

**Impactos se aprovada a reforma tributária: IPTU, ITCMD e IPVA**

Thomás de Oliveira Silva Lima  
Coordenador Tributário de Lima e Falcão

Embora boa parte das discussões acerca da reforma tributária esteja voltada, compreensivelmente, às enormes alterações incidentes sobre a tributação indireta de bens e serviços, há outros tributos que também foram modificados de maneira significativa pelo projeto ora sob exame. Se aprovadas, tais mudanças terão repercussão ampla na vida dos contribuintes.

A questão é de grande importância. O projeto da reforma tributária estabelece um prolongado período de adaptação para que sejam implantados o IBS e a CBS, mas outros pontos da reforma, conforme enfatizado pelo art. 21 do projeto, entrarão em vigor na mesma data de publicação de eventual emenda aprovada. Entre essas mudanças que, se aprovadas, vigorarão de imediato estão alterações em importantes impostos, que serão discutidas a seguir.

A primeira grande mudança a discutir neste breve texto diz respeito ao IPTU. A reforma tributária acrescenta o seguinte inciso ao art. 156, §1º, da Constituição:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

[...]

§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá:

[...]

III – ter sua base de cálculo atualizada pelo Poder Executivo, conforme critérios estabelecidos em lei municipal.

O princípio basilar do direito tributário é o princípio da legalidade: apenas a lei pode criar ou majorar tributos. Como ensina Ricardo Alexandre, *“devem constar na lei todos os elementos essenciais para a criação de um tributo (fato gerador, alíquota, contribuintes e base de cálculo)”*<sup>1</sup>. No caso do IPTU, a base de cálculo é o valor venal do imóvel: ou seja, a forma de calcular tal valor deve ser encontrada na lei em sentido estrito.

Não era incomum que alguns municípios realizassem alterações na base de cálculo do IPTU por meio infralegal. Alterava-se, por decreto, o valor do metro quadrado de uma determinada área, interferindo na fórmula do cálculo do imposto de forma a majorá-lo. Quando tais alterações ultrapassavam a simples correção monetária, eram fulminadas pelo Judiciário, e não poderia ser diferente: o princípio da legalidade obriga qualquer majoração de tributos a ser realizada tão somente por meio da lei em sentido estrito.

Por esse mesmo motivo que o Superior Tribunal de Justiça editou a Súmula nº 160, que dispõe: *“É defeso, ao Município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária.”* O Supremo Tribunal Federal, por sua vez, também reconheceu a

<sup>1</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**, 12ª ed. Salvador: Editora Juspodivm, 2018, p. 138.

inconstitucionalidade de aumento de IPTU em razão de decreto que altera a planta genérica de valores, sem previsão legal (RE 648.245/MG).

A discussão, contudo, possui suas sutilezas. Ainda este ano, o STF reconheceu a constitucionalidade das leis municipais que delegam ao Poder Executivo a avaliação individualizada de imóvel não previsto na Planta Genérica de Valores (ARE 1.245.097/PR). As condições para tanto são a fixação de critérios de avaliação técnica e o direito ao contraditório do contribuinte.

Com essa mudança a ser implementada pela reforma tributária – pressupondo-se, naturalmente, que não haja nenhuma alteração considerável do texto durante seu trâmite legislativo –, positivar-se-á algo que continua esse movimento rumo a uma certa deslegalização do IPTU. Estará explícito no texto constitucional a possibilidade da lei municipal delegar à administração a possibilidade de atualizar, mediante decreto, a base de cálculo do imposto.

Há uma ressalva que precisa ser feita, todavia. O texto conforme o substitutivo estabelece que a atualização da base de cálculo do IPTU deverá obedecer a “*critérios estabelecidos em lei municipal*”. Não há no projeto de reforma, portanto, uma deslegalização plena no que diz respeito à base de cálculo do imposto.

Em nosso entendimento, a lei precisará fixar critérios concretos e objetivos para avaliação do valor venal dos imóveis, não podendo simplesmente passar uma “carta branca” à administração, sob pena de inconstitucionalidade. A possibilidade da administração poder alterar parâmetros de tributação anteriormente submetidos à rigidez da lei é algo a ser tratado com bastante delicadeza, uma vez que nem mesmo uma emenda constitucional pode afastar as garantias fundamentais do contribuinte. Será necessário um acompanhamento criterioso da maneira como os diversos municípios brasileiros se adaptarão aos ditames da reforma, se esta for aprovada.

A segunda mudança da qual trataremos diz respeito àquela aplicável ao ITCMD – Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação, acronimizado em Pernambuco apenas como ICD. A mudança versa sobre a incidência do imposto acerca dos casos em que o doador seja residente ou domiciliado no exterior, ou quando o *de cujus* tenha possuído bens no exterior, sido lá residente ou domiciliado, ou tenha tido seu inventário lá processado.

Vários Estados possuem legislação interna que prevê a incidência do imposto nesses casos. Um exemplo é o Estado de Alagoas, cujo Decreto nº 10.306/2011 estabeleceu a cobrança do tributo sobre doações e transmissões *causa mortis* oriundas do exterior.

Ocorre que, na redação atual da Constituição, a cobrança do imposto nessas circunstâncias depende de previsão em lei complementar, que ainda não foi editada. Sem essa lei, não podem os Estados exercerem a competência tributária para cobrar o imposto nessas hipóteses. Não por outro motivo a Procuradoria-Geral da República ajuizou a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6.828/AL, com o objetivo de discutir a matéria.

A ação foi julgada procedente pelo Supremo Tribunal Federal, tendo sido novamente afirmado por aquela Corte que “[s]ão inconstitucionais leis ou decretos estaduais que busquem exercer a competência tributária do art. 155, § 1º, inc. III, da Constituição da República, sem amparo em prévia lei complementar nacional”.

Até a presente data, a referida lei complementar nacional que permitiria a incidência do imposto sobre os fatos geradores oriundos do exterior ainda não foi promulgada. Isso significa que, por

ora, nenhum ente federativo pode cobrar o imposto sobre doações onde o doador tenha domicílio no exterior, ou sobre as hipóteses de transmissões *causa mortis* mencionadas acima.

Todavia, o substitutivo da reforma tributária aborda o assunto, com a seguinte adição ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias:

Art. 16. Até que lei complementar regule o disposto no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal, o imposto incidente nas hipóteses de que trata aquele dispositivo competirá a:

I – relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal;

II – se o doador tiver domicílio ou residência no exterior:

a) ao Estado onde tiver domicílio o donatário ou ao Distrito Federal;

b) se o donatário tiver domicílio ou residir no exterior, ao Estado em que se encontrar o bem ou ao Distrito Federal;

III – relativamente aos bens do de cujus, ainda que situados no exterior, ao Estado onde era domiciliado, ou, se domiciliado ou residente no exterior, onde tiver domicílio o herdeiro ou legatário, ou ao Distrito Federal.

Assim, se aprovado o substitutivo da maneira como enviado, a reforma tributária suprirá a lacuna acerca da tributação internacional pelo ITCMD. Vale ressaltar que essa previsão constitucional não dispensará os Estados de implementarem as normas de tributação internacional *causa mortis* e de doação em suas próprias legislações. Não será a mera promulgação de emenda constitucional que, sozinha, permitirá a cobrança do imposto.

Não é apenas nesse ponto, porém, que o ITCMD é alterado. Altera-se regra de competência para a transmissão *causa mortis* de bens móveis, que deixa de ser o Estado onde é processado o inventário para o Estado onde tinha domicílio o *de cujus*. Também é determinada a progressividade do imposto em razão do valor da transmissão ou da doação, previsão que, na prática, já é implementada em diversos Estados e considerada constitucional pelo STF.

O IPVA é o terceiro imposto cujas alterações são abordadas no presente texto. O constituinte derivado propõe expandir as hipóteses de alíquotas diferenciadas. Onde hoje a Constituição permite a diferenciação apenas com base no tipo e na utilização, a nova redação autoriza também alíquotas diferentes em razão do valor do veículo e de seu impacto ambiental.

Também é aproveitada a oportunidade para estender a hipótese de incidência do imposto para os veículos aquáticos e aéreos. Tal cobrança era prevista em legislações estaduais, mas considerada pelo STF, até a presente data, inconstitucional. A proposta da reforma eleva a cobrança do imposto sobre embarcações e aeronaves ao *status* de norma constitucional e, à primeira vista, válidas. Importante destacar que o projeto elenca várias exceções, veículos sobre os quais não haverá a incidência do imposto, como as embarcações utilizadas pelos praticantes de pesca ou as máquinas agrícolas<sup>2</sup>.

As alterações mencionadas acima podem ser sumarizadas na seguinte tabela:

---

<sup>2</sup> As exceções ao IPVA previstas na proposta são: aeronaves agrícolas; aeronaves de operador certificado para prestar serviços aéreos a terceiros; embarcações de pessoa jurídica com outorga para serviços de transporte aquaviário; embarcações de pessoas físicas ou jurídicas que pratique pesca industrial, artesanal, científica ou de subsistência; plataformas suscetíveis de se locomoverem na água por meios próprios; e tratores e máquinas agrícolas.

<b>IPTU</b>	<b>Como é</b>	<b>Como propõe o projeto</b>
	O município, via de regra, não pode alterar a base de cálculo por decreto, salvo correção monetária.	O município poderá alterar a base de cálculo por decreto, obedecendo a critérios em lei municipal.
<b>ITCMD</b>	<b>Como é</b>	<b>Como propõe o projeto</b>
	Sem lei complementar nacional, não é possível a tributação pelo imposto de doações ou transmissões <i>causa mortis</i> originárias do exterior.  As alíquotas progressivas são consideradas constitucionais pela jurisprudência do STF.	Até a entrada em vigor de lei complementar nacional, os Estados estão autorizados a cobrar o imposto sobre a transmissão <i>causa mortis</i> e a doação de origem internacional.  As alíquotas progressivas passam a ser expressamente previstas no texto da Constituição.
<b>IPVA</b>	<b>Como é</b>	<b>Como propõe o projeto</b>
	São permitidas alíquotas diferenciadas apenas por tipo de veículo e utilização.  Não é permitida a cobrança de IPVA sobre embarcações e aeronaves.	Serão permitidas também alíquotas diferenciadas com base em valor do veículo e em seu impacto ambiental.  Será permitida a cobrança de IPVA sobre embarcações e aeronaves, com exceções.

Por fim, concluímos ressaltado que mesmo as emendas constitucionais podem ter sua própria constitucionalidade examinada e controlada, mediante comparação com o estabelecido pelo poder constituinte originário. Nem mesmo uma emenda constitucional pode suprimir direitos e garantias fundamentais presentes no texto de origem. Da mesma maneira, é importante ponderar que o projeto ainda está em tramitação, e nada garante que o resultado final será idêntico ao texto que ora se examinou.