidade de Minas Gerais reduzir suas alíquotas pode ser um incentivo fiscal estratégico, não apenas para estimular a arrecadação em seu território, mas também para desincentivar a busca por registros em outros estados. Tal medida converge com a proposta de unificação de alíquotas em âmbito nacional, o que mitigaria as disparidades regionais e promoveria um ambiente tributário mais equitativo e previsível, em benefício de todos os entes da federação.

5 - CONCLUSÃO

A presente investigação explorou a complexa intersecção entre o financiamento das políticas públicas, a arrecadação tributária e as estratégias de planejamento fiscal, com foco nos limites entre a elisão fiscal e a evasão fiscal, bem como suas implicações para a competência fiscal-tributária da Fazenda e a esfera criminal do contribuinte do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA). Partiu-se da premissa fundamental de que a efetividade das políticas públicas está intrinsecamente ligada à disponibilidade de recursos financeiros, cuja principal fonte é a arrecadação tributária. Nesse contexto, torna-se evidente o impacto deletério de práticas que visam à transferência de capital para jurisdições de baixa tributação ou à manipulação de estruturas para dissimular fatos geradores, caracterizando a evasão fiscal.

A problemática se intensifica ao considerar a elevada carga tributária suportada pelos contribuintes brasileiros e a acirrada concorrência fiscal observada tanto entre unidades federativas internas quanto no cenário internacional. A busca por investimentos e bases tributáveis, frequentemente materializada na oferta de vantagens tributárias por parte de paraísos fiscais ou de estados com alíquotas mais atrativas, desencadeia uma verdadeira "guerra fiscal". Tal competição compromete a capacidade arrecadatória dos Estados, distorce a concorrência leal entre os contribuintes e, no limite, fragiliza a capacidade do ente federado de prover serviços públicos essenciais.

É crucial estabelecer uma distinção rigorosa entre o planejamento tributário lícito (elisão fiscal) e as práticas ilícitas de sonegação (evasão fiscal). A elisão fiscal, amparada pelo princípio da legalidade e pela livre iniciativa, representa o direito do contribuinte de organizar suas atividades de forma a incorrer na menor carga tributária possível, desde que

seus atos se mantenham estritamente dentro dos limites delineados pela legislação. Em contrapartida, a evasão fiscal configura a utilização de meios ilícitos para suprimir ou reduzir o tributo devido, transgredindo a fronteira da legalidade e atentando contra a ordem econômica e o interesse público. A transgressão dessa fronteira, especialmente no que tange ao IPVA, repercute negativamente tanto na esfera administrativa-tributária, com a imposição de multas e juros, quanto na esfera penal, configurando crimes contra a ordem tributária.

Nesse contexto, a análise das estruturas de alíquotas de IPVA em Minas Gerais e em estados limítrofes, como o Espírito Santo, revelou que as diferenças nas políticas de arrecadação não apenas refletem distintas abordagens fiscais, mas também criam um ambiente propício à evasão fiscal por meio do registro de veículos em jurisdições com menor tributação. Tal cenário acarreta distorções concorrenciais, prejudicando a base arrecadatória de Minas Gerais e suscitando questionamentos cruciais acerca da sustentabilidade e equidade do federalismo fiscal brasileiro. A ausência de uma coordenação federativa mais robusta no campo tributário permite a perpetuação de assimetrias que corroem a base fiscal e a equidade do sistema.

Diante do exposto, conclui-se que a solução para a "guerra fiscal" do IPVA e de outros tributos perpassa, necessariamente, por um debate aprofundado sobre a reforma do sistema tributário nacional. Urge a necessidade de estabelecer balizas mínimas e regras de transição que conciliem a autonomia estadual com a cooperação e o desenvolvimento nacional integrado, visando a uma maior harmonização tributária entre os entes federados. Somente assim será possível mitigar as disparidades, fortalecer a capacidade do Estado de financiar as demandas sociais e garantir que a conduta do contribuinte se mantenha estritamente nos limites da legalidade, promovendo a justiça fiscal e a integridade do sistema tributário.

Como sugestão para trabalhos futuros, recomenda-se a quantificação econométrica das perdas de receita para Minas Gerais em decorrência da evasão de IPVA, bem como um estudo comparado com outras federações que implementaram soluções para problemáticas similares à competição fiscal subnacional. Adicionalmente, seria relevante aprofundar a análise sobre os mecanismos de cooperação entre as Fazendas Estaduais e os órgãos de segurança pública para o combate efetivo à evasão fiscal do IPVA, investigando o impacto de novas tecnologias e do compartilhamento de dados na identificação e repressão dessas condutas ilícitas.

6 - REFERÊNCIAS

AFONSO, Thadeu José Piragibe. **O direito penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal**. 2011. 191 f. Dissertação (Mestrado em Direito Civil Constitucional; Direito da Cidade; Direito Internacional e Integração Econômica; Direi) - Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2011.

ALMEIDA, Fernanda Afonso de. **Proteção penal do patrimônio e sonegação fiscal: uma abordagem à luz da teoria crítica**. 2012. Dissertação (Mestrado em Direito Penal) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.

ALMG. **Benefício fiscal para locadoras de veículos retorna ao Plenário**. [S. l.], 23 mar. 2023. Disponível em: <https://www.almg.gov.br/comunicacao/noticias/arquivos/Beneficio-fiscal-para-locadoras-de-veiculos-retorna-ao-Plenario/>. Acesso em: 03 jul. 2025.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ANJOS, Luana Madureira dos; JODAS, Natália; CAVINA, Vitor José Tozzi. **A ilegalidade na Lei nº 13.296/2008: a questão do domicílio concernente às locadoras e concessionárias de veículos**. *Revista do Direito Público*, [S. l.], v. 5, n. 1, p. 80–93, 2010.

BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. **Crimes Federais**. 9ª edição. São Paulo: Saraiva, 2014.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Carga Tributária Bruta do Governo Geral atingiu 32,32% do PIB em 2024, mostra Boletim do Tesouro**. 25 mar. 2025. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2025/marco/carga-tributaria-bruta-do-governo-geral-atingiu-32-32-do-pib-em-2024-mostra-boletim-do-tesouro>. Acesso em: 4 jul. 2025.

BERCOVICI, Gilberto. **Constituição Econômica e Desenvolvimento**. 2ª edição. São Paulo: Almedina, 2022.

BRASIL. **Planejamento estatal, conexão com as leis orçamentárias e controle concentrado de constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal**. *Revista do Ministério Público de Contas do Estado do Paraná*, [S. l.], v. 12, n. 21, 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - AREsp: 2132613, Relator.: Ministra Assusete

Magalhães, Julgado 22/08/2022: Data da Publicação DJ 29/08/2022

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Informativo de Jurisprudência n. 622**. Brasília, DF: STJ, 20 de abril de 2018. REsp 1.688.878-SP, Rel. Min. Sebastião Reis Júnior, Terceira Seção, julgado em 28/02/2018, DJe 04/04/2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula n. 17**: Quando o falso se exaure no estelionato, sem mais potencialidade lesiva, é por este absorvido. Diário da Justiça, Brasília, DF, 28 nov. 1990, p. 14389.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Repercussão geral no recurso extraordinário com agravo nº 784.682/MG. Relator: Ministro Marco Aurélio. Julgamento: 20 mar. 2014. Órgão Julgador: Plenário. Publicação: 25 abr. 2014

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Recurso Extraordinário n. 1.016.605, rel. Min. Marco Aurélio. Julgamento: 16 set. 2020. Órgão Julgador: Plenário. Publicação: 15 dez. 2020.

CARNEIRO, Luísa Cristina Miranda. **IPVA e guerra fiscal: a competência dos Estados-membros e do Distrito Federal para instituição e cobrança do IPVA e os conflitos federativos**. 2015. 238 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2015.

CAVALCANTE, José Santana da Rocha et al. **O Processo Orçamentário Brasileiro: Da Ape À Loa E Sua Flexibilidade E Mecanismos De Controle**. ARACÊ, [S. l.], v. 7, n. 6, p. 30872–30891, 2025. DOI: 10.56238/arev7n6-105.

DORIA, A. de Sampaio. **Direito constitucional**: curso e comentários à Constituição. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1953. 2 v.

EISELE, Andreas. **Crimes Contra a Ordem Tributária**, 2ª edição, São Paulo: Dialética, 2002.

ESPÍRITO SANTO. Lei nº 6.999, de 27 de dezembro de 2001. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, consolidando e atualizando as normas do tributo e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado do Espírito Santo**, Vitória, ES, 28 dez. 2001.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Código Tributário Nacional comentado**. 5. ed. rev. e atual.

São Paulo: Atlas, 2005.

FARIA, Cássio Juvenal; MAZZILLI, Hugo Nigro; CARRAZZA, Roque Antônio. **Algumas considerações sobre o princípio federativo**. *Justitia*, Ministério Público do Estado de São Paulo, n. 146, 2º trim., 1989.

FRANCO, Luciana Viana da Silva. **A sonegação fiscal como consequência da alta carga tributária brasileira**. Brasília: IDP/EDB, 2015. 52f. Monografia (Especialização). Instituto Brasiliense de Direito Público.

FEDERIGHI, Wanderley José. **Apontamentos sobre o domicílio tributário**. *Cadernos Jurídicos da Escola Paulista da Magistratura*. Ano 17. Nº, v. 45, p. 179-198, 2016.

FERREIRA, Marco Aurélio Marques et al. **Integração entre Planejamento e Orçamento na Administração Pública Estadual: o Caso de Minas Gerais**. *Contabilidade, Gestão e Governança*, Brasília, v. 19, n. 1, p. 03-22, jan./abr. 2016.

GODOI, Marciano Seabra de; DANDE, João Victor Araújo. **Será Mesmo o Tributo uma Restrição a Direitos Fundamentais?**. *Revista Direito Tributário Atual*, [S. l.], n. 50, p. 305–324, 2022.

GRECCO, Rogério. **Curso de Direito Penal – Parte Geral**. 19ª Ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Impetus, 2017.

GUBERT, P. **Planejamento tributário: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2002.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. Editora Dialética, 2025.

LIMA, Eli de Sousa. **Fatores explicativos da autonomia financeira real dos municípios brasileiros do ano de 2022**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2024.

LIMA, Ludmila Lopes; PEREIRA, Alexandre Pimenta Batista; NASCIMENTO, Geraldo Barbosa do. **Entendendo a Guerra Fiscal no contexto do imposto sobre a propriedade de veículos automotores**. *Revista Direito em Debate*, [S. l.], v. 31, n. 57, p. e12171, 2022. DOI: 10.21527/2176-6622.2022.57.12171.

LOBO, João Victor Ribeiro. **Da (in)constitucionalidade do imposto de propriedade de**

veículo automotor. 2021. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de Goiás, Goiânia, 2021.

LOUBET, Leonardo Furtado. **O DIREITO TRIBUTÁRIO DEVE CONTINUAR A AVANÇAR: O IPVA, ESSE (AINDA) ILUSTRE DESCONHECIDO**. Revista de Direito Tributário Contemporâneo, [S. l.], v. 2, p. 139-165, set./out. 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **A extinção da punibilidade pelo pagamento no crime de inadimplemento fraudulento de obrigação tributária acessória**. Themis - Revista da Escola Superior da Magistratura do Estado do Ceará, Fortaleza, v. 6, n. 2, p. [indicar páginas, se houver], ago./dez. 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24ª edição. São Paulo: Malheiros, 2004.

MAURÍCIO JUNIOR, Alceu. **Governança global da tributação e os tratados internacionais de cooperação e transparência fiscal**. Revista Opinião Jurídica, Fortaleza, ano 16, n. 23, p. 54-82, jul./dez. 2018.

MESQUITA, Matheus Cestaro. **Súmula Vinculante nº 24: das inconsistências à solução**. 2016. 71 f. Monografia (Graduação em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2016.

MINAS GERAIS. Lei nº 14.937, de 23 de dezembro de 2003. **Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA**. Diário do Executivo, Belo Horizonte, MG, ano 112, n. 240, p. 1, 24 dez. 2003.

MOURA, Emerson Affonso da Costa; RIBEIRO, Jamir Calili. **Direitos Fundamentais Sociais, Orçamento Público E Reserva Do Possível: O Dever De Progressividade Nos Gastos Públicos**. Revista de Direito Brasileira, Florianópolis, Brasil, v. 16, n. 7, p. 225–241, 2017.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Leis penais e processuais penais comentadas**. 4ª. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009.

MARTINS, Fabiano Emidio de Lucena. **Lavagem de Dinheiro e Paraísos Fiscais: Impactos Anti-Desenvolvimentistas de uma Economia Sombria**. 2014. Dissertação

(Mestrado em Direito Econômico) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Jurídicas, Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2014.

QUEIROZ, Nathalia de Souza. **A dicotomia entre evasão e elisão fiscal em relação à jurisprudência do STF**. 2024. 55 f. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2024.

RIBEIRO, Jamir Calili; CAMPOS, Fabrício Costa, CALDEIRA, Thiago Costa Monteiro. **A admissão de múltiplos domicílios fiscais e da liberdade de escolha do sujeito passivo do IPVA**. In. SEGUNDO, Hugo de Brito Machado; MURICI, Gustavo Lanna, RODRIGUES, Raphael Silva (Org). O Cinquentenário do Código Tributário Nacional. Belo Horizonte, Cap. 22, pg. 516-519)

RIBEIRO, Maria de Fátima; GESTEIRO, Natália Paudetto. **A busca da cidadania fiscal no desenvolvimento econômico: função social do tributo**. Fiscalidade: outros olhares. Porto (Portugal): Vida Econômica, 2013. p. 201-215.

ROXIN, Claus. **Estudos de Direito Penal**. Tradução Luís Greco. 2ª ed. rev. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SANTOS, R. do A. **Planejamento tributário no Brasil: entre a legalidade e a insegurança jurídica**. REVISTA FOCO, [S. l.], v. 18, n. 1, p. e7432, 2025. DOI: 10.54751/revistafoco.v18n1-034.

SEDIYAMA, Gislaine Aparecida Santana et al. **Integração entre planejamento e orçamento na Administração Pública Estadual: o caso de Minas Gerais**. 2016.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. 27. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2006.

SILVA, Pedro Batista. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: USF, 2009.

SILVA, Ricardo Jorge Rocha da. **Paraísos fiscais**. 2012. 65 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Auditoria) – Escola Superior de Tecnologia e Gestão, Instituto Politécnico de Leiria, Lisboa, 2012.

TOURINHO FILHO, Fernando da Costa. **Processo Penal** 1. 32ª edição. São Paulo: Saraiva,

2010.

ZAFFARONI, Eugenio Raúl. **Manual de Direito Penal Brasileiro: parte geral**. V. I. 9 ed.
São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 488.