



QUALIS
A2



A REFORMA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA: ASPECTOS E DESAFIOS RELACIONADOS AO IPVA ADVINDOS COM A NOVA REFORMA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO¹

THE BRAZILIAN TAX REFORM: ASPECTS AND CHALLENGES RELATED TO IPVA ARISING FROM THE NEW REFORM IN THE TAX SYSTEM

Ulisses Rocha de Lima PRIMO²

Universidade Estadual do Tocantins (UNITINS)

E-mail: ulissesrocha@unitins.br

ORCID: <http://orcid.org/0009-0007-9197-2292>

Fernanda Matos Fernandes de Oliveira JURUBEBA³

Universidade Estadual do Tocantins (UNITINS)

E-mail: fernanda.mf@unitins.br

ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-7327-4796>

RESUMO

O presente artigo analisa as principais modificações estruturais promovidas pela Emenda Constitucional nº 132/2023 no âmbito do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), no contexto da Reforma Tributária brasileira. O objetivo fulcral é investigar a expansão da hipótese de incidência tributária para veículos aéreos e aquáticos e como isso se relaciona com alguns dos princípios constitucionais tributários. A metodologia adotada consiste em pesquisa bibliográfica e documental, com análise de artigos, nova redação constitucional e do Projeto de Lei Complementar (PLP) nº 138/2025, destinado à regulamentação da matéria. O estudo procura discutir também a os mecanismos para combate à guerra fiscal e evidencia os principais desafios operacionais decorrentes da ausência de integração de dados entre os fiscos estaduais e órgãos federais, que deverão atuar em conjunto. Compreende-se, ainda, que a eficácia plena do novo modelo depende da aprovação legislativa infraconstitucional para regulamentação procedimental plena.

¹ COMO CITAR: (ABNT): PRIMO, U. R. L.; JURUBEBA, F. M. F. O. A Reforma Tributária Brasileira: Aspectos e Desafios Relacionados ao IPVA Advindos com a Nova Reforma no Sistema Tributário. **JNT Facit Business and Technology Journal**. Qualis A2. ISSN: 2526-4281, Mês de Abril de 2026 - Ed. 73. VOL. 02. Págs. 263-287. Disponível: <http://revistas.faculdadefacit.edu.br>. Acesso em: __/__/__.

² Graduando em Direito pela Universidade Estadual do Tocantins (UNITINS); e-mail: ulissesrocha@unitins.br.

³ Doutora em Direito Constitucional pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR/CE); Mestre em Direito Ambiental pela Universidade Estadual do Amazonas (UEA); Professora de Direito Tributário da Universidade Estadual do Tocantins (UNITINS); Professora da Escola Superior da Magistratura Tocantinense (ESMAT); Líder do Grupo de Pesquisa Direito, Cidadania e Justiça Social; Bolsista de Produtividade e Pesquisa da UNITINS; e-mail: fernanda.mf@unitins.br.

Palavras-chave: Reforma Tributária. IPVA. Emenda Constitucional 132/2023. Capacidade Contributiva. Federalismo Fiscal.

ABSTRACT

This article analyzes the main structural changes promoted by Constitutional Amendment No. 132/2023 regarding the Tax on Property of Motor Vehicles (IPVA), within the context of the Brazilian Tax Reform. The central objective is to investigate the expansion of the tax incidence hypothesis to aerial and aquatic vehicles and how this relates to certain constitutional tax principles. The methodology adopted consists of bibliographic and documentary research, with an analysis of articles, the new constitutional wording, and the Complementary Law Project (PLP) No. 138/2025, intended for the regulation of the matter. The study also seeks to discuss the mechanisms to combat the "fiscal war" and highlights the main operational challenges arising from the lack of data integration between state tax authorities and federal agencies, which must act jointly. It is further understood that the full effectiveness of the new model depends on infraconstitutional legislative approval for full procedural regulation.

Keywords: Tax Reform. IPVA. Constitutional Amendment 132/2023. Contributory Capacity. Fiscal Federalism.

INTRODUÇÃO

O sistema tributário brasileiro historicamente se caracteriza por elevada complexidade, cumulatividade e traços regressivos, circunstâncias que vêm sendo apontadas como fatores de insegurança jurídica, alto custo de conformidade e ampliação da litigiosidade.

Nesse cenário, a Emenda Constitucional nº 132/2023 inaugura transformação estrutural de grande relevo, ao redesenhar pilares da tributação e reafirmar diretrizes constitucionais orientadas à simplificação, à transparência, à justiça tributária, à cooperação e à proteção ambiental.

Nesse novo contexto, o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) assume especial destaque não apenas pela dimensão arrecadatória, mas também pelo potencial de contribuir para a correção de distorções distributivas e para a indução de condutas socialmente desejáveis.

Durante décadas, consolidou-se interpretação restritiva quanto ao alcance da incidência do IPVA, vinculando-o, na prática, aos veículos terrestres, o que produziu

assimetria material relevante. Enquanto a tributação recaía com regularidade sobre automóveis e motocicletas utilizados no cotidiano, bens de elevado valor econômico (como determinadas aeronaves e embarcações de uso privado, notadamente recreativo) permaneciam, em regra, fora do campo de incidência do imposto, circunstância capaz de comprometer a coerência do sistema à luz de parâmetros constitucionais como a capacidade contributiva e a isonomia. A Reforma Tributária de 2023, nesse ponto, apresenta-se como resposta normativa voltada à readequação do tratamento tributário sobre o patrimônio representado por veículos automotores em sentido amplo.

A reconfiguração do IPVA, todavia, não se limita à ampliação do âmbito de incidência. A nova disciplina constitucional também autoriza a diferenciação de alíquotas segundo critérios objetivos, inclusive aqueles associados ao impacto ambiental, o que reforça a dimensão extrafiscal do imposto.

Com isso, o tributo pode atuar como instrumento de política pública ao incentivar escolhas menos poluentes e compatíveis com metas de sustentabilidade, sem afastar sua função primordial de financiamento das atividades estatais.

Apesar do avanço normativo, a transição para esse novo modelo não se opera automaticamente, pois exige regulamentação infraconstitucional adequada e capacidade administrativa de implementação.

O estudo estrutura-se, portanto, para examinar a evolução do IPVA desde suas formas históricas de tributação sobre veículos, os contornos da competência tributária e as mudanças constitucionais introduzidas pela Emenda Constitucional nº 132/2023, com ênfase na ampliação de incidência e na possibilidade de alíquotas diferenciadas. Ao final, são analisados os desafios legislativos e operacionais associados à efetivação do novo regime, considerando o cenário normativo em formação e as perspectivas de concretização do modelo constitucional delineado.

A justificativa do trabalho assenta-se na relevância teórica e prática das mudanças introduzidas pela Emenda Constitucional nº 132/2023 no regime jurídico do IPVA, sobretudo pela ampliação expressa da hipótese de incidência para veículos aquáticos e aéreos, até então, em grande parte, excluídos da tributação em razão de construção jurisprudencial. A partir desse novo desenho constitucional, o imposto passa a ocupar posição estratégica no debate sobre justiça fiscal, isonomia e capacidade contributiva, além de potencialmente incorporar função extrafiscal ao permitir diferenciações relacionadas ao impacto ambiental. Ao mesmo tempo, a efetividade dessas inovações depende de regulamentação infraconstitucional e de soluções operacionais que viabilizem cadastro, fiscalização e definição segura de

competência entre os entes federativos, o que evidencia a necessidade de examinar criticamente os instrumentos normativos em formação e os desafios administrativos que podem comprometer a concretização do modelo constitucional.

A metodologia adotada consiste em pesquisa qualitativa, de natureza exploratória e descritiva, realizada por meio de revisão bibliográfica e análise documental-normativa. O estudo baseia-se no exame do texto constitucional pertinente (com ênfase nas alterações promovidas pela Emenda Constitucional nº 132/2023, especialmente no art. 155, § 6º, e nos princípios constitucionais tributários correlatos), na legislação infraconstitucional relacionada (com destaque para o Projeto de Lei Complementar nº 138/2025, em trâmite, e para diplomas estaduais exemplificativos), além do diálogo com doutrina tributária selecionada acerca do IPVA, da competência tributária, da extrafiscalidade e dos princípios da capacidade contributiva e da isonomia. A interpretação do material segue abordagem dogmático-jurídica, com sistematização dos fundamentos teóricos e normativos para compreender as inovações, seus limites e seus desafios de implementação no âmbito federativo.

O estudo foi organizado de modo a construir, progressivamente, a compreensão do IPVA no sistema tributário brasileiro e das alterações promovidas pela Emenda Constitucional nº 132/2023. Na seção 2 examina-se o imposto em sua conformação histórica e dogmática, com a definição, as características essenciais (especialmente a não vinculação), a base de cálculo, a dinâmica prática de incidência, bem como a competência tributária estadual/distrital e a estrutura federativa, incluindo breve reconstrução do percurso histórico desde a Taxa Rodoviária Federal e as limitações constitucionais e jurisprudenciais que, por longo período, condicionaram sua incidência.

Na seção 3 analisa-se o contexto e os objetivos da Reforma Tributária, detalhando-se, em seguida, as inovações específicas do IPVA introduzidas pela Emenda Constitucional nº 132/2023 (com destaque para a inclusão de veículos aquáticos e aéreos, as exceções constitucionais e a possibilidade de alíquotas diferenciadas), além do enquadramento dessas mudanças nos fundamentos constitucionais da capacidade contributiva e da isonomia tributária. Por fim, na seção 4 aborda-se o cenário de regulamentação e implementação do novo IPVA, com exame do PLP nº 138/2025 e dos desafios legislativos, operacionais e federativos envolvidos, incluindo possíveis conflitos de competência, necessidades de integração cadastral e exemplos de movimentos normativos estaduais, culminando em análise

prospectiva sobre a efetivação das mudanças no contexto de transição do novo sistema tributário.

O IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES NO BRASIL

Definição, Características e Funcionamento Prático do IPVA

Definição do IPVA

O Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) é um tributo de competência dos Estados e ao Distrito Federal, conforme estabelecido pelo artigo 155, inciso III, da Constituição Federal de 1988, que prevê: “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: III - propriedade de veículos automotores” (Brasil, 1988).

Para a adequada compreensão do IPVA, mostra-se pertinente relembrar o conceito legal de tributo. O Código Tributário Nacional define tributo como prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção por ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Nessa linha, o IPVA não se configura como penalidade por ilícito, mas como prestação pecuniária decorrente da situação jurídica de propriedade de veículo automotor.

Além disso, o CTN conceitua imposto como o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Em termos dogmáticos, o fato gerador pode ser compreendido como o conjunto de circunstâncias cuja ocorrência faz nascer a obrigação tributária, segundo a sistematização doutrinária (Biderman, 2013). Assim, por se tratar de imposto, a exigência do IPVA não pressupõe contraprestação específica do Estado, diferentemente do que ocorre com as taxas.

No plano classificatório, o IPVA é comumente descrito como imposto de natureza real, pois incide sobre manifestação de riqueza vinculada ao bem (a propriedade do veículo), sem considerar elementos subjetivos do contribuinte (Paulsen, 2014). O critério material de incidência, portanto, está ligado à titularidade do veículo automotor, e não às características pessoais de seu proprietário.

Quanto ao alcance da expressão “veículos automotores”, a compreensão tradicional, por longo período, esteve associada sobretudo a veículos terrestres (automóveis, motocicletas e similares). O tema, contudo, passou a receber releituras em debates doutrinários e jurisprudenciais, especialmente diante das alterações

constitucionais mais recentes que repercutem sobre a hipótese de incidência, matéria que será retomada em seção própria, com maior profundidade.

Características do IPVA

Entre as características do IPVA, destaca-se a não vinculação, típica dos impostos. Em termos teóricos, define-se imposto como tributo cuja hipótese de incidência não se vincula a atuação estatal específica, razão pela qual a arrecadação não se destina, em regra, a uma contraprestação individualizada (Carvalho, 2019).

A Constituição Federal, inclusive, prevê a vedação à vinculação da receita de impostos, ressalvadas hipóteses constitucionais expressas, conforme o art. 167, inciso IV.

Desta maneira, o IPVA possui natureza não vinculativa, tendo como finalidade a arrecadação de recursos para os entes federativos, os quais retornarão à população de forma genérica, ou seja, sem contraprestação específica. Isso difere o IPVA das antigas taxas que eram cobradas dos automotores, como será visto adiante, pois não há mais vinculatidade na contraprestação estatal.

No tocante ao aspecto quantitativo, a base de cálculo representa o elemento mensurador sobre o qual incide a alíquota, resultando no montante devido (Moreira, 2019). Para o IPVA, a base de cálculo é, como regra, o valor venal do veículo. Nos veículos usados, é prática corrente que os Estados publiquem, anualmente, tabelas com valores referenciais por marca, modelo e ano; nos veículos novos, utiliza-se com frequência o valor constante da nota fiscal como parâmetro inicial, por refletir o valor de aquisição do bem.

Quanto às limitações temporais ao poder de tributar, destaca-se que o IPVA se submete à anterioridade anual, mas a Constituição excepciona a necessidade de observância da anterioridade nonagesimal no que se refere à fixação da base de cálculo, na forma do § 1º do art. 150 (Brasil, 1988). A doutrina observa que, nesse contexto, é admitida a atualização das tabelas de valores para refletir o valor de mercado do veículo no exercício seguinte, sem que isso implique, por si só, majoração tributária, desde que preservados os limites constitucionais pertinentes. Como leciona Paulsen:

Mas o § 1º do art. 150 da CF excepciona o IPVA da necessidade de observância da anterioridade nonagesimal no que diz respeito “à fixação da base de cálculo”. Desse modo, as tabelas utilizadas para a definição do valor dos veículos conforme sua marca, modelo, ano de fabricação etc. podem ser alteradas ao final de um ano para aplicação ao fato gerador que se considere ocorrido já no início do ano subseqüente, ainda que não decorridos noventa dias (Paulsen, 2014, p. 233).

Estabelecidas essas premissas, passa-se ao exame do funcionamento do IPVA na prática.

Funcionamento do IPVA na Prática

Na prática, a tributação do IPVA se materializa sobre a titularidade de veículos automotores, configurando a relação tributária a partir do momento em que o contribuinte pratica sobre o fato gerador, ou seja, ao ser proprietário de um automotor. No cálculo, Hugo de Brito Machado (2010) ensina que o valor devido a ser lançado é resultado da aplicação de uma alíquota sobre a base de cálculo.

Analisando a legislação do Estado do Rio Grande do Sul, Paulsen (2014) exemplifica o funcionamento do imposto, sendo o valor constante na nota fiscal àquele correspondente a base de cálculo de veículos novos e, para os veículos usados, o valor divulgado anualmente pelo Estado. A alíquota incidente para automóveis e camionetes é de 3% e 1% para caminhões, ônibus e veículos de locação e o pagamento do IPVA é requisito para renovação da licença de tráfego do veículo (CRLV). Ao final, metade da arrecadação é repartida com os Municípios onde os veículos estão cadastrados.

Como exemplo, um proprietário de automóvel, com valor de R\$ 100.000,00, licenciado no Rio Grande do Sul, com alíquota de 3%, geraria um imposto de R\$ 3.000,00 (R\$ 100.000,00 x 3%).

Também é relevante observar a repartição da receita: a Constituição determina que parte da arrecadação do IPVA seja destinada aos Municípios, conforme o critério de licenciamento dos veículos. Tal desenho reforça a dimensão federativa do imposto e evidencia sua importância no financiamento público local.

Após a conceituação e entendimento do IPVA na prática, o estudo passará a análise da competência tributária e da estrutura federativa estabelecida pela Constituição da República de 1988 outorgou.

Competência Tributária e Estrutura Federativa

Competência Tributária do IPVA

A competência para instituir e arrecadar o IPVA é atribuída pela Constituição Federal aos Estados e ao Distrito Federal, conforme dispõe o artigo 155, inciso III da Carta Magna. Isso significa que cada unidade da federação possui autonomia para definir as regras específicas de seu imposto, como as alíquotas e os calendários de

pagamento, gerando um cenário de diversidade normativa e de respeito ao federalismo em território nacional. Para Edson Miranda Santos:

A Constituição Federal demonstra, em seu art. 146, III, a, que a lei complementar cabe estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. Porém, não há norma geral regulamentando o IPVA. Os Estados e o Distrito Federal legislam de forma plena a respeito do tributo, conforme art. 24, § 4º, da Constituição Federal de 1988 (Santos, 2022, p. 12).

Assim sendo, a competência para legislar sobre o IPVA é exercida de forma plena pelos Estados e pelo Distrito Federal em decorrência da inércia do legislativo em dispor sobre as normas gerais para o tributo. A partir dessa lacuna legislativa, a competência dos entes federativos torna-se plena, conforme lhes faculta o art. 24, § 4º, da mesma Carta.

Desta feita, a competência tributária nada mais é que o poder, conferido constitucionalmente, de legislar sobre determinado tributo. A competência tributária é indelegável, e possui caráter exclusivo, de certo que nem mesmo ao legislador estadual pode estabelecer fato gerador diverso daquele outorgado pela Constituição. Luciano Amaro afirma que a competência tributária deve sempre respeitar os limites da Constituição, de modo que não se permite ao legislador estadual modificar matéria de fato gerador de imposto definido na CRFB (Amaro, 2022, *apud* Corrêa, 2025, p. 12).

Em suma, a competência tributária do IPVA é descentralizada, o que confere a cada Estado e ao Distrito Federal a prerrogativa de legislar sobre elementos essenciais do imposto, como a definição de alíquotas e bases de cálculo, representando a manifestação do federalismo fiscal brasileiro, respeitando, contudo, os limites constitucionais. Feita a delimitação da competência tributária, passemos agora a análise mais aprofundada dessa estrutura federativa do imposto.

Estrutura Federativa: Comparação entre Entes

A estrutura federativa do IPVA decorre do desenho constitucional que distribui competências tributárias para garantir autonomia financeira e operacional aos entes federativos, permitindo-lhes acomodar peculiaridades econômicas e administrativas locais. A atribuição de competências tributárias é frequentemente apontada como elemento essencial do princípio federativo, por assegurar certa independência econômica dos entes frente às suas despesas (Rocha, 2023). Luísa Cristina Carneiro afirma que:

Já o complemento, segundo o comando constitucional, está representado pela expressão *proprietário de veículos automotores*, conforme previsto no art. 155, III, da Constituição. A locução deve ser analisada em sua totalidade, pondo em evidência os fatos sobre os quais o constituinte fez recair a

tributação, bem como aqueles que deixou fora do âmbito de incidência tributária. Dessa forma, o critério material da regra-matriz de incidência tributária do IPVA é '*ser proprietário de veículos automotores*'. Isso significa que os Estados e o Distrito Federal somente poderão exercer sua competência desde que respeitada essa condição, ou seja, exigir um tributo não vinculado a qualquer atividade estatal, que incida sobre aquele que exercer a propriedade de um veículo automotor (Carneiro, 2014, pp. 113-114).

Dessa forma, a competência descentralizada dos Estados e ao Distrito Federal não é absoluta, de certo que os entes federativos devem respeitar os imperiosos limites constitucionais, de modo que o IPVA será exigido somente do proprietário e atendo-se à titularidade do bem automotor, ou seja, Estados e DF não podem inovar quanto ao fato gerador do tributo, que é definido constitucionalmente.

A pluralidade normativa pode ser visualizada por comparações de alíquotas entre entes. No Estado do Tocantins, por exemplo, a legislação prevê alíquotas variáveis conforme natureza do veículo e potência do motor, registrando-se, para automóveis de passageiros com motor de até 100 HP, a alíquota de 2,5% (Tocantins, 2001). Já no Estado de Goiás, para veículos destinados ao transporte de passageiros com motor de até 100 HP, a alíquota indicada é de 2% (Goiás, 1991). Tais distinções evidenciam a autonomia legislativa, sem afastar a referência comum à hipótese de incidência constitucional.

Portanto, compreendido o conceito da competência tributária do IPVA e a prerrogativa reservada aos Estados e ao Distrito Federal para legislar, torna-se pertinente analisar a evolução histórica do imposto, assim como suas limitações constitucionais e jurisprudenciais no Brasil.

Evolução Histórica: Da Taxa Rodoviária Federal às Limitações Constitucionais e Jurisprudenciais

Evolução Histórica do IPVA

A forma atual de tributação de veículos automotores é hoje resultado de evoluções históricas na tentativa de tornar um imposto mais justo, levando-se em consideração o patrimônio e a capacidade contributiva dos proprietários. A tributação de veículos automotores surgiu em forma de taxa, surgindo do exercício do poder de polícia e com contraprestação específica.

Por força normativa do Decreto-Lei nº 397/68, foi instituída a "Taxa Rodoviária Federal", incidindo sob qualquer veículo motorizado que transitasse em território nacional, sendo o valor arrecadado destinado ao custeio de conservação das estradas (Brasil, 1968, art.1º). No artigo 2º desse Decreto, fixou-se que a taxa seria cobrada em 0,5% sobre o valor do veículo (Brasil, 1968). Essa forma de cobrança

evidenciava uma injustiça fiscal, à medida que não havia diferenciação de alíquotas, a taxa se torna mais onerosa para proprietários de veículos menos valiosos e com menos capacidade contributiva. Analisando a TRF, Luísa Cristina Carneiro diz que:

Da análise da estrutura da Taxa Rodoviária Federal, verifica-se que sua hipótese de incidência, sua base de cálculo e sua finalidade eram desconexas. Ora, o fato apto a dar ensejo à tributação era a circulação de veículo motorizado no território nacional, a base de cálculo do valor do veículo e a contraprestação estatal à conservação de estradas, três realidades distintas, que não se relacionam. [...] Exige-se, necessariamente, uma correlação lógica entre a base de cálculo e a hipótese de incidência, para que o contribuinte seja tributado nos termos da Constituição, o que não ocorreu com a Taxa Rodoviária Federal (Carneiro, 2014, p. 102).

É perceptível que a TRF apresentava fragilidades conceituais que impediam uma conexão lógica entre sua hipótese de incidência, base de cálculo e finalidade. A hipótese “circular com veículo motorizado”, e a base de cálculo, em nada se relacionava com o valor do bem, assim como a finalidade “conservação das estradas” não dependia do preço do carro, mas sim do uso da via.

Além disso, a competência tributária para a cobrança da TRF não era bem definida, razão pela qual foi substituída pela “Taxa Rodoviária Única”, através do Decreto-Lei nº 999/69. Segundo Coelho, o decreto que instituiu a TRU extinguiu a cobrança simultânea de taxas pela União, Estados e Municípios, permitindo uma cobrança única. A arrecadação era destinada em 40% ao Departamento Nacional de Estradas e Rodagens (Coelho, 2013), o que demonstrava a necessidade de contraprestação inerente às taxas.

Apesar da mudança, a TRU manteve os vícios da TRF no sentido da não conexão lógica entre base de cálculo, hipótese de incidência e finalidade, oportunamente, com a Emenda Constitucional nº 27/85, o IPVA foi instituído substituindo à antiga TRU. Para Matheus Buarque Eichler (2014), a criação do IPVA foi um caminho de flexibilizar a destinação dos recursos, conferindo ao gestor público maior liberdade na aplicação de verbas não voltadas à fins pré-determinados.

Portanto, a criação do IPVA permitiu maior discricionariedade na forma de retorno dos recursos estatais. Uma vez que não havia mais a necessidade de contraprestação específica, característica das taxas, o gestor pôde agir com mais liberdade no retorno genérico dos impostos à sociedade em geral.

Limitações Constitucionais e Jurisprudenciais

Embora o IPVA esteja previsto no texto constitucional, o imposto se submete às limitações constitucionais gerais ao poder de tributar, além de enfrentar discussões interpretativas sobre o alcance da expressão “veículos automotores”. No

plano normativo, a Constituição prevê a edição de normas gerais por lei complementar em matéria tributária (Brasil, 1988). A ausência de lei complementar específica sobre o IPVA, entretanto, é apontada como fator de intensificação da produção normativa estadual, exercida de forma plena enquanto persistir a omissão legislativa (Corrêa, 2025).

No plano jurisprudencial, consolidou-se, por longo período, entendimento restritivo quanto à incidência do imposto, sobretudo para afastar sua aplicação a embarcações e aeronaves. O Supremo Tribunal Federal, em julgados paradigmáticos, assentou que o conceito de “veículos automotores”, para fins de IPVA, não abrangia, naquele contexto interpretativo, aeronaves e embarcações. Entre os precedentes comumente referidos, destacam-se decisões em recursos extraordinários que afastaram a possibilidade de incidência do imposto sobre tais bens, delimitando a compreensão do campo material de tributação à realidade predominante dos veículos terrestres.

Desse modo, a incidência do IPVA foi, por tempo considerável, condicionada por uma leitura jurisprudencial que excluía embarcações e aeronaves do âmbito do imposto. O cenário, contudo, passou a ser revisitado com as alterações introduzidas pela Emenda Constitucional nº 132/2023, tema que será examinado adiante, à luz de seus impactos na hipótese de incidência e nos desafios de regulamentação pelos entes federativos.

A REFORMA TRIBUTÁRIA E A AMPLIAÇÃO DO IPVA PELA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 132/2023

Contexto e Objetivos da Reforma Tributária

O contexto em que se insere a reforma tributária brasileira revela-se complexo, diante da histórica percepção social de elevada carga tributária e da consequente insatisfação quanto à racionalidade do sistema. Com o propósito de alterar esse cenário, a Proposta de Emenda à Constituição nº 45/2019 culminou na Emenda Constitucional nº 132/2023, marcada, entre outros eixos, pela reestruturação da tributação sobre o consumo, com a unificação e substituição de tributos, conforme se examinará adiante.

O advento da Emenda Constitucional nº 132/2023 constituiu marco relevante para o sistema tributário brasileiro, instituindo a chamada Reforma Tributária. Trata-se, contudo, de resultado de processo prolongado de debates no âmbito doutrinário e jurisprudencial, voltado não apenas ao IPVA, mas ao ordenamento tributário nacional como um todo, em busca de maior coerência, eficiência e justiça fiscal.

Nesse sentido, a literatura registra a defesa de mecanismos aptos a promover justiça fiscal e maior equilíbrio entre tributação e bem comum, como resposta às insuficiências do modelo então vigente (Machado; Balthazar, 2017, apud Carrijo, 2022). Soma-se a esse quadro o argumento de que a elevada carga tributária não teria sido acompanhada, em igual medida, por adequada contraprestação estatal em serviços públicos, o que reforçaria a pressão social por mudanças estruturais. Sobre esse ponto, Maciel, Moraes e Rodrigues destacam levantamento do IBPT, referente a 2021, no qual o Brasil figuraria em posição desfavorável quanto ao retorno social da arrecadação tributária:

De acordo com um levantamento realizado em 2021 pelo IBPT (Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário), considerando os 30 países com a maior carga tributária do mundo, em um estudo que apontou o índice de retorno da arrecadação dos tributos, o Brasil apareceu em último lugar, com o menor IRBES (Índice de Retorno de Bem-Estar à Sociedade). Com esses baixos benefícios convertidos para a sociedade a partir da arrecadação de tributos, conforme apontado pela pesquisa, a reforma tributária se mostra como uma saída, podendo significar uma grande melhora no sistema de tributação e de contraprestação ao contribuinte (Maciel; Moraes; Rodrigues, 2021, p. 3).

Nesse cenário, a Emenda Constitucional nº 132/2023 foi incorporada como iniciativa de racionalização do sistema e de introdução de diretrizes orientadoras. De forma expressa, a Emenda incluiu, no texto constitucional, fundamentos vinculados à simplicidade, transparência, justiça tributária, cooperação e defesa do meio ambiente, com atenção à mitigação de efeitos regressivos, conforme inserções no art. 145 (Brasil, 1988). Esses vetores apresentam-se como base normativa e axiológica da reforma, buscando orientar a reorganização do sistema em direção a maior eficiência e inteligibilidade.

Em consonância com tais diretrizes, a reforma promoveu alterações significativas na tributação sobre o consumo, com criação de novos tributos e substituição de outros. Em análise panorâmica, Harzheim registra como ponto central a simplificação mediante criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), em substituição a tributos anteriores, com a perspectiva de redução de contencioso (Harzheim, 2024), veja-se:

Um dos pontos chaves da reforma, consiste na simplificação da tributação sobre consumo, com a criação do Imposto Sobre Bens e Serviços (IBS), cuja competência para tributar é dos estados e dos municípios, e, da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência federal, em substituição a cinco impostos, quais sejam: Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), Imposto sobre produtos industrializado (IPI), Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), trazendo consigo a perspectiva de redução do contencioso tributário (Harzheim, 2024, p. 14).

Dessa forma, além de trazer maior simplicidade tributária, ao unificar impostos para a criação do CBS e IBS, em competência compartilhada entre Estados e Municípios, se findará a guerra fiscal gerada pelo esforço desses entes em atrair investimentos através de benefícios tributários (Harzeim, 2024).

Pontuadas as premissas gerais sobre o contexto e os propósitos da recente Reforma Tributária, passemos à análise de que a Emenda Constitucional não se limitou a reestruturar a tributação sobre o consumo. O enfoque agora passa das diretrizes gerais para analisar, de fato, as mudanças introduzidas para o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).

Mudanças Trazidas pela Reforma: A Inclusão de Embarcações e Aeronaves no IPVA e as Alíquotas Diferenciadas

Conforme já indicado na abordagem histórico-evolutiva do IPVA, a incidência do imposto foi tradicionalmente associada, em grande medida, à propriedade de veículos terrestres, em razão de limitações interpretativas e, sobretudo, de consolidação jurisprudencial sobre o conceito de “veículos automotores”. Nesse percurso, desde os modelos pretéritos de taxa até a conformação do IPVA, a tributação concentrou-se, predominantemente, nos automotores terrestres.

A principal alteração introduzida pela Emenda Constitucional nº 132/2023, no campo do IPVA, foi a ampliação expressa do âmbito de incidência para abarcar veículos terrestres, aquáticos e aéreos, com previsão de exceções constitucionais. A Constituição passou a prever, no art. 155, § 6º, que o imposto incidirá sobre a propriedade de veículos automotores nessas três categorias, excetuando-se hipóteses específicas, como aeronaves agrícolas e aquelas vinculadas à prestação de serviços aéreos a terceiros por operador certificado, determinadas embarcações vinculadas a atividades produtivas e plataformas com finalidade principal econômica em águas territoriais e zona econômica exclusiva, além de tratores e máquinas agrícolas (Brasil, 1988), *in verbis*:

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: 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).

À luz desse desenho normativo, a ampliação para veículos aquáticos e aéreos tende a alcançar bens de alto valor econômico que, sob a leitura precedente, não integravam a tributação pelo IPVA. Contudo, o próprio texto constitucional estabelece limites ao poder de tributar ao prever exceções relacionadas a finalidades produtivas e estratégicas, especialmente no âmbito agrícola e de atividades econômicas específicas, o que pode ser compreendido como mecanismo de preservação de setores essenciais e de contenção de efeitos indesejáveis sobre a atividade econômica (Brasil, 1988).

Sob o prisma da justiça fiscal, a ampliação da incidência é frequentemente justificada por associar-se a bens cujo uso recreativo ou de luxo é, em regra, compatível com maior capacidade econômica, como iates, helicópteros e determinadas embarcações e aeronaves de uso privado. Nessa linha argumentativa, Corrêa sustenta que a opção legislativa de alcançar aeronaves e embarcações recreativas guarda aproximação com a lógica de tributação de grandes patrimônios, vinculada ao debate sobre o Imposto sobre Grandes Fortunas, não instituído por ausência de lei complementar, de modo que a reforma, ao alterar o IPVA, teria buscado atingir, por via indireta, finalidade correlata (Corrêa, 2025). Em consequência, o desenho constitucional tende a reforçar a orientação de que maior patrimônio contribua de forma mais efetiva para o financiamento estatal.

Outra inovação relevante trazida pela Emenda Constitucional nº 132/2023 consiste na possibilidade de adoção de parâmetros diferenciadores para as alíquotas, permitindo variações conforme tipo, valor, utilização do veículo e, ainda, segundo critérios relacionados ao impacto ambiental, em atenção à diretriz constitucional de proteção do meio ambiente, nos termos do art. 155, § 6º, com redação dada pela Emenda (Brasil, 1988). Esse ponto aproxima o imposto de uma função extrafiscal, na medida em que a tributação pode ser utilizada como instrumento indutor de condutas, estimulando escolhas menos poluentes e compatíveis com objetivos ambientais (Silva; Lima; Carvalho, 2024). Nesse quadro, o IPVA pode exceder a finalidade meramente arrecadatória para atuar como mecanismo de política pública.

No âmbito subnacional, registra-se exemplo de adequação normativa alinhada à diretriz ambiental: o Código Tributário do Estado do Tocantins (Lei nº 1.287/2001), em redação alterada pela Lei nº 4.371/2024, prevê redução de base de cálculo para veículos elétricos, com redução de 30%, sinalizando estímulo à aquisição de veículos de menor impacto ambiental, embora o critério ali utilizado se projete sobre a base e

não diretamente sobre a alíquota (Tocantins, 2001). Esse tipo de modelagem evidencia a incorporação prática de objetivos ambientais na disciplina do imposto.

Delineadas as principais alterações introduzidas pela Emenda Constitucional nº 132/2023 quanto ao IPVA, passa-se à análise dos fundamentos constitucionais que se relacionam com tais mudanças, especialmente sob a ótica da capacidade contributiva e da isonomia tributária.

Fundamentos Constitucionais: Isonomia e Capacidade Contributiva

Os princípios constitucionais estruturam o sistema tributário e orientam a interpretação das normas infraconstitucionais, funcionando como limites materiais ao poder de tributar e como parâmetros de controle de arbitrariedades na intervenção estatal sobre o patrimônio privado. Nessa perspectiva, a principiologia tributária cumpre papel central na contenção de excessos e na preservação de valores constitucionais que condicionam a atividade fiscal, conforme pontua a doutrina ao tratar da função limitadora dos princípios no Direito Tributário (Matsushita, 2023).

O princípio da capacidade contributiva encontra fundamento no art. 145, § 1º, da Constituição Federal, segundo o qual os impostos deverão observar, sempre que possível, o caráter pessoal e a capacidade econômica do contribuinte (Brasil, 1988). Em conceituação corrente, a capacidade contributiva corresponde à aptidão econômica do sujeito passivo para suportar o ônus tributário, impondo ao Estado o dever de calibrar a tributação de modo proporcional à realidade econômica, como registra a literatura citada por Lima, Mendes e Gonçalves (2025).

A partir desse parâmetro, a reforma do IPVA, ao ampliar a incidência para veículos aquáticos e aéreos, pode ser compreendida como tentativa de aproximar a tributação da manifestação de riqueza associada a bens de maior valor e, com frequência, de fruição privada, especialmente em usos recreativos.

Além de efetivar o princípio da capacidade contributiva, as alterações feitas ao IPVA foram igualmente enfocadas no princípio isonomia tributária, previsto no Artigo 150, inciso II, da Constituição Federal. Hugo de Brito Machado fala sobre esse princípio:

O princípio da igualdade, numa visão formalista é dirigido apenas ao aplicador da lei, pode significar apenas o caráter hipotético da norma, a dizer que, realizada a hipótese normativa, a consequência deve ser igual, sem qualquer distinção decorrente de quem seja a pessoa envolvida. Assim, se a norma estabelece que *quem for proprietário de imóvel deve pagar imposto*, o imposto é devido, seja qual for o proprietário do imóvel, em cada caso. As dificuldades no pertinente ao princípio da isonomia surgem quando se coloca a questão de saber se o legislador pode estabelecer hipóteses discriminatórias, e qual o critério de discrimine que pode

validamente utilizar. Na verdade, a lei sempre discrimina. Seu papel fundamental consiste precisamente na disciplina das desigualdades naturais existentes entre as pessoas (Machado, 2010, p. 43-44).

Pode-se então compreender que o Estado deve tratar os iguais de forma igualitária e os desiguais de forma desigual, na medida de suas desigualdades. Nessa moldura, a possibilidade de diferenciação de alíquotas conforme critérios justificáveis, inclusive ambientais, tende a se harmonizar com a isonomia material, na medida em que autoriza tratar desigualmente situações desiguais, desde que a diferenciação seja racional, proporcional e constitucionalmente fundamentada.

Além disso, a autorização constitucional para diferenciação conforme impacto ambiental reforça a ideia de que a igualdade tributária não se confunde com uniformidade absoluta: a tributação pode ser modulada para incentivar condutas ambientalmente adequadas, o que permite, por exemplo, tratamento fiscal distinto entre veículos elétricos e veículos movidos a combustíveis fósseis, na forma do art. 155, § 6º, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 132/2023 (Brasil, 1988). Esse mecanismo pode ser lido como convergência entre isonomia material, capacidade contributiva e defesa do meio ambiente, em uma racionalidade constitucional integrada.

Examinados o contexto e os objetivos da reforma, bem como as mudanças promovidas no IPVA e seus fundamentos constitucionais, o estudo prossegue para análise dos desafios de regulamentação e de efetivação prática das alterações introduzidas pela Emenda Constitucional nº 132/2023, especialmente no âmbito estadual e distrital, onde se concretiza a disciplina do imposto.

REGULAMENTAÇÃO ATUAL E DESAFIOS PARA A IMPLEMENTAÇÃO DO NOVO IPVA

PLP 138/2025 e a Regulamentação do “Novo” IPVA

Nesse momento, o presente estudo passa a analisar a construção normativa destinada à estruturação das mudanças do Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores, com vistas à implementação da nova forma de tributar desse imposto, trazida pela reforma tributária.

Embora a Emenda Constitucional nº 132/2023 tenha estabelecido diretrizes constitucionais relevantes para a reconfiguração do IPVA, notadamente a ampliação expressa da incidência para veículos terrestres, aquáticos e aéreos, com exceções, e a possibilidade de diferenciação de alíquotas segundo critérios como valor, tipo, utilização e impacto ambiental, a concretização do imposto, no plano aplicável, depende de regulamentação infraconstitucional e, sobretudo, de disciplina

estadual/distrital, em virtude da competência tributária atribuída pelo art. 155, inciso III, da Constituição (Brasil, 1988).

No âmbito geral da Reforma Tributária do consumo, foi editada a Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025, que institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS), além de criar o Comitê Gestor do IBS e promover alterações correlatas. Contudo, essa lei complementar não se destina a estabelecer normas gerais específicas do IPVA, razão pela qual a regulamentação nacional desse imposto tem sido discutida em proposição própria.

Nesse contexto, destaca-se o Projeto de Lei Complementar nº 138/2025, de autoria da Senadora Augusta Brito, apresentado em 25 de junho de 2025, com a finalidade de estabelecer normas gerais do IPVA a serem observadas pelos Estados e pelo Distrito Federal. Logicamente, o projeto manteve a competência tributária estadual outorgada pela Constituição Federal de 1988, dispondo, em seu artigo 2º, a competência dos Estados e Distrito Federal para instituir o IPVA de acordo com o local de registro do veículo ou de residência do proprietário de veículo aquático ou aéreo (Brasil, 2025).

O PLP nº 138/2025 também define a ocorrência do fato gerador para veículos aquáticos ou aéreos, qual seja:

Art. 5º Considerar-se-á ocorrido o fato gerador do IPVA: II – caso se trate de veículo aquático ou aéreo, considerar-se-á ocorrido o fato gerador na data da aquisição pelo proprietário domiciliado no Estado ou no Distrito Federal, comprovada por meio de documento fiscal.

§ 3º Nas hipóteses previstas nos incisos II a VIII do caput deste artigo, a cobrança do IPVA será proporcional ao período restante do ano-calendário. (Brasil, 2025, pg. 7).

No geral, percebe-se a semelhança de vários conceitos da incidência do imposto sobre veículos terrestres também para veículos aquáticos e aéreos, seja na fixação do fato gerador, seja na responsabilização solidária pelo pagamento do IPVA, como por exemplo, nos casos em que o alienante não comunica da venda do veículo ao órgão de cadastro, até o momento em que a autoridade repensável tome ciência da transferência.

Cumprе ressaltar que uma das principais preocupações do PLP 138/2025 foi a proposição de mecanismos que permitissem a mitigação da guerra fiscal do IPVA, adotando, para veículos aquáticos e aéreos, a fixação da competência no Estado de domicílio do proprietário (Brasil, 2025). Essa fixação ocorre para justamente tentar dirimir a guerra fiscal tributária no Brasil, impedindo que contribuintes registrem

esses bens de alto valor em unidades federativas com alíquotas mais baixas, que não correspondem à realidade de sua residência econômica.

Contudo, cabe destacar que a norma regulamentadora analisada ainda não possui vigência, tratando-se de projeto de inovação legislativa ainda em trâmite, em razão do caráter recente da reforma. O Projeto de Lei Complementar nº 138/2025 encontra-se atualmente na Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania (CCJ) do Senado Federal. Seguindo o devido processo legislativo, após sua aprovação na Casa Iniciadora, o texto será remetido à revisão da Câmara dos Deputados para, após deliberação, encaminhamento ao Chefe do Poder Executivo Federal, para sanção ou veto e sua conversão em lei. Por essa razão, a eficácia uniforme das regras gerais permanece condicionada ao resultado do processo legislativo federal e, em seguida, à regulamentação concreta por cada Estado e pelo Distrito Federal, no exercício de sua competência constitucional.

Analisando esse contexto, é certo que a nova roupagem do IPVA traduzida nesse Projeto de Lei, os entes federativos terão ainda mais potencial de arrecadação sobre esses bens de luxo, geralmente utilizados em atividades recreativas, o que caracteriza, indubitavelmente, como uma grande oportunidade de ganho em renda estatal. Porém, para que isso se concretize, alguns desafios operacionais e de competência deverão ser superados, como será discutido adiante.

Desafios Operacionais e Conflitos de Competência

A cobrança do IPVA sobre aeronaves e embarcações apresenta desafios administrativos relevantes, especialmente porque os cadastros e registros desses bens, em regra, não são geridos pelos Departamentos Estaduais de Trânsito. No caso das aeronaves, a base registral é vinculada ao sistema federal de aviação civil; quanto às embarcações, os registros são tradicionalmente associados a estruturas de natureza federal ligadas à autoridade marítima. Esse desenho impõe, como problema central, a assimetria informacional: as Secretarias de Fazenda estaduais/distritais podem não dispor, de forma direta e integrada, dos dados cadastrais necessários para identificar o sujeito passivo, reconhecer a ocorrência do fato gerador e viabilizar o lançamento, a notificação e a cobrança.

A literatura já apontava, mesmo antes da alteração constitucional, que a dificuldade não residiria em “controlar tráfego” (circulação), mas em obter informações mínimas de propriedade para exercer a competência tributária, distinguindo-se, portanto, circulação e propriedade como categorias jurídicas diversas, nesse sentido:

Por outro lado, procede a informação de que o Estado de São Paulo, bem como os demais Estados da federação, não possui qualquer gerência ou mesmo poder de disciplinar o tráfego aéreo ou marítimo. Entretanto, o que não podemos, de maneira alguma, é confundir a circulação ou o tráfego de embarcações e aeronaves com a sua propriedade. Os Estados não necessitam de qualquer poder sobre o tráfego, contudo, carece de dados cadastrais de tais veículos para exercer seu poder de tributar, o que seria mera questão prática, depois de reconhecida a legitimidade da incidência do IPVA sobre os veículos de trânsito aéreo e aquático (Silva, 2014, p. 85).

Tal observação reforça que a efetividade do novo IPVA exige arranjos de cooperação administrativa e tecnológica entre órgãos reguladores federais detentores de cadastro e as administrações tributárias estaduais/distritais, sob pena de esvaziamento prático da norma constitucional.

Além do desafio de integração de dados, emerge o risco de conflitos federativos ligados à definição do ente competente para exigir o tributo, especialmente diante da possibilidade de registros estratégicos (ou de conveniência) em unidades federativas com menor carga, fenômeno que, em termos práticos, se aproxima da lógica de “guerra fiscal”. Nesse ponto, o PLP nº 138/2025 sustenta buscar critérios “objetivos” para identificação do ente tributante e, no plano justificativo, aponta a opção pelo domicílio do proprietário para aeronaves e embarcações como forma de reduzir evasão e elisão associadas à escolha de local de registro desconectado da residência econômica.

Entrementes, forçoso constatar que a cooperação entre os entes poderia levantar o questionamento sobre, de certa forma, haver a criação de conflitos de competência, tendo em vista a efetiva participação que cada um teria na gerência e controle desse imposto. Aqui ressalta-se que o PLP inova ao promover uma tentativa de superar esses desafios de conflitos ao fixar a identificação do ente que tributará esses veículos, deixando claro para quem o imposto será devido. A Senadora Augusta Brito, em suas justificativas, diz que:

Para solucionar de forma definitiva os conflitos de competência, o projeto estabelece critérios objetivos e inequívocos para a identificação do ente tributante. Para veículos terrestres, a competência permanece vinculada ao local de registro e licenciamento. Contudo, para aeronaves e embarcações, a proposição inova ao determinar que o imposto será devido no estado de domicílio do proprietário. Essa regra é crucial para combater a evasão e a elisão fiscal, pois define o domicílio de forma precisa: para pessoas jurídicas, vincula-se à unidade onde o bem está efetivamente alocado, e para pessoas físicas, ao domicílio declarado para fins do Imposto sobre a Renda. Tais amarras impedem o registro de conveniência em paraísos fiscais estaduais e trazem enorme segurança jurídica, pondo fim às disputas federativas que poderiam sobrecarregar ainda mais o Judiciário (Brito, PLP 138/2025, p. 15).

Desse modo, é evidente que a proposição legislativa em análise foi feliz ao estipular critérios importantes para a identificação do ente tributante, mantendo a tributação antiga de local de registro para terrestres e o domicílio do proprietário para os demais, demonstrando uma correta adaptação à realidade de cada tipo de bem. Evidente, portanto, que o ponto central do projeto permite o combate contra a evasão fiscal, eliminando a margem para a criação de domicílios fictícios em estados com alíquotas menores.

Analizados os desafios operacionais a serem enfrentados e os possíveis conflitos de competência entre os entes, juntamente com suas formas de prevenção trazidas pelo PLP 138/2025, o estudo passa agora ao exame de alguns projetos estaduais sobre o novo IPVA e seu cronograma de efetivação.

Projetos Legislativos Estaduais e Cronograma de Efetivação

Alguns Estados brasileiros já possuem em seus Códigos Tributários Estaduais a previsão de incidência da tributação do IPVA para veículos automotores aéreos e aquáticos, como é o caso do Estado do Tocantins, art. 69 da Lei 1.287/2001 (Tocantins, 2001), e o Estado de Goiás, art. 90 da Lei 11.651/91 (Goiás, 1991), a título de exemplificação. Contudo, apesar de ambas as normas estaduais preverem expressamente essa hipótese, a efetiva tributação desses bens está condicionada a uma estruturação normativa que bem defina os critérios a serem usados e os mecanismos de tributação e fiscalização desse imposto.

Esse contraste evidencia um ponto importante: mesmo onde já existiam enunciados estaduais abrangentes, a efetiva exigência sobre aeronaves e embarcações exige regulamentação suficientemente detalhada quanto a cadastro, base de cálculo, lançamento, fiscalização, critérios de competência ativa e operacionalização do pagamento. Ademais, o contexto nacional de harmonização por normas gerais, como as propostas no PLP nº 138/2025, tende a influenciar a opção dos Estados por aguardar um padrão minimamente uniforme, reduzindo riscos de insegurança jurídica e de disputas interestaduais.

Estabelecendo um paralelo comparativo, o Estado de Goiás se movimenta bem mais quando se trata dessa matéria. Em dezembro de 2024, instituiu a Lei Estadual nº 23.173 estabelecendo a cobrança sobre veículos aéreos e aquáticos, além de fixar alíquotas e diretrizes gerais de cobrança, alterando o texto do Código Tributário de Goiás. Porém, alguns meses depois, o artigo 2º da Lei Estadual nº 23.287/2025 revogou a Lei 23.173/2024 (Goiás, 2025) o que indica a complexidade para se estruturar o novo IPVA e reforça a ideia da necessidade de uma Lei Complementar

nacional que estabeleça regras gerais para uma mínima uniformização da cobrança do imposto.

No que diz respeito ao cronograma de efetivação da reforma, as mudanças do IPVA seguirão caminhos distintos se comparados aos demais tributos alterados pela Emenda Constitucional 132/2023, possuindo expectativa de vigência mais célere. Strapazzoli e Teramoto fizeram a seguinte análise:

Diferentemente do que se diz sobre a vacância de uma norma, a reforma tributária trazida pela Emenda Constitucional nº 132/2023 possui uma implementação progressiva, ou seja, um período de transição até que o novo sistema tributário entre em pleno vigor, transição esta que se estenderá a partir de 2026 até 2032, sendo implementada definitivamente em 2033 (BBC News Brasil, 2023, *apud* Strapazzoli *et al* Teramoto, 2025, p. 6400).

No que se refere ao cronograma da Reforma Tributária, a transição ampla (IBS/CBS) foi desenhada para ocorrer de forma gradual a partir de 2026, com encerramento em 2033, conforme materiais institucionais e publicações explicativas sobre o regime de transição dos tributos sobre consumo. Todavia, as alterações relativas ao IPVA não se submetem, necessariamente, ao mesmo calendário longo de coexistência típico do IBS/CBS, porque decorrem de modificação constitucional específica do art. 155, § 6º. Ainda assim, a cobrança efetiva das novas hipóteses deve observar as limitações constitucionais ao poder de tributar, especialmente as regras de anterioridade previstas no art. 150, inciso III, além de depender de disciplina estadual/distrital e de arranjos operacionais para viabilizar o lançamento e a fiscalização.

Dessa forma, a efetivação do “novo IPVA” tende a avançar conforme se consolidem, simultaneamente, normas gerais federais (se aprovadas), regulamentações locais e soluções técnicas de integração cadastral e cooperação institucional, sem as quais a ampliação constitucional pode não produzir, na prática, os resultados esperados.

CONCLUSÃO

A análise desenvolvida permite concluir que a reformulação do IPVA promovida pela Emenda Constitucional nº 132/2023 representa avanço relevante no sistema tributário brasileiro, especialmente por enfrentar distorções associadas ao alcance material do imposto.

Ao ampliar, de modo expresso, a incidência para veículos automotores terrestres, aquáticos e aéreos (com exceções voltadas a atividades produtivas e situações constitucionalmente justificadas), a reforma reposiciona o tributo em maior

consonância com a lógica de tributação patrimonial e com a necessidade de distribuição mais equilibrada do ônus fiscal, aproximando-o dos parâmetros da capacidade contributiva e da isonomia.

Além do aspecto arrecadatório, o novo desenho constitucional fortalece a dimensão extrafiscal do IPVA, ao admitir diferenciações orientadas por critérios como valor, utilização e impacto ambiental. Essa autorização amplia o potencial do imposto como instrumento indutor de políticas públicas, especialmente na agenda de sustentabilidade, ao favorecer tratamentos tributários que estimulem a redução de externalidades negativas e a adoção de tecnologias menos poluentes, sem descaracterizar a essência do tributo enquanto fonte de receita dos entes competentes.

Todavia, também se evidencia que a eficácia prática dessas inovações depende de regulamentação infraconstitucional e de arranjos administrativos capazes de transformar a previsão constitucional em cobrança efetiva.

A discussão normativa em torno do Projeto de Lei Complementar nº 138/2025 ilustra a relevância de critérios uniformes para definição de competência tributante em relação a aeronaves e embarcações, sobretudo para reduzir incentivos a registros meramente estratégicos e para mitigar disputas federativas que fragilizem a arrecadação e ampliem a insegurança jurídica. Sem um mínimo de coordenação normativa, tende a persistir espaço para planejamentos oportunistas que esvaziam a finalidade redistributiva e comprometem a eficiência arrecadatória.

Também foram identificados desafios operacionais de grande magnitude, especialmente relacionados à obtenção e ao compartilhamento de dados cadastrais necessários ao lançamento e à fiscalização do imposto sobre bens cuja base registral não se encontra, ordinariamente, sob gestão estadual, como ocorre com veículos terrestres. A superação dessas barreiras exige cooperação institucional e soluções tecnológicas de interoperabilidade entre órgãos detentores de cadastros e as administrações tributárias estaduais e distrital, sob pena de a ampliação constitucional produzir resultados aquém do esperado.

Conclui-se, assim, que o “novo IPVA” se apresenta como instrumento promissor para incremento de justiça fiscal e fortalecimento de políticas ambientais, mas com implementação desafiadora, condicionada a regulamentação consistente e a capacidade administrativa de execução. A reforma, nesse ponto, revela opção constitucional por um sistema tributário mais coerente com valores de equidade e racionalidade, cuja concretização dependerá do alinhamento entre texto constitucional, normas gerais, legislação local e efetividade operacional.

REFERÊNCIAS

BIDERMAN, Maria Tereza Camargo. **Dicionário de termos financeiros e bancários**. São Paulo: Disal Editora, 2013. Disponível em: https://www.google.com.br/books/edition/Dicion%C3%A1rio_de_termos_financeiros_e_banc/-t3BDAAAQBAJ. Acesso em: 11 set. 2025.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 09 set. 2025.

BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei Complementar nº 138, de 2025**. Estabelece as normas gerais do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) de competência dos Estados e do Distrito Federal. Autoria: Senadora Augusta Brito. Brasília, DF, 25 jun. 2025. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/169307>. Acesso em: 16 nov. 2025.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 397, de 30 de dezembro de 1968**. Cria a Taxa Rodoviária Federal destinada à conservação de estradas de rodagem. Brasília, DF: Presidência da República, 1968. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1960-1969/decreto-lei-397-30-dezembro-1968-376444-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em: 13 set. 2025.

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**. 2014. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014. Disponível em: <https://tede.pucsp.br/bitstream/handle/6681/1/Luisa%20Cristina%20Miranda%20Carneiro.pdf>. Acesso em: 12 set. 2025.

CARRIJO, Flávia Lopes. **Reforma tributária no Brasil: impactos na vida do cidadão**. 2022. 30 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Uberlândia, Uberlândia, 2022. Disponível em: <https://repositorio.ufu.br/handle/123456789/37079>. Acesso em: 16 out. 2025.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2019. Disponível em: https://www.academia.edu/39048363/Curso_de_Direito_Tributario_Paulo. Acesso em: 17 set. 2025.

COELHO, Iuri Rocha. **Um estudo sobre a (não) incidência de IPVA sobre a propriedade de embarcações e aeronaves**. 2013. 40 f. Monografia (Especialização em Direito Tributário) - Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, Salvador, 2013. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/07/Iuri-Rocha-Coelho.pdf>. Acesso em: 13 set. 2025.

CORRÊA, Layane Even Mendonça. **Tributação do IPVA sobre a propriedade de veículos aéreos e embarcações de luxo e recreativos**. 2025. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de Goiás, Goiânia, 2025. Disponível em:

<https://repositorio.pucgoias.edu.br/jspui/handle/123456789/9101>. Acesso em: 14 set. 2025.

EICHLER, Matheus Santos Buarque. Reflexos da ampliação do campo de incidência do IPVA sobre embarcações e aeronaves: A PEC 140/2012 e 283/2013 - O inimigo agora é outro. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 19, n. 3849, 14 jan. 2014. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/26396>. Acesso em: 16 set. 2025.

GOIÁS. [Lei nº 11.651, de 26 de dezembro de 1991]. **Código Tributário do Estado de Goiás**. Goiânia: Secretaria da Economia, 1991. Disponível em: <https://appasp.economia.go.gov.br/legislacao/arquivos/Cte/CTE.htm>. Acesso em: 13 set. 2025.

GOIÁS. **Lei nº 23.287, de 24 de março de 2025**. Altera a Lei nº 11.651, de 26 de dezembro de 1991, que institui o Código Tributário do Estado de Goiás, e revoga a Lei nº 23.173, de 26 de dezembro de 2024. Goiânia: Diário Oficial do Estado, 25 mar. 2025. Disponível em: https://legisla.casacivil.go.gov.br/pesquisa_legislacao/110513/lei-23287. Acesso em: 25 nov. 2025.

HARZHEIM, Amanda Vieira. Reforma tributária no Brasil: simplificação e modernização do sistema com a Emenda Constitucional nº 132/2023. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, [s. l.], 2024. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/article/view/768>. Acesso em: 16 out. 2025.

LIMA, Nicolás Cotrim de; MENDES, Suellen Pereira; GONÇALVES, Jonas Rodrigo. O princípio da não cumulatividade e a mitigação da capacidade contributiva nos impostos de consumo em detrimento da justiça fiscal: uma breve análise sobre isonomia material. In: **Anais do Congresso de Políticas Públicas e Desenvolvimento Social**, [s. l.], 2025. Disponível em: <https://periodicos.processus.com.br/index.php/acppds/article/view/1483>. Acesso em: 16 out. 2025.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. Disponível em: https://www.academia.edu/9202793/Hugo_de_Brito_Machado. Acesso em: 13 set. 2025.

MACIEL, Lucas Pires; MORAES, Lucas Oliveira; RODRIGUES, Vinicius Henrique. Impactos da reforma tributária: breve análise econômica a partir dos projetos em trâmite. **Intertemas**, Presidente Prudente, v. 17, 2021. Disponível em: <http://intertemas.toledoprudente.edu.br/index.php/ETIC/article/view/9112/67650803>. Acesso em: 16 out. 2025.

MATSUSHITA, Mariana B. Baeta Neves. **Comunicação jurídica e princípios constitucionais tributários**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 2023. 15 p. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2023/10/Mariana-B.-Baeta-Neves-Matsushita.pdf>. Acesso em: 16 out. 2025.

MOREIRA, André Mendes. Base de cálculo. In: **Enciclopédia Jurídica da PUC-SP**. Tomo: Direito Tributário. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2019. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/265/edicao-1/base-de-calculo>. Acesso em: 11 set. 2025.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 6. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. Disponível em: <https://ole.uff.br/wp-content/uploads/sites/269/2019/07/Leandro-Paulsen-Curso-de-Direito-Tributario-Completo-2014.pdf>. Acesso em: 13 set. 2025.

ROCHA, Roberval. **Direito Tributário**. 10. ed. rev. atual. e ampl. Salvador: JusPodivm, 2023. (Coleção Sinopses para Concursos, v. 28). Disponível em: https://www.editorajuspodivm.com.br/media/juspodivm_material/material/file/JUS2626-Degustacao.pdf. Acesso em: 13 set. 2025.

SANTOS, Edson Miranda. **A propriedade e a posse de aeronaves e embarcações como hipótese de incidência do imposto sobre a propriedade de veículos automotores – IPVA e o princípio da capacidade contributiva**. 2022. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Católica de Brasília, Brasília, DF, 2022. Disponível em: <https://btdt.ucb.br:8443/jspui/handle/tede/3234>. Acesso em: 11 set. 2025.

SILVA, Eric Castro e; LIMA, Bruna Maria Nunes; CARVALHO, Vitória Bárbara da Silva. Reforma tributária brasileira: uma comparação prática com o sistema canadense. **Revista Direito Tributário Atual**, [s. l.], v. 56, n. 7, 2024. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2486>. Acesso em: 16 out. 2025.

SILVA, João Carlos da Costa. A incidência de IPVA sobre embarcações e aeronaves. **Revista Eletrônica do Curso de Direito**, Serro, v. 9, p. 62-89, jan./jun. 2014. Disponível em: <https://periodicos.pucminas.br/DireitoSerro/article/view/8284>. Acesso em: 16 out. 2025.

STRAPAZZOLLI, Helen Érica Souza; TERAMOTO, Jennifer Rossendy. Os impactos da reforma tributária sobre a propriedade de veículos automotores - IPVA à luz da EC 132/2023: perspectivas. **Revista Ibero-Americana de Humanidades, Ciências e Educação**, [s. l.], v. 11, n. 11, 2025. Disponível em: <https://periodicorease.pro.br/rease/article/view/22692>. Acesso em: 22 nov. 2025.

TOCANTINS. [Lei nº 1.287, de 28 de dezembro de 2001]. **Código Tributário do Estado do Tocantins**. Palmas: Secretaria da Fazenda, 2001. Disponível em: <https://dtri.sefaz.to.gov.br/legislacao/ntributaria/Leis/Lei1.287-01Consolidada.htm>. Acesso em: 13 set. 2025.