REMUNOM
ISSN 2178-6925

Received: 01/12/2025 - **Accepted:** 04/12/2025
Vol: 21.01
DOI: 10.61164/7hbws282
Pages: 1-19

REFORMA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA: UMA ANÁLISE COMPARATIVA DE SUA APLICABILIDADE EM RELAÇÃO AO ICMS E O IPVA

BRAZILIAN TAX REFORM: A COMPARATIVE ANALYSIS OF ITS APPLICABILITY IN RELATION TO ICMS AND IPVA

REFORMA TRIBUTARIA BRASILENÃ: UN ANÁLISIS COMPARATIVO DE SU APLICABILIDAD EN RELACIÓN CON EL ICMS Y EL IPVA

Livia Soares De Souza
Graduanda em Administração, Faceli, Brasil
E-mail: liviasoaresdesouza@gmail.com

Renan Felipe Hermes
Graduando em Administração, Faceli, Brasil
E-mail: renanhermes.contato@gmail.com

Alexsandro Stein Fernandes
Mestre em Administração, Faceli, Brasil
E-mail: alexsandro.fernandes@faceli.edu.br

Resumo

O presente artigo analisa comparativamente a aplicabilidade da Reforma Tributária Brasileira (Emenda Constitucional n.º 132/2023) em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) e ao Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA). Considerando que o sistema tributário vigente apresenta características como regressividade, elevada complexidade, carga tributária acentuada e recorrentes disputas interestaduais - fatores que têm contribuído para a insatisfação da população - a proposta da reforma passa a incentivar a usabilidade de modelos mais consistentes, os quais incidem diretamente sobre a estrutura e o funcionamento desses tributos. Enquanto o ICMS, conhecido por gerar disputas interestaduais e possuir uma vasta diversidade de alíquotas tende a receber maior neutralidade e transparência por meio da criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), o IPVA se mantém como tributo estadual, porém sob possibilidade de análise do seu subsídio perante suas novas diretrizes. Dessa maneira, o estudo revisa fontes bibliográficas para explorar conceitos, características e problemáticas contemporâneas na aplicação dos referidos impostos, para poder compará-los aos novos projetos oriundos dessa reforma. Embora a sua plena efetividade dependa de regulamentações futuras, sua aplicabilidade demonstra avanços na racionalização tributária, uma vez que a comparação evidencia a busca pela redução das distorções do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS), sem que a natureza do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) seja completamente adulterada.
Palavras-chave: Reforma tributária; ICMS; IPVA; IVA dual.

Abstract

REMUNOM
ISSN 2178-6925

Received: 01/12/2025 - **Accepted:** 04/12/2025
Vol: 21.01
DOI: 10.61164/7hbws282
Pages: 1-19

This article comparatively analyzes the applicability of the Brazilian Tax Reform (Constitutional Amendment No. 132/2023) in relation to the Tax on the Circulation of Goods and Services (ICMS) and the Tax on Motor Vehicle Ownership (IPVA). Considering that the current tax system presents characteristics such as regressivity, high complexity, a significant tax burden, and recurring interstate disputes – factors that have contributed to public dissatisfaction – the proposed reform indicates the adoption of more uniform models, which directly affect the structure and functioning of these taxes. While the ICMS, known for generating interstate disputes and having a wide variety of rates, tends to receive greater neutrality and transparency through the creation of the Tax on Goods and Services (IBS), the IPVA remains a state tax, but with the possibility of revising its tax base under its new guidelines. In this way, the study reviews bibliographic sources to explore contemporary concepts, characteristics, and problems in the application of these taxes, in order to compare them to new projects arising from this reform. Although its full effectiveness depends on future regulations, its applicability demonstrates progress in tax rationalization, since the comparison highlights the search for reducing distortions in the ICMS (State VAT), without profoundly altering the structure of the IPVA (Vehicle Property Tax).
Keywords: Tax reform; ICMS (State VAT); IPVA (Vehicle Property Tax); Dual VAT.

Resumen

Este artículo analiza comparativamente la aplicabilidad de la Reforma Tributaria brasileña (Enmienda Constitucional nº 132/2023) en relación al Impuesto sobre la Circulación de Bienes y Servicios (ICMS) y al Impuesto sobre la Propiedad de Vehículos Automotores (IPVA). Considerando que el sistema tributario actual presenta características como regresividad, alta complejidad, una pesada carga tributaria y recurrentes disputas interestatales - factores que han contribuido al descontento público: la reforma propuesta incentiva el uso de modelos más consistentes, lo que afecta directamente la estructura y el funcionamiento de estos impuestos. Mientras que el ICMS (Impuesto sobre Circulación de Bienes y Servicios), conocido por generar disputas interestatales y tener una gran variedad de alícuotas, tiende a recibir mayor neutralidad y transparencia a través de la creación del Impuesto sobre Bienes y Servicios (IBS), el IPVA (Impuesto sobre la Propiedad de Vehículos Automotores) sigue siendo un impuesto estadual, pero su subsidio puede ser analizado bajo sus nuevas directrices. De esta manera, el estudio revisa fuentes bibliográficas para explorar conceptos, características y problemas contemporáneos en la aplicación de estos impuestos, con el fin de compararlos con los nuevos proyectos derivados de esta reforma. Aunque su plena efectividad depende de futuras regulaciones, su aplicabilidad demuestra un avance en la racionalización tributaria, pues la comparación destaca la búsqueda de reducir las distorsiones en el Impuesto sobre la Circulación de Mercancías y Servicios (ICMS), sin alterar completamente la naturaleza del Impuesto sobre la Propiedad de Vehículos Automotores (IPVA).
Palabras clave: Reforma tributaria; ICMS (IVA estatal); IPVA (Impuesto sobre Bienes Inmuebles); IVA dual.

1. Introdução

O sistema tributário brasileiro tem sido alvo constante de críticas nas últimas décadas devido à sua complexidade excessiva, à sua baixa eficiência administrativa e falta de equidade. Esses fatores comprometem a competitividade, dificultam o desenvolvimento econômico e fragilizam a promoção da justiça social. Nesse cenário, marcado por distorções e dificuldades operacionais, torna-se

REMUNOM
ISSN 2178-6925

Received: 01/12/2025 - **Accepted:** 04/12/2025
Vol: 21.01
DOI: 10.61164/7hbws282
Pages: 1-19

fundamental compreender os efeitos da Emenda Constitucional nº 132/2023 sobre tributos centrais para a arrecadação e para o equilíbrio federativo.

Considerando a estrutura atual do sistema tributário e a diversidade de conceitos que o compõem, este artigo tem como objetivo analisar o funcionamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), destacando suas principais características, problemas estruturais e o papel que desempenham no contexto tributário contemporâneo. Ademais, realizando uma análise comparativa sobre a aplicabilidade da reforma tributária a esses tributos, busca-se identificar pontos de convergência, impactos potenciais e desafios práticos para sua implementação. Assim, pretende-se oferecer uma reflexão sólida sobre o alcance e os limites da reforma, especialmente no que se refere à transição do ICMS para o modelo do IVA dual e às mudanças previstas para o IPVA.

2. Revisão da Literatura

2.1 Conceituando o ICMS

Para contextualizar o [1]ICMS, é preciso explorar o seu conceito e entender os desafios de seu funcionamento e aplicação: de acordo com o artigo 155, inciso II, da Constituição Federal (BRASIL, 1988), o referido encargo incide sobre "operações relativas á circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. "Apesar de ser um imposto estadual, o ICMS possui legislação federal, seguindo as regras estabelecidas pela Lei Complementar nº 87/1996, mais conhecida como "Lei Kandir" (BRASIL, 1996). Todavia, o ajuste das alíquotas pode ser feito por cada estado brasileiro, como também a definição das suas regras de aplicação. Em síntese, Carreiro e Nabhan (2023) declaram que se refere a um imposto indireto, cujo ônus financeiro é repassado ao consumidor final, sendo aplicado no preço dos produtos e serviços.

[1] ICMS: Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços.

REMUNOM
ISSN 2178-6925

Received: 01/12/2025 - **Accepted:** 04/12/2025
Vol: 21.01
DOI: 10.61164/7hbws282
Pages: 1-19

Em outras palavras, entende-se que essa taxa tem o propósito de amparar o fluxo de mercadorias essenciais, assim como também se trata da principal fonte de receita dos estados e do Distrito Federal. Além disso, seu recolhimento é fracionado em um repasse percentual aos municípios, cujo é distribuído por cada unidade federativa, evidenciando sua importância para os cofres públicos.

Segundo Oliviera (2022), o ICMS é regulamentado em cada estado e ao Distrito Federal por meio de ordenamento jurídico próprio, como estabelece o art. 155, II, da Constituição Federal. Para o mesmo, o encargo em questão tem como propósito prover o tesouro público dos entes federativos conforme os seus arrecadamentos. A lei complementar 87/1996 apresenta as normas gerais do ICMS, definido os aspectos materiais deste em seus artigos 1º e 2º, conforme exposto anteriormente.

Para Motta (2024) esse imposto, além de ser plurifásico, incidindo sobre todas as etapas das operações, é não cumulativo, permitindo a compensação do valor pago em fases anteriores. Além disso, consiste em um imposto de natureza real, o que faz com que torna irrelevante as qualidades do sujeito passivo. Dessa forma, seu fator gerador está diretamente relacionado à circulação de mercadorias ou à prestação de serviços interestaduais ou intermunicipais de transporte e comunicação. A responsabilidade pelo cálculo, recolhimento e repasse ao erário estadual é atribuída às próprias organizações, que devem observar a legislação vigente.

Apesar de ter alta participação na arrecadação do país, sua tributação fundamentada no consumo e com base complexa gera impactos no preço final do manuseio e controle de mercadorias. Desse modo, é possível assegurar que gera descontamento na perspectiva demográfica, fundamentando a busca por progressos. Maneira e Lima (2019) expressam que as sequelas lamentáveis do sistema do consumo se dão em consequência da repartição das três esferas federativas, gerando alta despesa para os contribuintes; tributação em cascata; legislação confusa e emaranhada; elevado número de disputas judiciais; e o conflito federativo (como no âmbito do ICMS), deteriorando os materiais tributáveis dos entes e desalentando o desenvolvimento econômico.

REMUNOM
ISSN 2178-6925

Received: 01/12/2025 - **Accepted:** 04/12/2025
Vol: 21.01
DOI: 10.61164/7hbws282
Pages: 1-19

O regime tributário nacional revela, segundo Pereira, Teixeira e Gurgel (2016), particularidade de ter um preço elevado, de ser complexado, retroativo e na sua falta de eficiência, contestando princípios básicos de um sistema padrão. Em razão disso, o debate sobre a reforma tributária ganha relevância, sobretudo na busca pela redução da carga tributária e pela promoção do desenvolvimento econômico nacional. Nesse sentido, Maneira e Lima (2019) defendem que uma reforma tributária ideal envolveria a unificação dos tributos sobre o consumo, como ICMS, [2]IPI e [3]ISS, em um único imposto sobre valor agregado ([4]IVA) a nível nacional. Este encargo deveria seguir o modelo do ICMS hodierno, melhor dizendo, não ser somativo e implementar a sistemática de crédito financeiro, com o objetivo de simplificar este sistema, aumentar sua competência, minimizar a carga fiscal e extinguir a disputa tributária entre os estados.

Em oposição, Miranda (2019) expõe propostas divergentes para a reconstituição do ICMS. A primeira, sugerida pela PEC nº 233/2008, propõe a criação de um "novo ICMS" com alíquota unificada nacionalmente, eliminando variações interestaduais e atribuindo competência comum aos Estados. A segunda proposta, denominada PST 2010, propõe a extinção do ICMS e sua substituição por um imposto sobre valor agregado (IVA) de competência da União, com repasse das receitas conforme a proporção atualmente arrecadada pelos Estados.

Diante do que foi abordado, compreende-se que a reforma tributária é indispensável e vital para o país. Ao discutir o tema, é necessário buscar uma proposta que não apenas assegure divisão proporcional das receitas e responsabilidades entre Estados e municípios, como também contribua para a simplificação do sistema e para a segurança jurídica (MANEIRA; LIMA, 2019), reduzindo a carga tributária e promovendo o desenvolvimento dos entes federativos. Apesar de que todos os elementos indiquem a indispensabilidade de tal transmutações, vale ressaltar a importância de uma análise complexa e aprofundada, para que o novo modelo aplicado tenha fundamento e seja eficiente. Para isso, deve-se comparar os dados dos modelos atuais para que a proposta

[2] IPI: Imposto sobre Produtos Industrializados.
[3] ISS: Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.

REMUNOM
ISSN 2178-6925

Received: 01/12/2025 - **Accepted:** 04/12/2025
Vol: 21.01
DOI: 10.61164/7hbws282
Pages: 1-19

seja baseada em uma ideia que gere resultado e transforme esse cenário contemporâneo em satisfação para os cidadãos.

2.2 Conceituando o IPVA

De acordo com o art. 155, inciso III, da Constituição Federal de 1988: "Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre a propriedade de veículos automotores", isto é, a Constituição Federal inclui a base legal para essa competência, estabelecendo que os Entes Federativos têm a autoridade para criar e regulamentar o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores ([5]IPVA), sendo ele um imposto estadual. O tributo não incide sobre embarcações ou aeronaves. O recolhimento deste ônus não tem propósito específico, ele é racionado entre secretarias de saúde, educação, segurança e etc. O IPVA foi gerado e regulamentado para ocupar e substituir a Taxa Rodoviária Única (TRU), estabelecida em 1969, mas conectada a gastos com o sistema de transportes. Sendo um imposto, não haveria necessidade de amarração de gastos.

Conforme (FELIX; GARCIA, 2008, p.45) "O IPVA é um imposto relativamente novo no direito brasileiro, e que representa uma importante fonte de arrecadação dos Estados. A priori, parece ser um imposto simples, mas existem ainda muitos pontos polêmicos a serem debatidos e esclarecidos." O que demonstra alta complexidade em razão ao tributo. No estado do Espírito Santo esse imposto é regulamentado pela lei estadual de nº 6.999 de 27 de dezembro de 2001, passando a valer em 1º de janeiro de 2002. Averígua-se nesta mesma lei no art. 2 que o IPVA tem como hipótese de incidência a propriedade de veículo automotor de qualquer espécie. É devido anualmente e a arrecadação é dividida entre o Estado e o município na qual o veículo se encontra registrado.

Segundo Carvalho (2006, p. 129), "o critério material é o núcleo da hipótese tributária composto por um verbo e um complemento que permitem a identificação

[4] IVA: Imposto sobre Valor Agregado.
[5] IPVA: Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores.

REMUNOM
ISSN 2178-6925

Received: 01/12/2025 - **Accepted:** 04/12/2025
Vol: 21.01
DOI: 10.61164/7hbws282
Pages: 1-19

de quais fatos permitem a incidência fiscal", concluindo que o objeto principal é ser proprietário de veículo automotor de qualquer espécie.

De acordo com o Art. 3º da Lei nº 6.999 de 2001, o fato gerador do IPVA ocorre em diferentes situações, como na primeira aquisição por consumidor final, no desembaraço aduaneiro de veículos importados, na incorporação ao ativo de fabricantes ou revendedores, na perda de imunidade ou isenção, ou ainda no dia 1º de janeiro de cada ano para veículos adquiridos anteriormente.

Conforme Harada (2018, p. 215) e Sabbag (2016, p. 1085), o IPVA é um imposto de incumbência dos Estados e do Distrito Federal, que incide sobre a propriedade de veículos automotores, sendo um imposto real, cujo fato gerador é a simples posse do bem, independentemente de sua utilização.

O IPVA é calculado sobre o valor venal do veículo, que corresponde ao valor de mercado do bem, e o imposto devido é obtido aplicando-se a alíquota correspondente, definida por cada Ente federativo. Segundo Carrazza (2007), o valor fixo (alíquota) é o fundamento legal, normalmente definido em porcentagem, que, aplicada à base de cálculo, determina o valor que o contribuinte deve pagar ao Fisco. Embora o legislador tenha certa liberdade para defini-la, ela não pode ser excessiva, sob pena de configurar um tributo confiscatório, o que violaria o princípio constitucional da não confiscatoriedade (art. 150, IV, CF).

Segundo o Instituto Jones Santos Neves (57f. il. tab. (Nota técnica, 52)) "a alíquota do IPVA no Espírito Santo está entre as menores do país e a participação do estado no total da frota de veículos do Brasil foi de apenas 1,9%, em 2016. Em geral, os estados que aplicam as maiores alíquotas do imposto também possuem as maiores frotas de veículos, razão pela qual a média capixaba fica abaixo da nacional." Segundo a Lei n° 6.999/2001 as alíquotas aplicam-se:

"2% (dois por cento): Carros de passeio, de esporte, de corrida; Caminhonetes de uso misto ou utilitários; Aeronaves e embarcações.

1% (um por cento): Veículos de carga; Ônibus; Caminhões; Motocicletas; Ciclomotores e Outros veículos não listados acima. Parágrafo único: Considera-se caminhão aquele com capacidade de carga igual ou superior a 3.500 kg."

REMUNOM
ISSN 2178-6925

Received: 01/12/2025 - **Accepted:** 04/12/2025
Vol: 21.01
DOI: 10.61164/7hbws282
Pages: 1-19

"As alíquotas do IPVA são fixadas por lei estadual, podendo variar de acordo com o tipo e a utilização do veículo, dentro dos limites fixados pela Constituição Federal." (ALEXANDRE, RICARDO 2022, p. 734). Diante disso, cada Estado e o Distrito Federal determina suas alíquotas, respeitando é claro, os limites da Constituição.

Conforme Magalhães (2009, p. 35), a alíquota é, geralmente, um percentual aplicado sobre a base de cálculo, e a doutrina a classifica em alíquotas percentuais e fixas.

Em suma para TORRES (2010) o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) tem como alvo o contribuinte, em outras palavras, as pessoas físicas ou jurídicas proprietárias de veículo automotor, presumindo-se a propriedade no caso daquele cujo nome o veículo se encontrar registrado. Logo, fica claro que o contribuinte precípuo é o proprietário do veículo.

A responsabilidade pelo pagamento do IPVA pode ser objeto de restrições legais, sendo possível atribuir ao alienante responsabilidade solidária apenas por meio de lei estadual ou distrital específica ([6]TJDF, 2021, tema 1118). Além disso, os Tribunais Superiores consolidaram o entendimento de que o credor fiduciário não é responsável pelo pagamento do imposto enquanto não consolidar a posse e a propriedade do veículo, pois não há relação direta com o fato gerador ([7]STF, 2025, tema 1153). Por fim, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça aponta que, na ausência de comunicação da transferência do veículo ao órgão de trânsito, o alienante será solidariamente responsável pelo IPVA, desde que haja previsão em lei estadual ([8]STJ, 2019). Esses aspectos revelam a complexidade, as lacunas e a fragmentação do sistema tributário brasileiro, o que demonstra a necessidade de uma revisão tributária mais ampla, que busque simplificar o regimento, impulsionar mais uniformidade na aplicabilidade dos tributos, além de assegurar equidade e maior facilidade de compreensão nas responsabilidades dos contribuintes.

[6] TJDJ: Tribunal de Justiça do Distrito Federal.
[7]STF: Supremo Tribunal Federal.
[8] STJ: Superior Tribunal de Justiça.

REMUNOM
ISSN 2178-6925

Received: 01/12/2025 - **Accepted:** 04/12/2025
Vol: 21.01
DOI: 10.61164/7hbws282
Pages: 1-19

2.3 A Reforma Tributária

A Reforma Tributária no Brasil é um tema assíduo e primordial para a conquista de um sistema fiscal mais justo, transparente e eficiente. O debate contemporâneo sobre o tema foi impulsionado pela [9]PEC nº 45/2019, apresentada em 03 de abril de 2019 na Câmara dos Deputados (Brasil, 2019a). Essa proposta foi aprovada no congresso em 07 de julho de 2023 e no Senado Federal em 08 de novembro de 2023 (Brasil, 2019b), sendo posteriormente promulgada como [10]EC nº 132/2023, em 20 de dezembro de 2023 (Brasil, 2023a) e continua em processo de regulamentação com previsão de transição para o novo sistema em 2026.

A PEC nº 45/2019 adveio com a finalidade de fomentar uma restruturação profunda do arcabouço tributário brasileiro de tributação de bens e serviços, substituindo cinco tributos efetivos por um singular Imposto sobre Bens e Serviços ([11]IBS). Segundo o texto original da proposta, a intenção era "simplificar radicalmente o sistema tributário brasileiro, sem, no entanto, reduzir a autonomia dos Estados e Municípios" (Brasil, 2019a). Essa simplificação buscava tornar o sistema mais funcional, transparente e eficiente, ao mesmo tempo em que mantinha a independência dos entes federativos.

Para Borges (2022), no cenário fiscal do país não há margem para diminuir a carga tributária total devido a duas restrições financeiras importantes, os gastos dos governos são alto e rígidos e o endividamento púbico é alto. Assim, o foco da Reforma não deveria ser a diminuição da carga tributária, mas sim o enfrentamento de problemas estruturais, como a regressividade, a complexidade, as distorções presentes no modelo vigente.

Tabela 1 – Falhas do sistema tributário brasileiro segundo a PEC nº 45/2019

Problema identificado pela PEC nº	**Descrição do problema**	**Explicação / Consequência**	**REFERÊNCIA**

[9] PEC: Proposta de Emenda Constitucional.
[10] EC: Emenda Constitucional.
[11] IBS: Imposto sobre Bens e Serviços.

REMUNOM
ISSN 2178-6925

Received: 01/12/2025 - **Accepted:** 04/12/2025
Vol: 21.01
DOI: 10.61164/7hbws282
Pages: 1-19

45/2019			
Fragmentação da base de incidência	O sistema tributário brasileiro possui múltiplos tributos sobre o consumo, com bases de incidência distintas.	A política de diferenciação gera coexistência de produtos beneficiados e sobregravados, provocando desigualdade entre setores e consumidores	Padilha da Silva (2018); Brasil (2019a)
Cumulatividade	Os tributos sobre o consumo são cobrados em diversas etapas da cadeia produtiva	A cumulatividade distorce preços e reduz transparência. A não cumulatividade permitiria compensar o imposto pago nas etapas anteriores, evitando essas distorções.	Difini (2008); Brasil (2019a)
Guerra fiscal	Resulta da cobrança do ICMS na origem, incentivando estados a oferecer benefícios fiscais para atrair empresas.	Essa prática causa desequilíbrio regional e perda de arrecadação para os estados e municípios	Brasil (2019a)

Adaptado pelo autor.

A justiça tributária é outro alicerce no processo de desenvolvimento da Reforma. Mesmo antes da EC nº 132/2023, essa percepção já está implícita no Sistema Tributário Brasileiro, associado à progressividade e a capacidade econômica de quem está contribuindo. A Constituição Federal de 1988 já previa, em seu artigo 145, §1º, que “os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capa cidade econômica do contribuinte.” (Brasil, 1988). Embora os princípios de simplicidade e transparência não fossem explicitamente citados, Nunes et al. (2024a) destacam que eles já estavam relacionados à progressividade e, portanto, faziam parte do ideal de justiça fiscal.

Contudo, a nova Emenda Constitucional inseriu o princípio da neutralidade no artigo 15 6-A, qual o Estado não deve interferir nas escolhas econômicas dos agentes (Brasil, 2023a). Para Lettieri e Gil (2023), essa mudança “caminha no sentido contrário ao da justiça fiscal.”, pois limita o papel redistributivo e regulador do Estado em nome da neutralidade tributária.

REMUNOM
ISSN 2178-6925

Received: 01/12/2025 - **Accepted:** 04/12/2025
Vol: 21.01
DOI: 10.61164/7hbws282
Pages: 1-19

Além da equidade tributária, a Reestruturação Tributária também incorporou parâmetros ambientais e de sustentabilidade a constituição. O artigo 43, §4º, passou a determinar que os incentivos regionais considerem "critérios de sustentabilidade ambiental e redução das emissões de carbono." (Brasil, 2023a), enquanto o artigo 225 intensifica o direito de toda população a um meio ambiente equilibrado (Brasil, 1988). Essa abordagem reflete a Teoria Tributária Ecológica, proposta originalmente por Pigou (1932), que segundo ele, o Estado deve conceber impostos corretivos para compensar danos ambientais e corrigir falhas de mercado, interiorizando os custos das externalidades nocivas (Lagemann, 2002).

Machado (2004) estabelece a progressividade como atributo de um tributo, cuja alíquota aumenta à medida que a base tributária também se expande, compreensão essencial para suprimir a regressividade do Sistema. Nesse sentindo, a EC nº 132/2023 reconhece as desigualdades existentes e busca, por meio de sua legislação complementar, promover maior equidade, justiça e sustentabilidade no sistema tributário brasileiro.

3. Metodologia

O presente estudo utiliza o método de pesquisa bibliográfica, conduzido sob a ótica da análise doutrinária e jurisprudencial, com apoio em legislações pertinentes, artigos científicos e materiais de órgãos oficiais. De acordo com Lakatos e Marconi (2017), a pesquisa bibliográfica baseia-se em material já elaborado, sendo adequada para discutir e analisar conceitos e teorias consolidadas, o que se alinha aos propósitos deste artigo. O levantamento de dados primários e secundários permite identificar os principais posicionamentos de autores que concordam ou criticam a legislação vigente, possibilitando compreender as controvérsias existentes e as implicações da reforma tributária sobre os encargos fiscais analisados.

4. Resultado e Discussão

REMUNOM
ISSN 2178-6925

Received: 01/12/2025 - **Accepted:** 04/12/2025
Vol: 21.01
DOI: 10.61164/7hbws282
Pages: 1-19

4.1 ICMS

Ao que tange o ICMS, em síntese com o pensamento de Maneira e Lima (2019), pode-se dizer resumidamente, que a Reforma Tributária propõe a simplificação desse imposto, ao unificá-lo e seguir a ideia do [12]IVA dual. Através desse funcionamento, seu sistema se torna mais simples e com carga tributária reduzida; mais eficiente; e possibilite que disputa fiscal seja eliminada, mitigando um problema que é exposto entre os estados em suas relações comerciais. Miranda (2019) propôs uma ideia diferente, onde um ‘'novo ICMS’’ seria criado, porém seguindo basicamente a mesma lógica de alíquota unificada, que eliminaria as variações interestaduais; mas sem extingui-lo. Além do que foi exposto, o autor confia que possa ser aplicado o chamado PST 2010, que diferentemente da primeira versão, extinguiria o referido tributo e substituiria o mesmo pelo imposto de valor agregado de competência da União, sendo um pensamento mais próximo ao de Maneira e Lima, cuja é semelhante com o que é proposto pela PEC supracitada no presente artigo. Alexandre e Arruda (2024) fazem síntese com os ideais dos autores acima, ao evidenciarem que a proposição técnica ideal seria a unificação da tributação sobre o consumo de bens e serviços em um imposto único. Embora a discussão sobre a total aplicação e o cálculo de novas alíquotas seja necessário, a predisposição em introduzir um modelo inicial carrega consigo o âmbito de buscar melhorias e ofertar um sistema mais justo e eficaz.

Dessa maneira, ao analisar o contexto atual e as mudanças que estão por vir, acredita-se que os problemas expostos por Pereira, Teixeira e Gurgel (2016) como a regressividade, a ineficiência, o custo elevado e a complexidade do sistema tributário brasileiro contemporâneo não serão totalmente resolvidos, porém caminham para um cenário mais otimista onde um processo de construção de longos anos permitiria a superação dessas questões, assim como também a melhor difusão do entendimento geral sobre a tributação no Brasil.

[12] IVA dual: Imposto sobre o Valor Agregado Dual.

REMUNOM
ISSN 2178-6925

Received: 01/12/2025 - **Accepted:** 04/12/2025
Vol: 21.01
DOI: 10.61164/7hbws282
Pages: 1-19

4.2 IPVA

Mamede (2002, apud LIMA; DINIZ; MACHADO, 2020) diz que, o IPVA, sendo imposto, obtém uma função majoritariamente fiscal com característica arrecadatória, dado que sua destinação não está vinculada a qualquer natureza específica, tendo como objetivo prover fundos aos cofres públicos dos estados e do Distrito Federal. Ademais, sua fonte de receita é incidente sobre o patrimônio do contribuinte.

A Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, traz importantes mudanças no sistema tributário, incluindo novas incidências e alíquotas diferenciadas para o IPVA. A reforma introduziu, expressamente, a cobrança do IPVA sobre veículos aquáticos (como iates, jet skis, lanchas) e aéreos (aviões, helicópteros, etc.), que até então estavam isentos. Além disso, prevê alíquotas diferenciadas, levando em consideração o tipo, o valor, a utilização e o impacto ambiental dos veículos, sendo que esses critérios continuarão a ser regulados individualmente por cada estado.

O IPVA, embora tenha função principalmente fiscal, pode também exercer função extrafiscal ao ser utilizado para incentivar ou desestimular o uso de determinados veículos, com base em seu impacto ambiental, como destaca o portal Educapes (2024). Esse efeito está relacionado à preocupação com o meio ambiente e a saúde, mas, por outro lado, a indústria automobilística busca limitar a alíquota para evitar que o aumento do imposto desincentive o consumo, resultando no aumento no valor final do bem. Conforme a Lei Estadual nº 6.999 de 2001, que, no Art. 3º, inciso V, estabelece que em 1º de janeiro de cada ano o fato gerador é consumado, Sabbag (2009) também afirma que o IPVA é requerido anualmente, o que vai de encontro com a lei. Já Carvalho (2006, p. 129) e Harada (2018, p. 215) explicam que a base conceitual do IPVA está subordinada à simples propriedade de um veículo automotor, independentemente de sua utilização, corroborando a legislação vigente que define a propriedade como o fato gerador.

Entretanto Carrazza (2018) diz que a lei não pode presumir propriedade, tampouco transferir responsabilidade tributária sem base fática, o que discorda

REMUNOM
ISSN 2178-6925

Received: 01/12/2025 - **Accepted:** 04/12/2025
Vol: 21.01
DOI: 10.61164/7hbws282
Pages: 1-19

totalmente das afirmações legais e não há embasamento algum na lei 6.999 de 2001 para exceções. O mesmo autor discorda dessa disposição da lei, que estabelece que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte...” (2016, p. 443). Isso contraria o disposto no Art. 14 da mesma lei, que define que o valor do imposto a ser recolhido corresponde ao resultado da aplicação da alíquota sobre a respectiva base de cálculo. Na prática, isso significa que o valor cobrado do contribuinte é fixo, calculado a partir da alíquota e do valor do veículo, e não leva em consideração a capacidade econômica ou poder de compra de cada indivíduo. Quanto à alíquota, Torres (2010) aponta que a falta de acordo entre os estados gerando assim uma falta de uniformidade entre os mesmos, viola os princípios da capacidade contributiva e da legalidade tributária coexistem com a autonomia dos Entes Federativos, pois a Constituição lhe confere a liberdade de instituir e regular os impostos, permitindo que cada estado tenha suas próprias taxações, assim resultando em sistemas estaduais distintos.

Já Ricardo Alexandre (2022, p. 734) afirma que as alíquotas do IPVA são fixadas por lei estadual e podem variar de acordo com o tipo e a utilização do veículo, desde que respeitem os limites estabelecidos pela Constituição Federal, onde há total anuência com o que é proposto e estabelecido pela Constituição. Em similitude com o tema 1118 do TJDF de 2021 que diz que o imposto tratado pode ser objeto de restrições legais, uma vez que somente mediante lei estadual ou distrital específica poderá ser atribuída ao alienante responsabilidade solidária pelo pagamento do imposto que corrobora com a afirmação de SABBAG (2022) que enuncia que “a solidariedade tributária do IPVA é legítima e quando decorre de lei estadual específica, em consonância com o princípio da legalidade”.

A Reforma Tributária brasileira revela maior aplicabilidade ao ICMS do que ao IPVA, pelo fato de o primeiro ser um tributo que incide sobre o gasto, ou seja, porque é um imposto sobre o consumo caracterizado por elevada complicação legislativa, desigualdades federativas e forte impacto econômico. Conforme o autor Sabbag (2023), o ICMS se evidencia por sua estrutura particularmente complexa dentro do sistema tributário, o que exige

REMUNOM
ISSN 2178-6925

Received: 01/12/2025 - **Accepted:** 04/12/2025
Vol: 21.01
DOI: 10.61164/7hbws282
Pages: 1-19

esforços significativos de simplificação e padronização. Na mesma linha, Carrazza (2021) ressalta que esse imposto ocupa posição essencial no pacto federativo, razão pela qual eventuais mudanças devem considerar cuidadosamente os efeitos sobre a arrecadação dos estados. Tais fatores esclarecem por que a reforma concentra maior atenção e dedicação no imposto sobre dispêndio. Em contrapartida, o IPVA, devido á sua natureza patrimonial, não ocupa um lugar central nas propostas de reestruturação tributária, sendo mais suscetível a ajustes de ordem administrativa. Essa compreensão é intensificada por Torres (2019), que compreende que o IPVA é um tributo predisposto principalmente a aprimoramentos de gestão, e não à adoção de um modelo de IVA. Dessa forma, percebe-se que a reforma tem um impacto mais substancial sobre ICMS, enquanto, no caso do IPVA, seus efeitos são mais limitados e graduais.

5. Considerações Finais

A Reforma Tributária introduzida pela Emenda Constitucional nº 132/2023 representa uma mudança significativa na estrutura fiscal brasileira, especialmente no tratamento do ICMS e do IPVA. A transição do ICMS para o IVA Dual, por exemplo, busca simplificar o sistema, reduzindo a complexidade histórica e a guerra fiscal entre os estados, medidas como a simplificação e a padronização das regras tendem a gerar ganhos reais, pois devem reduzir os custos de conformidade. Além disso, ao substituir um modelo fragmentado por um mais simples e alinhado aos padrões internacionais, a reforma também pode resultar na diminuição da cumulatividade e maior transparência fiscal, assim criando um ambiente mais propício e favorável ao investimento. Isso se deve ao fato de que o novo modelo tende a reduzir a litigiosidade e a criar um cenário mais eficiente economicamente, com cadeias produtivas mais integradas. Embora o IPVA não seja substituído, permanecendo em vigor, ele passa por alterações importantes, como a ampliação da base de incidência e a possibilidade de permitir instituir alíquotas diferenciadas levando em consideração o uso, o impacto ambiental e claro, o tipo de veículo. Tais mudanças não apenas reforçam seu caráter fiscal,

REMUNOM
ISSN 2178-6925

Received: 01/12/2025 - **Accepted:** 04/12/2025
Vol: 21.01
DOI: 10.61164/7hbws282
Pages: 1-19

mas também abrem espaço para uma função extrafiscal direcionadas a políticas ambientais. No entanto, os estados precisarão aprimorar suas orientações internas para evitar conflitos sobre a responsabilidade tributária, especialmente em casos de venda e transferência de veículos. Nesse cenário, o ICMS sofre uma transformação estrutural mais profunda, ao passo que o IPVA passa por ajustes pontuais, embora significativos. Ao comparar esses dois tributos, podemos concluir que a aplicação da Reforma Tributária ao ICMS e ao IPVA é viável e estratégica, desde que acompanhada de regulamentações eficazes, cooperação entre os entes federativos aliada a ajustes técnicos, para garantir segurança jurídica, justiça fiscal e eficiência na arrecadação. O êxito da reforma dependerá da sua implementação prática, da capacidade do sistema tributário de se adaptar às novas normas e de garantir uma transição equilibrada, respeitando as especificidades regionais e promovendo ganhos de competitividade e crescimento de longo prazo, com uma redução das distorções concorrenciais entre os estados, municípios e contribuintes.

Referências

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 12. ed. São Paulo: Método, 2022.

ALEXANDRE, Ricardo; ARRUDA, Tatiana. Reforma Tributária*:* **A nova tributação do consumo no Brasil**. São Paulo: Juspodivm, 2024.

ANDRADE, Ronaldo Rezende Aparecido de. Reforma Tributária*:* **desafios e perspectivas**, 2024.

BORGES, Patrícia de Quadros. **O ICMS e a questão da guerra fiscal entre os estados: um estudo de caso em uma empresa industrial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2022.

BORGES, Patrícia de Quadros. **O ICMS e a questão da guerra fiscal entre os estados: um estudo de caso em uma empresa industrial**. 2010. 58 f. Monografia (Bacharelado em Ciências Contábeis) – Universidade de Caxias do Sul, Caxias do Sul, 2010.

BRASIL. Constituição (1988**). Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988.

REMUNOM
ISSN 2178-6925

Received: 01/12/2025 - **Accepted:** 04/12/2025
Vol: 21.01
DOI: 10.61164/7hbws282
Pages: 1-19

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019**. Brasília: Câmara dos Deputados, 2019a.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023**. Brasília: Presidência da República, 2023a.

BRASIL. Senado Federal. **Tramitação da PEC nº 45, de 2019**. Brasília: Senado Federal, 2019b.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema 1153 – Legitimidade passiva do credor fiduciário para figurar em execução fiscal de cobrança do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) incidente sobre veículo objeto de alienação fiduciária. Recurso Extraordinário n.º 1.355.870/MG**. Brasília, DF: STF, 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Tema 1.118 – Responsabilidade solidária do antigo proprietário de veículo automotor pelo pagamento do IPVA após a alienação sem comunicação ao órgão de trânsito**. Brasília, DF: STJ, 2019.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios. Alienação de veículo automotor – **responsabilidade solidária por débitos – Tema 1118 do STJ.** Informativo de Jurisprudência n.º 507, Brasília, DF, 2022.

CARREIRO, Cassio Ferreira; NABHAN, Francine Adilia Rodante Ferrari. **ICMS e incentivos fiscais no Brasil**. Revista FT, [Rio de Janeiro], v. 27, ed. 127, outubro 2023.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 36. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2025, p. 443.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

CARVALHO, Paulo de Barros**. Curso de Direito Tributário**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

DIFINI, Luís Antônio. Direito Tributário**: fundamentos jurídicos da tributação**. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

EDUCAPES. **A tributação ambiental à luz do sistema constitucional brasileiro**. Brasília: CAPES, 2024.

REMUNOM
ISSN 2178-6925

Received: 01/12/2025 - **Accepted:** 04/12/2025
Vol: 21.01
DOI: 10.61164/7hbws282
Pages: 1-19

FELIX, Giovanna Araújo; GARCIA, Maria Luiza**. A extensão da expressão veículo automotor para fins de incidência do IPVA**. Revista de Direito Público, Londrina, v. 3, n. 1, p. 43–52, jan./abr. 2008.

FRANCISCON, Rodrigo. ICMS: **entenda os aspectos fundamentais e elementaries**, 2024.

GOMES, Andressa; GAMA, Carlos Alberto; CRUZ, Giovanna Borsetti. **Impacto da reforma tributária no IPVA**, 2024.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

INSTITUTO JONES DOS SANTOS NEVES**. Análise da arrecadação tributária estadual**. Vitória, 2023.

LAGEMANN, Ellen**. A tributação ambiental e o desenvolvimento sustentável: a teoria de Pigou e sua aplicação**. Revista de Direito Ambiental, São Paulo, v. 7, n. 28, p. 79–95, 2002.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade**. Fundamentos de Metodologia Científica**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

LEGALE. **Impactos da Reforma Tributária**. São Paulo, 2024.

LETTIERI, Ana Paula; GIL, Rafael. **Reforma Tributária e justiça fiscal: análise crítica da EC nº 132/2023**. Revista Brasileira de Direito Econômico, São Paulo, v. 15, n. 2, p. 101–120, 2023.

LIMA, Lauro Vinício de Almeida; DINIZ, Josedilton Alves; MACHADO, Márcia Reis. **O aumento do imposto sobre a propriedade de veículos automotores em tempo de recessão econômica e o reflexo na sua arrecadação**. Revista Ambiente Contábil, Natal, v. 12, n. 1, p. 255–272, jan./jun. 2020.

MAGALHÃES, Rodrigo Dias Pais. **Contabilidade tributária: aspectos teóricos e práticos**. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade Federal Fluminense, Niterói, 2009.

MANEIRA, Eduardo; LIMA, Daniel Serra. **Sistema tributário nacional e a necessária reforma na tributação sobre o consume**, 2019.

MIRANDA, Renato Luis Pinto. Geopolítica Tributária: **a apropriação histórico-social do espaço e o IVA**, 2019.

REMUNOM
ISSN 2178-6925

Received: 01/12/2025 - **Accepted:** 04/12/2025
Vol: 21.01
DOI: 10.61164/7hbws282
Pages: 1-19

MOTTA, Matheus Cordeiro. **Análise da reforma tributária no Brasil: estudo sobre a fundamentação e propostas legislativas**. 2024. 117 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2024.

NUNES, Carla; SILVA, João; FREITAS, Mariana; ALMEIDA, Pedro. **Princípios da reforma tributária e justiça fiscal**. Revista de Estudos Tributários, Brasília, v. 30, n. 1, p. 45–63, 2024a.

OLIVEIRA, José Pedro Fernandes Guerra de. **O ICMS tornou-se um imposto federal, violando o pacto federativo**, 2022.

PADILHA DA SILVA, Ana Cláudia. **Benefícios fiscais e diferenciação tributária no Brasil**. Revista Direito e Desenvolvimento, João Pessoa, v. 9, n. 2, p. 541–552, 2018.

PEREIRA, Matheus Wemerson Gomes; TEIXEIRA, Erly Cardoso; GURGEL, Ângelo Costa. **Análise da reforma tributária sobre a economia brasileira**, 2016.

PIGOU, Arthur Cecil. **The Economics of Welfare**. 4. ed. London: Macmillan, 1932.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2023.

SANTOS, Bárbara Cristina. **Reforma tributária**. Universitas, FANORPI, v. 2, n. 10, p. 1–26, 2024.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **AgInt no REsp 1.777.596/SP**, 2019.

TORRES, Heleno Taveira. Direito Tributário**: fundamentos jurídicos da tributação**. 3. ed. São Paulo: RT, 2019.

TORRES, Luciana de Oliveira. *O* contribuinte do IPVA*:* **análise jurídica e tributária**. Dissertação (Mestrado), EMERJ, [s.d.], 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO DISTRITO FEDERAL E DOS TERRITÓRIOS. **Jurisprudência sobre IPVA**. Brasília, 2025.