

**XXIV ENCONTRO NACIONAL DO
CONPEDI - UFS**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – Conpedi

Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UFRN

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. José Alcebíades de Oliveira Junior - UFRGS

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcílio Pompeu - UNIFOR

Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes - IDP

Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC

Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Conselho Fiscal

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG /PUC PR

Prof. Dr. Roberto Correia da Silva Gomes Caldas - PUC SP

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches - UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS (suplente)

Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta - UFBA (suplente)

Representante Discente - Mestrando Caio Augusto Souza Lara - UFMG (titular)

Secretarias

Diretor de Informática - Prof. Dr. Aires José Rover – UFSC

Diretor de Relações com a Graduação - Prof. Dr. Alexandre Walmott Borgs – UFU

Diretor de Relações Internacionais - Prof. Dr. Antonio Carlos Diniz Murta - FUMEC

Diretora de Apoio Institucional - Profa. Dra. Clerilei Aparecida Bier - UDESC

Diretor de Educação Jurídica - Prof. Dr. Eid Badr - UEA / ESBAM / OAB-AM

Diretoras de Eventos - Profa. Dra. Valesca Raizer Borges Moschen – UFES e Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - UNICURITIBA

Diretor de Apoio Interinstitucional - Prof. Dr. Vladimir Oliveira da Silveira – UNINOVE

D598

Direito tributário e financeiro [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UFS;

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta, Hugo de Brito Machado Segundo, Raymundo Juliano Feitosa– Florianópolis: CONPEDI, 2015.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-046-6

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: DIREITO, CONSTITUIÇÃO E CIDADANIA: contribuições para os objetivos de desenvolvimento do Milênio.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2. Direito tributário. 3. Direito financeiro. I. Encontro Nacional do CONPEDI/UFS (24. : 2015 : Aracaju, SE).

CDU: 34



XXIV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - UFS

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Apresentação

É com grande júbilo e honra que apresentamos o livro do GT de Direito Tributário e Financeiro. Trata-se da primeira vez em que foram concentrados, em um mesmo Grupo de Trabalho, os referidos temas. Tal fato ocorreu, após reflexão conclusiva, de professores destacados para tal, neste sentido, por uma razão básica. O Direito Financeiro abrange o Direito Tributário; em outras palavras, quando tratamos de Direito Tributário, estamos, efetivamente, tratando de uma parte de singular importância do Direito Financeiro, associada à ideia da receita como componente fundamental do orçamento público, objeto central das finanças públicas. Por outro lado, o acentuar-se de uma divisão que é meramente didática, levou, durante décadas, ao estudo de temas tributários feito de maneira inteiramente divorciada da destinação dada aos recursos arrecadados (que seriam "problema do Direito Financeiro" e, por isso mesmo, ignorados pelos tributaristas). Aos poucos, isso parece ter conduzido a uma consideração meramente formal do Direito Tributário, demasiadamente preocupado com temas como o da estrutura da norma tributária, com o abandono de abordagens substanciais do fenômeno financeiro, voltadas à justiça da tributação, à capacidade contributiva, à igualdade e à extrafiscalidade, aspectos que, aos poucos, vão sendo retomados, com uma saudável reaproximação entre o Direito Tributário e o Direito Financeiro.

Por isso, consolidando-se a proposição, avaliação, aprovação, apresentação, discussão e, afinal, publicação em livro eletrônico, de temas absolutamente irmanados e interdependentes, permite-se não só a otimização daqueles procedimentos como a obtenção de conclusões melhor sistematizadas e devidamente contextualizadas.

Percebe-se nos trabalhos apresentados uma considerável evolução do pensamento e mesmo crítica quanto ao papel do Estado, enquanto credor e quase sempre destinatário das receitas tributárias.

Delimitando-se o conjunto de artigos apresentados, afere-se, numa mesma ou aproximada perspectiva, sub-grupos temáticos voltados para o processo tributário, seja ele judicial ou administrativo; como no caso do artigo denominado "o devido processo legal no sistema constitucional tributário brasileiro", bem como " o prazo para resposta no processo de consulta tributária". Em outro sentido, os tributos em espécie são tratados, em seus mais variados matizes e impactos sobre a vida do contribuinte brasileiro, abarcando o IGF, ITR,

ICMS IPI, dentre outros. Neste caso, a título de ilustração, conferimos artigos como "não incidência de imposto sobre produtos industrializados na importação de veículos automotores realizada por pessoa natural" ou mesmo "o uso extrafiscal do IPTU a partir da sanção premial como efetivo instrumento de políticas urbanas municipais".

Já sobre uma concepção mais voltada ao Direito Financeiro, sobretudo sob à luz do controle da atividade financeira no país, nos deparamos com articulados de peso como no caso aquele nominado "o controle da atividade financeira estatal pelo tribunal contas da União na Constituição Federal de 1988", acompanhado de "considerações sobre a política fiscal e os caminhos da extrafiscalidade".

Derradeiramente, fechando estes divisores no mesmo GT, identificam-se conteúdos associados à defesa do contribuinte brasileiro, reconhecidamente tão assolado pelo manto muitas vezes sufocante da tributação desmedida e mesmo incompreensível em suas incessantes mutações normativas. Nesta senda, apontamos "a lei de transparência fiscal: panorama da tributação sobre o consumo na esteira do acesso à informação".

Vale dizer que cada um dos trabalhos apresentados valeria longa reflexão e ponderação dadas à sua densidade científica e provocação contra o conservadorismo dogmático mormente na área de seu alcance.

O grande desafio que se desenha, há tempo imemoriais de nossa república, se dá por conta do real impacto de trabalhos, tão consistente na visão míope e renitente do legislador tributário brasileiro, em conjunto com a exegese dos tribunais cuja prestação jurisdicional, para nossa frustração, frequentemente, é calcada em repetição e obediência irrestrita aos desmandos normativos, estribados na incessante necessidade em fazer-se caixa em detrimento do direito cada vez mais fragilizado de propriedade, já que seu exercício se vê limitado dadas à sua repartição, ao Estado, que nos obrigamos a fazer, para as diversas esferas de tributação brasileira, cuja federação se desnuda, quase que exclusivamente, na competência tributária atribuída a todos os seus componentes, trazendo, com isso, maior e crescente vulnerabilidade financeira à toda sociedade brasileira.

**O USO EXTRAFISCAL DO IPTU A PARTIR DA SANÇÃO PREMIAL COMO
EFETIVO INSTRUMENTO DE POLÍTICAS URBANAS MUNICIPAIS**

**THE EXTRAFISCALITY OF PROPERTY TAX THROUGH POSITIVE SANCTION
AS AN EFFECTIVE TOOL OF LOCAL URBAN POLICIES**

**Virginia Junqueira Rugani Brandão
Marinella Machado Araújo**

Resumo

O objetivo deste artigo é discutir e analisar a possibilidade da utilização do IPTU extrafiscal, aplicado sob a técnica da sanção premial, como instrumento para efetivação das políticas públicas urbanas. Usualmente, a extrafiscalidade não vem associada ao Direito Urbanístico, apesar do Estatuto da Cidade prever expressamente o tributo (e o IPTU) e os benefícios fiscais como instrumentos de política urbana. Ademais, o trabalho extrapola a visão tradicionalista do Direito Tributário, para defender que a extrafiscalidade urbanística tem natureza jurídica de direito urbanístico, já que sua vinculação ao planejamento é condição para que tenha força normativa. Aborda-se, ainda, a experiência no município de Belo Horizonte, no que tange a lei municipal que isenta o IPTU de imóveis tombados. Ao final, conclui-se que a sanção premial aplicada ao IPTU é um instrumento valioso de políticas urbanísticas, desde que vinculado ao planejamento.

Palavras-chave: Extrafiscalidade, Sanção premial, Políticas urbanas, Iptu.

Abstract/Resumen/Résumé

The purpose of this article is to discuss and analyze the possibility of using property tax, as a police power function, with the positive sanction technique, in order to grant the effectiveness of urban public policies. Usually, that tool isn't associated with Urban Law, despite the City Statute expressly dispose about taxes (and property tax) and tax benefits as instruments for urban policy. Further, this work goes beyond the traditional view provided by Tax Law, to defend that urban extrafiscality has legal nature of Urban Law, once its relation to planning is a condition for its normative force. It also mentions the experience in the city of Belo Horizonte, with respect to municipal law exempting property taxes of protected properties. Finally, the conclusion is that whenever positive sanction is applied to property taxes, it will be a valuable instrument of urban policies, since linked to planning.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Extrafiscality, Positive sanction, Urban policies, Property tax.

1 INTRODUÇÃO

Este trabalho objetiva discutir e analisar a possibilidade de utilização do IPTU extrafiscal, sob a técnica da sanção premial, como instrumento de políticas urbanas. Não é o escopo aqui, realizar um estudo sobre a justiça ou a igualdade desta forma de aplicação do tributo, mas apresentar determinados aspectos desta extrafiscalidade em específico.

Interessante notar que, usualmente, a abordagem dos tributos extrafiscais, notadamente os benefícios fiscais, não é atrelada às políticas urbanísticas, não obstante o Estatuto da Cidade trazer tal previsão de forma expressa e inequívoca, em seus artigos 4º, IV; e 7º.

Aliás, são poucos os juristas que se detêm no assunto da extrafiscalidade, e raríssimos os que tratam da extrafiscalidade com natureza urbanística, quiçá, aqueles que pesquisam a sanção premial.

A maioria dos tributaristas trata do tema de maneira superficial, apenas assentindo com a possibilidade de sua existência, mas não validando-a como valioso instrumento de estímulo de condutas.

Com efeito, a tradição tributária brasileira associa a extrafiscalidade genericamente à utilização do tributo para fins não fiscais. No entanto, no âmbito desta generalidade, é possível identificar especificidades tal qual a extrafiscalidade urbanística.

Nos municípios, em especial, o IPTU é o tributo que abre vários caminhos para o incentivo ao cumprimento da função social da propriedade pela técnica da sanção premial. Em razão disso, o estudo aqui realizado traz a experiência belorizontina como uma situação concreta do uso desse tributo com referida finalidade. Trata-se da lei municipal que isenta o IPTU dos contribuintes que comprovam ter conservado seu imóvel tombado, estimulando o cumprimento da função social da propriedade por meio da conservação do patrimônio cultural.

Assim, enquanto o primeiro capítulo realiza breve incursão ao instituto da extrafiscalidade, o segundo capítulo busca significar a sanção premial no cenário da extrafiscalidade urbanística. Após, apresenta-se norma municipal de Belo Horizonte que associa a sanção premial ao IPTU como instrumento de política pública urbana e, finalmente, pondera-se sobre a efetividade das normas extrafiscais de natureza urbanística, cuja força normativa é necessariamente vinculada ao planejamento urbano.

2 A ORIENTAÇÃO EXTRAFISCAL DA NORMA

Usualmente, os tributos são classificados quanto as suas funções em tributos fiscais e extrafiscais, sendo esta última, a função que interessa ao presente trabalho. A maioria dos autores tributaristas não aprofunda o tema da extrafiscalidade, classificando-a apenas em seu conceito genérico, isto é, como um tributo utilizado para fins não fiscais. Também a maioria, ao exemplificar os usos e alcances extrafiscais acabam por reduzir a extrafiscalidade a uma forma de intervenção do Estado no domínio econômico. Há ainda, aqueles que entendem que toda norma tributária é, a um só tempo, fiscal e extrafiscal, vez que sempre influi no comportamento das pessoas.

Este trabalho, no entanto, pretende extrapolar esta ótica tradicionalista, primeiramente, por trabalhar com a extrafiscalidade não em seu sentido genérico usual, mas de maneira específica, por entender que a extrafiscalidade é uma forma de orientar a interpretação e aplicação de uma norma, para fins de incentivar ou desestimular comportamentos dos contribuintes, conforme determinada política pública.

Por ora, colaciona-se alguns entendimentos de renomados tributaristas.

Para Paulo Barros de Carvalho (2007), a extrafiscalidade é a “forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatários” (CARVALHO, 2007, p. 290).

Na mesma linha, Sacha Calmon Navarro Coêlho (2010) entende que a extrafiscalidade “se caracteriza justamente pelo uso e manejo dos tributos com a finalidade de atingir alvos diferentes da simples arrecadação de dinheiro” (COÊLHO, 2010, p. 75).

Segundo Hugo de Britto Machado (2008), não obstante a função primordial dos tributos ser a arrecadação para financiamento da atividade estatal, adicionalmente, os tributos também servem a outros objetivos sociais, políticos e econômicos, apresentando seu caráter extrafiscal.

Roque Antônio Carrazza (2007) traz conceito prático na nota de rodapé nº 66 do manual, entendendo haver extrafiscalidade “quando o legislador, em nome do interesse coletivo, aumenta ou diminui as alíquotas e/ou as bases de cálculo dos tributos, com o objetivo principal de induzir os contribuintes a fazer ou deixar de fazer alguma coisa” (CARRAZZA, 2007, p. 108). Anteriormente, o autor mencionou que “os tributos, de modo geral, são utilizados como instrumento de fiscalidade, servindo basicamente, pois, para carrear dinheiro aos cofres públicos” (CARRAZZA, 2007, p. 95).

Para Renato Lopes Becho (2011), a “fiscalidade é usada para a situação mais comum, em que a entidade tributante institui os tributos para abastecer os cofres públicos” (BECHO, 2011, p. 42); e a “extrafiscalidade designa os tributos que não possuem apenas a importância fiscal, mas vão além do interesse arrecadatório, abrangendo objetivos diversos, como a regulação do mercado produtor ou consumidor de bens” (BECHO, 2011, p. 43).

Também Luciano Amaro (2014) segue o mesmo entendimento ao lecionar que se a instituição de um tributo visa, precipuamente, a abastecer de recursos os cofres públicos ele se identifica como tributo de finalidade arrecadatória. Por outro lado, se com esta imposição o objetivo não é arrecadar, mas estimular ou desestimular certos comportamentos, por razões econômicas, sociais, de saúde etc., diz-se que o tributo tem finalidades extrafiscais ou regulatórias.

Werther Spagnol (2004, p. 29), a seu turno, entende que o legislador pode utilizar o tributo não apenas como meio de arrecadação, ficando, até mesmo esta função relegada a um segundo plano, mas com objetivos políticos outros, como a indução de um comportamento do particular ou o controle da atividade econômica. Para o autor, a “utilização da tributação com finalidades não fiscais é instrumento de fundamental importância para a consecução dos objetivos da política econômica do Estado Democrático de Direito” (SPAGNOL, 2004, p. 126).

E, finalmente, Misabel Derzi, nos comentários que acrescentou ao manual de Aliomar Baleeiro, acrescenta o seguinte:

Costuma-se denominar de extrafiscal aquele tributo que não almeja, prioritariamente, prover o Estado dos meios financeiros adequados a seu custeio, mas antes visa a ordenar a propriedade de acordo com a sua função social ou a intervir em dados conjunturais (injetando ou absorvendo a moeda em circulação) ou estruturais da economia. Para isso, o ordenamento jurídico, a doutrina e a jurisprudência têm reconhecido ao legislador tributário a faculdade de estimular ou desestimular comportamentos, por meio de uma tributação progressiva ou regressiva, ou da concessão de benefícios e incentivos fiscais. (BALEEIRO, 2003, p. 233-234)

Interessante notar como esse tipo de conceituação comparativa traz uma carga de subjugação da extrafiscalidade à fiscalidade, decorrente do predomínio da ideia de que a própria existência de um Estado implica na busca de recursos financeiros via tributos para sua manutenção. Esta ideia da função principal do tributo como meio de abastecimento dos cofres públicos é oriunda do modelo de Estado Fiscal do final do século XVII e início do XVIII, cuja característica era o financiamento do Estado pelo particular.

Inclusive, discute-se até que ponto a utilização da tributação extrafiscal não atentaria contra os princípios de justiça, equidade e outros balizadores da tributação fiscal. (GOUVEA, 2006, p. 44).

Tal estilo de pensamento não mais se sustenta no paradigma atual que demanda uma visão diferenciada do Sistema Tributário Nacional como instrumento de função social, objetivando efetivar a justiça e a equidade, na medida em que garante direitos constitucionais e o bem estar dos cidadãos. (SANTOS, 2007, p. 10).

Vale frisar, que não se pretende mitigar a função arrecadatória do tributo. Mas, nesse contexto, a extrafiscalidade é, ou deveria ser, a função do tributo que se sobressai às demais:

A extrafiscalidade se responsabiliza por vincular o tributo à efetiva materialização do bem estar social, seja ao induzir os contribuintes a adotarem posturas que implicarão em efetivação mais imediata de políticas públicas, ou de conduzi-los à não realização de atividades que dificultem ou inviabilizem a realização de tais políticas. É de se ver, então, que através da função extrafiscal do tributo várias políticas públicas podem sofrer um facilitador de aplicação, caso haja um estímulo do contribuinte a adotar uma determinada postura, ou mesmo se houver um desestímulo para que o contribuinte deixe de adotar certas posturas que inviabilizem a materialização efetiva daquelas. (SANTOS, 2007, p. 17).

De outra mão, não é adequado limitar o alcance da extrafiscalidade à intervenção no domínio econômico, como o fazem alguns autores¹. Os seus reflexos abarcam também a política, a cultura, a sociologia, o meio ambiente, enfim, as áreas apropriáveis pelas políticas públicas para atingimento do interesse público.

Nesse sentido, delineou o administrativista Hely Lopes Meirelles:

A extrafiscalidade é a utilização do tributo como meio de fomento ou de desestímulo a atividades reputadas convenientes ou inconvenientes à comunidade. É ato de política fiscal, isto é, de ação de governo para o atingimento de fins sociais, através da maior ou menor imposição tributária. Pelas diferentes onerações pode-se estimular ou desestimular condutas dos contribuintes, visando sempre ao interesse público. (MEIRELLES apud SANTOS, 2007, p. 15).

Marcus Gouvêa (2006, p.10) também é partidário da ideia de que a extrafiscalidade atua finalisticamente nos campos econômico, social, político, cultural, artístico, desportivo, dentre outros, buscando alcançar os fins propostos constitucionalmente. No entanto, o autor entende que, como não se pode conceber norma jurídica avessa aos valores constitucionais, nem norma tributária avessa a arrecadação, toda norma tributária será ao mesmo tempo fiscal e extrafiscal.

¹ Spagnol (2004); Schoueri (2005); além de Keynes, Beveridge, Hansen, Myrdal, Giuliani Fonrouge e Eros Grau, que são exemplos citados por Gouvea (2006).

Ao nosso ver, a análise identificará extrafiscalidade sempre que a norma tributária refletir a efetivação concreta de desidérios constitucionais, de realização dos direitos do cidadão, ao passo que identificará fiscalidade ao verificar o objetivo de obtenção de receitas para a subsistência do Estado. Fiscalidade e extrafiscalidade, advirta-se, estão sempre e necessariamente juntas. Separam-se, apenas, hipoteticamente para maior clareza de exposição. Eventualmente, na experiência jurídica, verifica-se a preponderância de um dos princípios, porém não supressão de um em prol da existência de outro. (GOUVEA, 2006, p. 47).

O tributarista Schoueri (2014, p. 160) parece adotar posição similar, ao aduzir que todos os tributos têm efeito arrecadatório e regulatório, em maior ou menor grau. Segundo ele, todos os tributos têm uma função alocativa, na medida em que a própria incidência do tributo não é neutra sobre a economia, pois acaba por ter reflexos na forma como a totalidade dos recursos é dividida para utilização no setor público e no setor privado. Ademais, como reflexo da função alocativa tem-se a indução de comportamentos, afinal, “a tributação se vincula a comportamentos humanos e a incidência tributária passa a ser um fator a ser considerado na própria decisão do agente econômico” (Schoueri, 2014, p. 39).

Lado outro, em sua obra “Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica”, Schoueri (2005, p. 32) deixa expresso sua preferência em denominar os tributos extrafiscais de normas tributárias indutoras, justamente para evitar a confusão com a extrafiscalidade *latu sensu* que, ao seu ver, está presente em toda e qualquer norma.

Com efeito, de maneira geral, pode-se dizer que toda norma jurídica tem o objetivo de induzir comportamentos no sentido de possibilitar a convivência em sociedade. Aliás, a orientação da ação humana é característica intrínseca à norma jurídica, conforme preconizou Von Jhering, citado por Tércio Sampaio:

A definição usual do direito reza: direito é um conjunto de normas coativas válidas num Estado, e essa definição ao meu ver atingiu perfeitamente o essencial. Os dois fatores que ela inclui são o da norma e o da realização por meio da coação... O conteúdo da norma é um pensamento, uma proposição (proposição jurídica), mas uma proposição de natureza prática, isto é, uma orientação para ação humana; a norma é, portanto, uma regra conforme a qual nos devemos guiar (FERRAZ JUNIOR, 2003, p. 100).

Por óbvio, toda norma jurídica, inclusive aquelas que veiculam os tributos irão influir no comportamento das pessoas, especificamente dos contribuintes, induzindo determinados tipos de decisões, não necessariamente desejados pelo Estado.

Contudo, a extrafiscalidade de que se trata aqui, está voltada ao atingimento de um fim determinado por uma política pública específica, inclusive apartada da natureza tributária clássica, como se analisará adiante. Tal norma extrafiscal não estabelece um comando de fazer o lícito ou deixar de fazer o ilícito. E não se pode dizer que seus reflexos nos comportamentos

das pessoas são meros ‘acidentes’ ou externalidades, pelo contrário, estabelece uma faculdade ao cidadão de agir de certa maneira, incentivado por um prêmio, compatível com um fim especialmente desejado pela Administração Pública em determinado momento, evidentemente, ligado ao interesse público primário.

Raciocínio assemelhado tem o jurista português José Casalta Nabais, ao afirmar que:

De um lado, há que separar a extrafiscalidade [...] em sentido próprio ou estrito, do fenómeno da extrafiscalidade inerente à generalidade das normas de direito fiscal (de tributação ou não tributação), traduzido seja no relevo das finalidades extrafiscais secundárias ou acessórias, que frequentemente o legislador lhes imputa, seja na constatação, actualmente praticamente inevitável, da presença de efeitos económicos e sociais na generalidade de tais normas. De outro lado, é de salientar que a extrafiscalidade se expande por dois grandes domínios, cada um deles traduzindo uma técnica de intervenção ou conformação social por via fiscal: a dos impostos extrafiscais, orientados para a dissuasão ou evitação de determinados comportamentos (em que são de integrar os chamados agravamentos fiscais), e a dos benefícios fiscais dirigidos ao fomento, incentivo ou estímulo de determinados comportamentos. (NABAIS apud GOUVEA, 2006, p. 145).

Diante disto, entende-se que a extrafiscalidade orienta a norma, de forma que sua interpretação e aplicação estejam dirigidos a fins pré-determinados e planejados de políticas públicas, para concretizar algum direito constitucional específico, por meio da indução ou desestímulo a comportamentos. Para o caso em comento, estimula-se os contribuintes a partir da pretensão de ganhar um prêmio (benefício fiscal), o que denomina-se de sanção premial, cuja significação será melhor abordada no capítulo a seguir.

2.1 Evolução jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal

A significação da extrafiscalidade também perpassa pelo STF, sendo que quando o IPTU é envolvido na discussão, o é no cenário da aplicação progressiva do imposto. Tema este que já dura anos na Suprema Corte brasileira. Nesse contexto, é possível identificar quatro fases da evolução jurisprudencial do referido órgão julgador².

A primeira fase pode ser identificada a partir do julgado do Recurso em Mandado de Segurança - RMS 16.798 de 1966, acerca do IPTU no município de Americana em São Paulo. Na égide da Constituição Federal de 1946, o acórdão decidiu pela constitucionalidade da Lei Municipal que instituiu IPTU progressivo no sentido de aumentar a alíquota em função do

² Citação oral do Professor Doutor Marciano Seabra de Godoi, durante sua palestra no evento denominado NUJUP DEBATE - Instrumentos Urbanístico-Tributários de Gestão da Mais Valia Imobiliária: mudança urbanística de Belo Horizonte; ocorrido no dia 03 de novembro de 2014, na Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais.

tamanho do lote não edificado (com 300m² ou mais), a partir do segundo imóvel. Os ministros consideraram, nesse caso, os dados objetivos que caracterizam a progressão e a finalidade social relevante da lei, que é conferir função social à propriedade.

No entanto, quase dez anos mais tarde, no que considera-se a segunda fase do STF, por meio do Recurso Extraordinário – RE 69.784 de 1975, os ministros revisaram o julgamento anterior para declarar a inconstitucionalidade da lei de Americana perante a Constituição de 1967. Segundo os ministros, a base de cálculo do imposto não poderia ser fundamentada no patrimônio global dos contribuintes, conforme o número dos imóveis. Seria possível, apenas, a progressividade de alíquotas com base no valor venal de cada imóvel, tomado separadamente.

Este precedente culminou na Súmula 589 do STF que considera inconstitucional a fixação de adicional progressivo do IPTU em função do número de imóveis do contribuinte.

No Recurso Extraordinário – RE 94.001 de 1982, o voto que liderou o julgamento entendeu pela inconstitucionalidade de adicional de 200% no IPTU em casos de construções irregulares, vez que a extrafiscalidade não se presta à penalização do ato ilícito, tendo por limite o próprio conceito de tributo.

Mediante a promulgação da Carta de 1988, que trouxe em seu texto a possibilidade expressa da progressividade extrafiscal do IPTU, passou-se à terceira fase do STF, com o julgamento do Recurso Extraordinário – RE 153.771 de 1996 em função de lei do município de Belo Horizonte em Minas Gerais que estatuiu alíquotas progressivas com base no valor venal do imóvel. O caso concreto reportava-se, portanto, a hipótese de progressividade fiscal.

Venceu o entendimento de que no sistema tributário nacional o IPTU é um imposto inequivocamente real, não lhe sendo admitida a progressividade fiscal, com base na interpretação do art. 145 § 1º da CF/88, segundo a qual os impostos reais são incompatíveis com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte. Nessa esteira, seria inconstitucional qualquer tributação progressiva do IPTU que não respeitasse a progressividade extrafiscal tal qual expressa no art. 182, § 4º da CF/88 (extrafiscalidade com sanção negativa).

Como resposta a esse acórdão paradigma, o Congresso Nacional fez passar a EC 29/2000 que alterou a redação do art. 156 § 1.º da CF/88, para constar a possibilidade de alíquotas progressivas do IPTU em razão do valor do imóvel, além de instituir alíquotas diferentes segundo a localização e o uso do imóvel.

Assim, em 2003, foi editada a súmula 668 do STF, segundo a qual é inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da EC 29/2000, alíquotas progressivas para o

IPTU; ressalvadas aquelas que se destinam a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.

Chega-se então à fase atual, denominada de quarta fase, quando o STF é provocado após a vigência da EC 29/2000. Assim, com o julgado do Recurso Extraordinário – RE 423.768 de 2010, o STF declara a constitucionalidade da referida emenda e, conseqüentemente, a constitucionalidade da progressividade fiscal do IPTU.

A nova composição de ministros retificou a interpretação ao art. 145 § 1º da CF/88, no sentido de ser possível utilizar a progressividade nos impostos reais com base na capacidade do contribuinte, independente de isto estar ou não expresso na constituição. Este entendimento, foi reiterado por ocasião do Recurso Extraordinário – RE 562.045 de 2013, no que tange a progressividade do ITCD.

Parece portanto, que o STF volta à primeira fase, para entender constitucional a aplicação progressiva do IPTU, independentemente de sua previsão explícita no texto constitucional. Assim, o Tribunal desprende-se da previsão constitucional expressa, o que permitiria a progressividade extrafiscal do IPTU com sanção premial (com redução de alíquotas, por exemplo), desde que atrelada ao princípio constitucional da função social da propriedade urbana.

Outra discussão travada no STF, que não trata especificamente do IPTU mas envolve a extrafiscalidade e os princípios da igualdade e da isonomia, vale ser ressaltada. Na Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI 1276/SP de 2002, foi decidido pela constitucionalidade de lei paulista que instituiu redução fiscal de 15% do IPVA para empresas que tivessem em seu quadro mais de 30% de funcionários acima dos 40 anos.

O voto da relatora, Ministra Ellen Gracie aduziu que “a casa legislativa paulista utilizou-se, legitimamente, do caráter extrafiscal que pode ser conferido aos tributos, para estimular uma conduta por parte do contribuinte, abrindo mão de uma parte da receita do Estado, para tentar equilibrar uma situação de desigualdade social” (Brasil, STF, ADI 1276/SP de 2002). Ficou assentado que tal benefício não fere a igualdade e a isonomia na medida em que é conferido de maneira abstrata e impessoal.

Lado outro, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI 1643 de 2002, embora a hipótese não se enquadre nos moldes da sanção premial, percebe-se que o STF também considera constitucional o tratamento tributário favorável (opção pelo simples nacional) conferido a microempresas e empresas de pequeno porte, vez que a razoabilidade permite o tratamento desigual para contribuintes com capacidade contributiva distintas, por motivos extrafiscais.

3 A SIGNIFICAÇÃO DA SANÇÃO PREMIAL COMO TÉCNICA EXTRAFISCAL

Vários estudiosos da Teoria do Direito trataram do tema das sanções premiaias, apesar de serem raros os doutrinadores do Direito aplicado que mencionam o assunto. E mesmo na Teoria do Direito, a par de Norberto Bobbio, é notável como a sanção premial é abordada como uma questão de menor relevância.

Segundo Maurício Benevides Filho (1999), pensadores desde o século XV estudam a sanção como instrumento do governo que vai além da imposição de comportamentos por meio da força. Embora sustentassem a punição (sanção negativa), como meio eficiente de submissão ao governo, Nicolau Maquiavel, Jean Bodin e Thomas Hobbes admitiam a recompensa como instrumento capaz de contribuir a favor do Estado.

No entanto, apenas no século XIX a questão passou a ser juridicamente considerada nas formulações teóricas do inglês Jeremy Bentham, considerado o pai da sanção premial, que abordou a recompensa como uma técnica motivacional positiva de direcionamento do comportamento intersubjetivo, inserida em um sistema global e complexo. (BENEVIDES FILHO, 1999, p. 56).

Bentham estudou a relação da eficácia do Direito com o comportamento humano perante os sentimentos de dor e prazer, de maneira que, para induzir os cidadãos a agir de determinada maneira, o legislador deve radicar a norma em motivos sedutores (fontes de prazer) ou coerções (fontes de dor). (SALGADO, 2008, p. 50).

Tanto um quanto outro configuram fontes capazes de conferir força obrigatória a qualquer norma ou regra de conduta e, por esta razão, podem ser chamados de sanção. “A definição ampla de sanção poderia ser formulada, portanto, nos seguintes termos: fonte de motivos, ou melhor, de dor ou prazer, que atuam como verdadeiras e únicas razões para que se aja de determinada forma”. (SALGADO, 2008, p. 50).

Assim, para Bentham, as recompensas são verdadeiras sanções jurídicas plenamente compatíveis com a teoria jurídica do autor, ainda que ele as tenha como instrumentos ocasionais, aplicáveis em casos pontuais, incapazes de substituir as sanções negativas, ou sequer, retirar-lhes o protagonismo.

No mesmo período, também o jurista alemão Rudolf Von Jhering apresenta substancial análise das técnicas de controle social que podem se fundar na recompensa ou na coerção, dando lugar às relações econômicas e políticas, respectivamente. Embora o autor reconheça a esfera de eficácia da recompensa no campo privado, ele não desconhece sua

importância como alavanca do movimento social, instrumento esse largamente utilizado pela sociedade antiga, em especial pelo Direito Romano. (BOBBIO, 2007, p. 9).

O sociólogo americano Talcott Parsons, apesar de não se preocupar diretamente com a ideia de sanção do Direito, lida com a teoria funcionalista, fazendo referência à sanção positiva da seguinte forma:

Um estado estabelecido no sistema social é um processo de interação complementar de dois ou mais atores individuais, em que cada qual se conforma com as expectativas do outro de tal maneira que as relações do outro às ações do ego são sanções positivas, que servem para reforçar as suas disposições de necessidades especificadas e, assim realizar as suas expectativas dadas. (PARSONS apud SALGADO, 2008, p. 118).

Desta forma, o uso da sanção positiva e negativa são assimétricos, sendo que existe, três tipos de uso para cada uma delas. No caso da sanção positiva, tem-se o oferecimento de algo que o alter deveria desejar, ou incentivo por meio do oferecimento de vantagens, ou o uso da influência por meio do oferecimento de boas razões pelas quais o alter deve consentir. (SALGADO, 2008, p. 119).

Já Hans Kelsen previa a sanção negativa e positiva no âmbito jurídico, porém relatava importância muito maior da penalização que da premiação. Ocorre que, conforme Rafael Bandeira (2012) a valoração e a ideologia não faziam parte da Teoria Pura do Direito, razão pela qual esse assunto não prosperou em suas análises.

Com efeito, Kelsen dedicou-se brevemente à sanção premial, apenas mencionando a possibilidade de sua aplicação. Segundo o autor austríaco, a ordem social pode prescrever determinada conduta humana sem necessariamente vinculá-la a uma consequência. Ademais, a ordem social também pode estatuir uma conduta e, simultaneamente, vincula-la a uma concessão de vantagem (prêmio); e vincular a uma conduta oposta, uma desvantagem (pena em sentido amplo). É o princípio retributivo que conduz a reagir a uma determinada conduta com um prêmio ou com uma pena. (KELSEN, 1979, p. 49).

Desta forma, Kelsen admite que tanto o prêmio como o castigo podem compreender-se no conceito de sanção, embora seja mais usual designar por sanção somente a pena, como consequência de uma determinada conduta. (KELSEN, 1979, p. 49).

Assim, é possível dizer que o italiano Norberto Bobbio é praticamente o único doutrinador que se aprofunda no tema para validar a sanção premial como efetivo mecanismo jurídico de direção social. Aliás, a diferença entre as sanções positivas propostas por Kelsen e Bobbio é esta possibilidade de direção social, ao invés de controle social. Ocorre que a sanção positiva não consegue controlar propriamente comportamentos, mas direcionar, via incentivo

ou prêmio, tornando determinada ação mais interessante e não obrigatória.

Bobbio (2007) aduz que sua teoria não se trata de uma perspectiva incompatível à visão estrutural do direito, mas apenas complementar, reflexo de uma aproximação da sociologia ao direito, necessária diante das novas tendências e problemas de um Estado que não mais se limita a exercer uma função meramente repressora.

O autor não intenciona extinguir a sanção negativa, mas apenas desvelar que o controle via sanção negativa por si só não basta. Segundo Bobbio (2007), na literatura filosófica e sociológica, o termo ‘sanção’ é empregado em sentido amplo, para que nele caibam não apenas as consequências desagradáveis da inobservância das normas, mas também as consequências agradáveis da observância, distinguindo-se duas espécies do gênero sanção: as sanções positivas e as sanções negativas.

O direito promocional promete certas vantagens jurídicas para quem comportar-se da forma desejada. As técnicas de direção social, que se diferenciam profundamente daquelas utilizadas pelo Estado liberal clássico, empregam o encorajamento em acréscimo ou substituição ao desencorajamento, o que coloca em crise teorias ainda hoje dominantes que concebem o direito apenas com função protetora em relação aos atos lícitos e repressora em relação aos atos ilícitos. (BOBBIO, 2007).

O papel educativo do Direito ressalta-se com a sanção positiva que representa tipo direto de direcionamento social, a partir da não interferência estatal direta na esfera individual de forma coativa, estimulando a liberdade de cada um em suas ações e a educação coletiva através dos incentivos dados.

Ademais, a sanção positiva demanda forma mais participativa de sociedade, de negociação entre sociedade civil, Estado e instituições. Incentiva-se discussões sobre Direito e política, na medida em que o estímulo das participações individuais ou setoriais propicia comunicação e argumentação das políticas públicas, sobrelevando democracia e bom nível da legislação. (BANDEIRA, 2012).

Ao contrabalancear as técnicas coercitivas do Direito, a direção social via sanção premial demonstra um maior grau de evolução social, sendo visíveis os ganhos qualitativos, teleológicos e axiológicos do uso da forma positiva nas áreas que o Direito vise tutelar. (BANDEIRA, 2012).

Logo, a partir destas teorias, vê-se que a tributação extrafiscal encontra sólidos fundamentos na sanção premial, diante do reconhecimento pelo Estado do esforço do cidadão em cumprir a lei, tributando-se menos em prol da efetividade de determinada política pública. Dessa maneira, os incentivos fiscais justificam-se, na medida em que revertem em um

investimento no próprio território, não significando meros privilégios incompatíveis com o princípio da igualdade.

3.1 A adequação da nomenclatura sanção

Apesar dos autores acima citados nomearem o incentivo a uma conduta por meio de consequências benéficas, de sanção positiva ou, mais especificamente, de sanção premial, quando é conferido ao cidadão um prêmio por ter agido de determinada forma, fato é que tal nomenclatura é objeto de questionamentos, ainda que por parcela acanhada dos juristas.

Tal é o caso de Eduardo Garcia Máynez(1969), para quem os direitos e vantagens a que tais normas se referem são recompensas e prêmios, mas não são sanções no sentido técnico desta palavra. Não são medidas repressivas, e não se prendem a violações de mandamentos jurídicos. São recompensas e prêmios, ligados a comportamentos valiosos e meritórios, mas comportamentos fortuitos, não exigidos por normas autorizantes.

Para Máynez (1969), o termo sanção deve ser reservado para designar as consequências jurídicas que o descumprimento de um dever produz relativamente ao violador. O que não significa menosprezar a existência de prêmios e recompensas como consequências normativas de certos atos meritórios, que devem ser vistas como espécie dentro do gênero das medidas jurídicas.

Máynez (1969) se baseia no conceito de sanção do italiano Francesco Carnelutti que a define como uma consequência artificial derivada da conduta contrária à prescrita em uma lei jurídica.

Essas concepções firmam-se na ideia de que a sanção jurídica pressupõe coação como forma de repressão aos comportamentos viciantes. Trata-se de herança da tradicional e já obsoleta corrente positivista inaugurada por John Austin no século XIX. (BENEVIDES FILHO, 1999, p. 94).

Lado outro, Miguel Reale desconstrói a dependência entre sanção e coação, ao classificar a sanção da seguinte forma:

Sanção é toda consequência que se agrega, intencionalmente, a uma norma, visando ao seu cumprimento obrigatório. Sanção, portanto, é somente aquela consequência querida, desejada, posta com o fim específico de tutelar a regra. Quando a medida se reveste de uma expressão de força física, temos propriamente o que se chama de coação. A coação de que tanto falam os juristas é, assim uma espécie de sanção, ou seja, a sanção de ordem física (REALE, 1995, p. 207).

Já Bobbio pondera que reduzir a sanção jurídica à coação impediria a inserção das sanções positivas na categoria de sanções jurídicas. No entanto, ao considerar-se a coação como garantia do cumprimento da sanção, permitiria a referida inserção. Assim, seriam jurídicas as sanções positivas que suscitam para o destinatário do prêmio uma pretensão ao seu cumprimento, também protegida mediante o recurso da força. (BOBBIO, 2007, p. 29).

Para o autor italiano, a sanção positiva pressupõe uma norma de conduta e se resolve na superveniência de uma obrigação secundária, tal qual a sanção negativa. Sendo que, no caso da sanção positiva, esta obrigação é do Poder Público e advém de um comportamento superconforme do administrado, isto é, uma função de mudança e inovação, utiliza-se da técnica do estímulo via sanção positiva.

Parece que na sanção positiva tudo se inverte: na medida em que se busca incentivar determinadas ações por meio de benefícios, a coação é voltada para o próprio Estado.

Bobbio admite que o uso do termo sanção é muito variado, mas que existe um consenso em entender a sanção como a “resposta ou a reação que um grupo social manifesta por ocasião de um comportamento relevante de um membro do grupo”. (BOBBIO, 2007, p. 29).

Segundo Giacomo Gavazzi (GAVAZZI apud BENEVIDES FILHO, 1999, p. 95), incluir no gênero sanção jurídica a espécie sanção positiva significa conceber o Direito não como simples custodiador e garantidor do equilíbrio estático, mas também como promotor de um equilíbrio dinâmico, com especial relevo às condutas superconforme.

No que tange a estrutura normativa, Hans Kelsen esquematizou a enunciação do Direito em uma “norma dupla”, na medida em que a norma primária estabelece uma sanção para o comportamento antijurídico e a norma secundária descreve a conduta humana desejável ensejadora da disciplina jurídica. Ocorre que, apesar desse autor admitir o prêmio como forma de sanção, sua teoria normativa é completamente voltada para o ilícito e a pena.

Aliás, BOBBIO (2007, p. 28) elucida que, ao considerar o Direito como ordem coativa, no sentido de cumprimento à força das penas e execução frente ao comportamento antijurídico, segundo a fórmula acima explanada, não teria como adequar à estrutura normativa Kelseniana à sanção positiva.

Seria necessário refazer a fórmula ultrapassada proposta por Kelsen, tal qual propõe Maurício Benevides Filho (1999, p. 109):

deve ser P, ou, dado Pm deve ser Sp

F-----

dado ñP, deve ser Sn

onde,

F=fato
P= prestação
Pm= prestação meritória ou premial
Sp= Sanção positiva ou premial
ñP= não prestação
Sn= Sanção negativa

Eis, portanto, os argumentos que advogam a favor do uso do termo sanção para identificar a sanção positiva, atrelados a uma forma de pensar o Direito em sua função premial, desvinculada da ideia funcional exclusivamente repressiva. Com efeito, a utilização desse termo implica no avanço da teoria do direito, já a muito estagnada nos conceitos elaborados no século XIX.

3.2 Delimitando a sanção premial

Para auxiliar na significação da sanção premial, é importante delimitar o que se entende por prêmio nesse contexto de norma extrafiscal voltada para políticas públicas urbanas, tal qual a norma em estudo.

Primeiramente, cabe diferenciar o próprio corpo de técnicas de encorajamento. Uma delas, é a técnica da facilitação. Outra, é a sanção positiva. A primeira consiste em um conjunto de expedientes que torna a realização de determinada conduta mais fácil, precedendo ou acompanhando a ação que se pretende encorajar. (BOBBIO, 2007, p. 30). Seria o caso, por exemplo, do parcelamento de determinado débito tributário, incentivando o seu pagamento. Mas esta finalidade se presta a um fim arrecadatório. Um exemplo extrafiscal de técnica de facilitação seria a redução de alíquota do ITBI em localizações periféricas, incentivando a compra de imóveis para habitação.

Já a sanção positiva estabelece um benefício, recompensando a ação desejada depois que ela ocorreu. Não é um pressuposto, é uma consequência. E ainda, as sanções positivas se distinguem em prêmio (sanção premial) cuja função é retributiva, significando uma reação favorável a um comportamento vantajoso para a sociedade; e em indenizações, cuja função é reconhecer e compensar o indivíduo pelos esforços despendidos ao proporcionar uma vantagem à sociedade. (BOBBIO, 2007).

A isenção do IPTU para os contribuintes que adotam um telhado verde, ou que utilizam de energia solar, por exemplo, é uma sanção positiva, na medida que só ocorre após a conduta do contribuinte.

José Souto Maior Borges (2001, p. 158), aborda o conceito de isenção como renúncia ao poder de tributar, na medida em que o ente público (afora a celeuma das isenções heterônomas, cuja discussão não cabe aqui) deixa de tributar, por motivos de ordem social, econômica ou política. Importante que os motivos sejam bem delineados, a fim de atender aos anseios da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Ademais, as isenções podem ser incondicionais e condicionadas. À sanção premial interessa apenas as últimas, que dependem do preenchimento de determinado requisito pelo contribuinte, que é a realização de alguma conduta.

Para o Borges (2001), as isenções atuam no campo da hipótese de incidência, na medida que atuam antes mesmo de se formar a obrigação tributária³. Com efeito, a isenção ataca a norma de incidência em seu aspecto material, temporal, pessoal ou espacial; alocados por Valéria Furlan (2010, p. 25) no antecedente normativo da endonorma (ou norma secundária, na estrutura Kelseniana) tributária, a exceção apenas do aspecto pessoal, alocado no consequente da endonorma⁴.

Além da isenção, há outros incentivos fiscais a ser considerados como prêmios, como redução da alíquota ou da base de cálculo e a alíquota zero.⁵Basta que todos ocorram após a realização da conduta estimulada e em razão dela, objetivando um fim não compensatório e não arrecadatório em conformidade com uma política pública específica. Tais exemplos, no entanto, atuariam no aspecto quantitativo da norma tributária, localizado no consequente normativo da endonorma tributária.

Tal concepção adequa-se à teoria unitária do tributo⁶, segundo a qual a hipótese, pressuposto ou fato gerador são simultâneos à tributabilidade. Logo, se não há dever tributário por força da isenção, não há que se falar em hipótese ou fato gerador, nem em espécie tributária. (GOUVEA, 2006, p. 194).

Diante disto, os efeitos extrafiscais de todos os incentivos fiscais deveriam encontrar tratamento junto com a hipótese de incidência (ou fato gerador). (GOUVEA, 2006, p. 195).

³ Entendimento contrário é esposado por Sacha Calmon, conforme adverte Schoueri(2014, p. 682).

⁴ Valéria Furlan mescla as teorias de Kelsen e Cóssio para dividir a norma jurídica tributária completa em endonorma e perinorma. Na primeira, tem-se a norma de conduta, cujo antecedente espelha os aspectos material, espacial e temporal; e cujo consequente retrata os aspectos pessoal e quantitativo, criando a obrigação tributária. Na segunda, tem-se o comportamento passível de sanção (negativa), também subdividido em antecedente (ilícito) e consequente (incidência da sanção).

⁵ Entende-se que outros incentivos como a restituição, e créditos presumidos seriam formas de compensação.

⁶ A teoria dualista, em contrapartida, entende que a hipótese ou fato gerador não se confunde com a tributabilidade. Para essa corrente, não existe produto sem hipótese, mas a realização da hipótese não é suficiente para configurar a existência do tributo. (GOUVEA, 2006, p. 194).

Trata-se, portanto, da extrafiscalidade segundo o fato gerador⁷, referente à indução de comportamentos pela menor incidência tributária sobre as atividades humanas que o legislador elege por fatos geradores de tributos. (GOUVEA, 2006, p. 145).

4 A EXPERIÊNCIA DE BELO HORIZONTE: LEI 3.802/1984

Diante do pacto federativo e a necessária distribuição de receitas entre os entes federados, a Constituição Federal de 1988 resguardou ao município a competência de criar e gerir, dentre outros impostos, o imposto predial e territorial urbano – IPTU. Conforme definição do Código Tributário Nacional, o fato gerador desse tributo é a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel localizado na zona urbana do município.

Ainda tendo em conta o princípio federativo, via de regra, apenas ao ente federado capaz de instituir determinado tributo é permitido isentá-lo. E foi isto que o município de Belo Horizonte fez, ao isentar o IPTU para os imóveis tombados pela municipalidade, nos moldes previstos pela Lei Municipal 3.802/1984⁸, que organiza a proteção do patrimônio cultural do município de Belo Horizonte, em especial, no art. 29:

Art. 29 - Os imóveis tombados na forma desta lei gozarão de isenção do imposto predial e territorial urbano, condicionada à comprovação de que o beneficiário preserva efetivamente o bem tombado.

Parágrafo único - A isenção de que trata este artigo será renovada em cada exercício fiscal, se o beneficiário continuar, comprovadamente preservando o bem tombado.

O tombamento de um imóvel ocorre em razão do interesse público em sua conservação, a fim de manter para futuras gerações os bens de valor histórico, arquitetônico, ambiental e cultural. Natural, portanto, que o tombamento implique no dever do proprietário em preservar seu imóvel, cumprindo com a função social que o mesmo exerce sobre toda a

⁷ Outro tipo de extrafiscalidade seria aquela segundo a destinação do produto arrecadado, utilizada apenas para tributos com destinação específica como as contribuições. (GOUVEA, 2006, p. 144).

⁸ Alguns anos mais tarde, esta previsão foi repetida no art. 9º da Lei 5839/1990, que reavalia as isenções, incentivos e benefícios fiscais, conforme imposição do art. 21 do ADCT da Lei Orgânica Municipal: “Art. 9º Fica isento do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU - o imóvel tombado pelo Município por meio de deliberação de seus órgãos de proteção do patrimônio histórico, cultural e artístico, sempre que mantidos em bom estado de conservação. Parágrafo Único - A isenção do imposto poderá ser estendida a bens imóveis tombados por órgãos de proteção do patrimônio histórico, cultural e artístico do Estado de Minas Gerais ou da União, desde que o tombamento seja ratificado pelos órgãos de que trata o caput deste artigo”.

sociedade. Em 2013, a Diretoria de Patrimônio Cultural da Fundação Municipal de Cultura registrou 692 imóveis tombados em Belo Horizonte⁹.

Interessante notar que a isenção não se dá de forma automática, mas depende do trabalho individual do contribuinte para manter o valor que o imóvel tem para os munícipes. Trata-se de um dos instrumentos de incentivo à proteção do patrimônio cultural da cidade. Assim, a cada ano, após o aval de um laudo técnico, a Prefeitura de Belo Horizonte isenta o IPTU do proprietário ou possuidor de imóvel em bom estado de preservação.

A norma em questão estabelece, portanto, uma faculdade ao cidadão de agir de certa maneira (conservar o bem imóvel tombado), incentivado por um prêmio (isenção de IPTU), compatível com um fim especialmente desejado pela Administração Pública em determinado momento, obviamente, ligado ao interesse público primário (preservar o patrimônio cultural como parte da Política de Proteção ao Patrimônio Cultural do Município de Belo Horizonte).

Ainda que se veja comentar que o benefício concedido é na verdade uma contrapartida aos supostos incômodos causados pelo tombamento, como a diminuição do valor venal e a obrigação de conservar a fachada, estas alegações não guardam correlação com o que se entende aqui por sanção premial.

Primeiramente, não cabe à Administração Pública reduzir ou isentar impostos como espécie de indenização ao contribuinte, pelos incômodos que lhe causou. Ora, existem meios jurídicos adequados para isso. Ademais, o tombamento é medida de intervenção na propriedade privada para fins públicos, ou seja, o proprietário tem o dever constitucional de exercer a função social de seu imóvel, o qual possui valor histórico cultural inestimável para as presentes e futuras gerações. Logo, o sentimento que lhe move a conservar o bem, não deve ser de índole econômica, mas social, cultural e, sobretudo, constitucional.

Portanto, o prêmio concedido se enquadra sim, em um incentivo fiscal, sendo esta a técnica eleita para concretizar a função extrafiscal da norma em estudo. No entanto, a força normativa desta norma, isto é, sua efetividade na concretização da política urbana de proteção ao patrimônio cultural, só ocorre na medida em que estiver vinculada a um planejamento urbanístico.

Vale mencionar que não só o IPTU é apto para servir de veículo à extrafiscalidade de natureza urbanística, mas também outros tributos municipais. No entanto, existe uma maior aceitabilidade quanto a esse imposto, em específico, em razão de sua menção expressa, no art. 7º do Estatuto da Cidade, e no art. 182, § 4º da Constituição Federal de 1988.

⁹ Informação obtida no website: <http://www.jornaledicaodobrasil.com.br/site/tombamento-de-imoveis-preserva-a-historia-do-pais> Acessado em 09/02/2015.

5 A EFETIVIDADE DO IPTU EXTRAFISCAL A PARTIR DA SANÇÃO PREMIAL

De modo geral, não é vedada a utilização do IPTU extrafiscal como instrumento de políticas urbanas. Apesar de ser um imposto real, como comumente denominado pela doutrina, a progressão das alíquotas do IPTU foi aceita antes mesmo do advento da Emenda Constitucional nº 29/2000, em razão da previsão do artigo 182, § 4º da Constituição Federal de 1988. O assunto encontra-se, inclusive, sumulado pelo STF, conforme Súmula 668. No entanto, fato é que 14 anos após a publicação do Estatuto da Cidade, quase nenhum município brasileiro utiliza esse instrumento, quer em seu sentido negativo, quer como sanção premial, mediante os benefícios fiscais.

No que tange ao IPTU progressivo no tempo, sua aplicação deve estar ligada a um aspecto extrafiscal específico e não arrecadatório. No momento que se descola a extrafiscalidade da aplicação do instituto, sua efetividade torna-se simbólica, na medida que inexistente qualquer compromisso com a sua finalidade constitucional. Isso implica na importância da aplicação completa do art. 182, § 4º da Constituição Federal de 1988, no sentido de que qualquer lei municipal que institua o instrumento, o faça em sua completude, abarcando desde o parcelamento, edificação e uso compulsórios, até a desapropriação para fins de reforma urbana. Afinal, a finalidade extrafiscal perquirida é a viabilização, o cumprimento da função social da propriedade, que é dever do Estado. Ocorre que a redação constitucional, replicada pelo Estatuto da Cidade, dispõe da desapropriação como uma faculdade do Administrador Público.

Ora, a não desapropriação do imóvel e a continuação perpétua da cobrança de alíquotas altas do IPTU, acaba por transferir a obrigação do cumprimento da função social da propriedade para o particular, transparecendo que o Poder Público não está alinhado com a própria justificativa que deu início à utilização do instituto do parcelamento, edificação e utilização compulsórios.

Ademais, se não desapropriar, o Município seguirá cobrando a alíquota máxima de 15% eternamente, o que caracteriza o aspecto simbólico do instrumento, vez que inviabiliza o efetivo cumprimento da função social da propriedade como dever do Estado, demonstrando sua real motivação arrecadatória. E ainda, há o aspecto confiscatório de tal cobrança eterna do IPTU progressivo no tempo em alíquota máxima.

Mesmo que seja um recurso último na cadeia do art. 182, p.4º da CF/88, cuja ocorrência está destinada ao futuro, o problema que se cria é no presente, posto que todos os instrumentos são aplicados com fundo arrecadatório e não extrafiscal.

Quanto a utilização de alíquotas decrescentes do IPTU, numa perspectiva premial, também não parece haver entraves jurídicos para a possibilidade desta aplicação extrafiscal. Eventuais problemas relativos a propostas legislativas exorbitantes ou desrespeito à Lei de Responsabilidade Fiscal, no que tange a renúncia de receitas não existirão, na medida em que forem obrigatoriamente atreladas ao planejamento urbanístico municipal. Este sim, é o limite da extrafiscalidade urbanística. O planejamento integrado deve ser reafirmado o tempo todo, visto que uso de qualquer instrumento só faz sentido no âmbito de um planejamento.

Desconstruir a extrafiscalidade como alternativa viável à forma de fazer políticas públicas é descolar o instituto de sua finalidade, e é isso que traz espaço para relativização ou banalização da sanção premial, não o contrário. Se a preocupação de fundo for sempre a arrecadação, qualquer tentativa de aplicação da extrafiscalidade constituirá em um simulacro. No entanto, qualquer utilização nesse sentido deve ser atrelada a um planejamento, próprio de cada Município e integrado com as demais políticas municipais, que vise efetivar as funções sociais da cidade, entendidas como habitação, lazer, circulação e trabalho, a partir da Carta de Atenas de 1933.¹⁰

Ocorre que todo o aparato movido para criar e aplicar a norma extrafiscal pela técnica da sanção premial só é justificado se, de alguma forma, isso resulta em benefícios para a própria sociedade, significando, ao invés de renúncia de receita, um investimento na cidade.

Nesse contexto, torna-se relevante significar a sanção premial do IPTU como extrafiscalidade de natureza urbanística, pois somente assim ela estará atrelada ao planejamento urbano, o que conferirá a norma efetividade e, conseqüentemente, legitimidade.

É importante entender a multidisciplinariedade que envolve a extrafiscalidade. Isso porque, apesar de os benefícios fiscais materializarem-se em tributos, perseguem objetivos de outros ramos do Direito.

O tributarista Heleno Taveira Tôrres, apesar de nada mencionar sobre a extrafiscalidade em seus manuais de Direito Tributário, publicou um artigo, em livro sob sua organização, sobre a extrafiscalidade específica voltada para o tributo ambiental. Segundo ele, o Direito Tributário Ambiental pode ser definido como “o ramo da ciência do direito tributário que tem por objeto o estudo das normas jurídicas tributárias elaboradas em concurso com o

¹⁰ As ideias promovidas até aqui, neste capítulo, tratam-se de citação oral da Professora Doutora Marinella Araujo, durante sua palestra no evento denominado NUJUP DEBATE - Instrumentos Urbanístico-Tributários de Gestão da Mais Valia Imobiliária: mudança urbanística de Belo Horizonte; ocorrido no dia 03 de novembro de 2014, na Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais.

exercício de competências ambientais, para determinar o uso de tributo na função instrumental de garantia, promoção ou preservação de bens ambientais” (TORRES, 2005, p. 101).

No entanto, José Nasalta Cabais (CABAIS apud GOUVEA, 2006, p.206) atenta que a natureza da extrafiscalidade apenas técnica ou formalmente incorpora o direito fiscal, pois que material ou conteudisticamente integra o direito econômico, social e outros.¹¹

Sobre a natureza jurídica da sanção, Paulo Roberto Coimbra Silva (2007) aduz estar relacionada à natureza do próprio ato lícito ou ilícito de que lhe é pressuposto. E a relevância disto está na definição da competência de aplicação da norma, bem como dos princípios e regimes aplicáveis. Teremos, portanto, a sanção processual, penal, cível, urbanística, tributária, econômica e tantas mais relativas aos existentes ramos do Direito.

Portanto, abordar a natureza jurídica que envolve a extrafiscalidade significa redimensionar a produção dos efeitos da norma, ponto esse relevante para garantir sua efetividade.

Segundo José Eduardo Soares de Melo, as “normas urbanísticas concernem à disciplina, ao planejamento, ao uso e à ocupação do solo da cidade, à atividade edilícia, à ordenação dos espaços habitáveis, à proteção do meio ambiente e sua constante inter-relação com a zona rural” (MELO apud FURLAN, 2010, p. 166). Para o autor, a função social da propriedade e o IPTU estão intrinsecamente ligados, sendo que a “função social da propriedade refere-se à função social da cidade, como postulado inexorável de política urbana, para assegurar o desenvolvimento econômico e a justiça social” (MELO apud FURLAN, 2010, p. 166).

O próprio Estatuto da Cidade, em seu art. 4º, IV, prevê os benefícios fiscais como instrumento apto a atender os fins instituídos em seu art. 2º, dentre eles, a garantia do direito a cidades sustentáveis.

O emprego da extrafiscalidade urbanística pressupõe a existência de um Plano Diretor, que é o aparelho adequado a expressar a política de desenvolvimento e expansão urbana. Ainda que não seja obrigatório para os municípios com menos de vinte mil habitantes, nesses locais é imprescindível a elaboração de uma lei que reflita um planejamento, por detrás das políticas públicas urbanas.

José Afonso da Silva (2010, p.133) considera processo de planejamento “a definição de objetivos determinados em função da realidade local e da manifestação da população, a

¹¹ Apresentam opinião oposta os autores tributaristas Marcus de Freitas Gouvea e Paulo de Barros Carvalho, no sentido de que não há como se afastar forma do conteúdo, pertencendo os benefícios fiscais sempre ao Direito Tributário.

preparação dos meios para atingi-los, o controle de sua aplicação e a avaliação dos resultados obtidos”.

O planejamento deve atentar ainda para as seguintes características: ser sustentável, na medida em que considera o menor impacto negativo possível ao meio ambiente, sociedade e cultura; participativo, garantido a participação do cidadão; e integrado, de maneira que as políticas sejam articuladas entre os órgãos públicos de uma mesma Administração Pública. (AZEVEDO; ARAÚJO, 2012).

Citando Marcelo Lopes Souza, GUIMARÃES(2014) propõe que, ao organizar a cidade, por exemplo, o Estado deve agir como condutor, mas a partir de uma composição social, sendo o planejamento urbano, o veículo adequado para que a formulação e controle das políticas públicas que visam implantar os direitos fundamentais intrínsecos à cidade, como a moradia, lazer, cultura, mobilidade e meio ambiente.

Segundo, Maria Magnólia Lima Guerra (GUERRA apud FURLAN, 2002, p. 160), o planejamento é procedimento inicial de toda e qualquer atividade urbanística, destinando-se explicitar as diretrizes a serem seguidas para a solução dos problemas essenciais da cidade.

Planejar, portanto, está diretamente ligado ao princípio da eficiência, o qual segundo define Hely Lopes Meirelles “exige uma atividade administrativa com presteza, perfeição [...]” (MEIRELLES apud FURLAN, 2002, p. 160).

Logo, abordar a norma extrafiscal em uma perspectiva de natureza urbanística é imprescindível na medida em que redimensiona os seus efeitos, para implicar na sua vinculação ao planejamento (ao Plano Diretor), atribuindo-lhe efetividade e conferindo força normativa ao próprio Estatuto da Cidade.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho procurou demonstrar que a aplicação extrafiscal do IPTU por meio da técnica da sanção premial é um importante instrumento de políticas urbanas, já utilizado por alguns municípios (ainda que de forma tímida), apesar da doutrina tributarista de forma geral não lhe conferir relevância suficiente, abordando o tema de maneira superficial.

A característica singular deste instrumento apresenta-se na medida em que permite a participação direta do cidadão na construção da cidade sustentável, estatuída no Estatuto da Cidade, viabilizando a concretização de políticas públicas e da função social da propriedade.

Um exemplo concreto, afigura-se na experiência belorizontina que isenta o IPTU dos proprietários ou possuidores de imóveis tombados que os mantêm conservados, estimulando o cidadão a preservar o patrimônio cultural para as presentes e futuras gerações em conformidade com a política pública municipal de proteção da memória e do patrimônio cultural.

Com efeito, a tributação extrafiscal encontra sólidos fundamentos na sanção premial, diante do reconhecimento pelo Estado do esforço do cidadão em cumprir a lei, tributando-se menos em prol da efetividade de determinada política pública. Dessa maneira, os incentivos fiscais justificam-se, na medida em que revertem em um investimento no próprio território, não significando meros privilégios incompatíveis com o princípio da igualdade.

Não defende-se aqui uma concepção de extrafiscalidade generalizada, mas uma extrafiscalidade específica, voltada para políticas urbanas.

Assim, a extrafiscalidade urbanística aplicada com a técnica da sanção premial trata-se de norma cujo escopo é um benefício fiscal como consequência de determinada conduta do contribuinte, voltada para determinada política urbana que necessariamente deve estar consubstanciada em um planejamento prévio e integrado. O IPTU seria portanto, apenas o veículo que transporta o instrumento de efetivação de políticas urbanas.

Diz-se que tal norma tem natureza urbanística, porque somente assim ela terá a força normativa necessária a sua legitimidade, uma vez que os resultados desejados só serão obtidos mediante a vinculação da extrafiscalidade ao planejamento da cidade. Assim, não faz sentido criar IPTU extrafiscal com sanção premial desconectado do planejamento. Deixar de planejar significa conferir força simbólica à norma, implicando na responsabilidade do agente público perante a Lei de Responsabilidade Fiscal.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2014.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BANDEIRA, R. C. **A Valoração na Teoria da Sanção no Direito: O caso da sanção positiva**. RIDB, Ano 1 (2012), nº 9, p. 5145-5168.

BECHO, Renato Lopes. **Lições de Direito Tributário: Teoria geral e constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2011.

BELO HORIZONTE. **Lei 5839/1990**. Câmara Municipal. Disponível em: www.cmbh.mg.gov.br. Acesso em: 09 fev 2015.

BELO HORIZONTE. **Lei 3.802/1984**. Câmara Municipal. Disponível em: www.cmbh.mg.gov.br. Acesso em: 09 fev 2015.

BENEVIDES FILHO, M. **A sanção premial no Direito**. Brasília: Brasilia jurídica, 1999.

BOBBIO, N. **Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito**. Tradução de Daniela Beccacia Versiani. São Paulo: Manole, 2007.

BORGES, J. S. M. B. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal – **Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI 1276/2002/SP**. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=385467>> Acesso em: 2 abr 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal – **Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI 1643/2002/UF**. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266708>> Acesso em: 2 abr 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal – **Recurso em mandado de Segurança – RMS 16798/1966/SP**. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=114028>>. Acesso em: 2 abr 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal – **Recurso Extraordinário - RE 69.784/1975/SP**. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=165732>>. Acesso em: 2 abr 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal – **Recurso Extraordinário - RE 94001/1982/SP**. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=187487>> Acesso em: 2 abr 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal – **Recurso Extraordinário - RE 153.771/1996/MG.**

Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=211634>> Acesso em: 2 abr 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal – **Recurso Extraordinário - RE 423.768/2020/SP.**

Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=622717>> Acesso em: 2 abr 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal – **Recurso Extraordinário – RE 562.045/2013/RS.**

Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>> Acesso em: 2 abr 2015.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** São Paulo: Malheiros, 2007.

CARVALHO, P. B. **Curso de Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2007.

COÊLHO, S. C. N. **Curso de Direito Tributário Brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2010.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação.** São Paulo: Editora Atlas S.A, 2003.

FURLAN, V. **IPTU.** São Paulo: Malheiros Editores. 2010.

GOUVEA, M. F. **A extrafiscalidade no Direito Tributário.** Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

KELSEN, H. **Teoria Pura do Direito.** Tradução de Dr. João Baptista Machado. Coimbra: Armênio Machado Editor, 1979.

MACHADO, H. B. **Curso de direito tributário.** São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

MAINEZ, G. **Introdução ao Estudo do Direito.** Porrúa, 1969 p.144.

SANTOS, M. A. **Extrafiscalidade como instrumento de justiça sócio-econômica: estudo de caso sobre o imposto predial e territorial urbano e imposto territorial rural.** Dissertação (mestrado). PUC MINAS. Belo Horizonte 2007.

SALGADO, G. M. **Sanção na teoria de Norberto Bobbio.** Tese (doutorado) – PUC/SP, São Paulo: 2008, 275 folhas.

SCHOUERI, L. E. **Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2014.

SCHOUERI, L. E. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica.** Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SILVA, P. R. C. **Direito Tributário Sancionador.** Quartier Latin: São Paulo, 2007.

SPAGNOL, Werther Botelho. **Curso de Direito Tributário.** Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

TORRES, Heleno Taveira. Da relação entre competências constitucionais, tributária e ambiental: os limites dos chamados “tributos ambientais”. *In:* _____ (Org.). **Direito Tributário Ambiental.** São Paulo: Malheiros, 2005, p. 96-156.