



FERNANDA FLÁVIA BARBOSA FREIRE

**POLÍTICA CULTURAL ASSOCIADA À ISENÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A
PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA – IPTU EM BUSCA DO
FORTALECIMENTO DA PRESERVAÇÃO DOS IMÓVEIS TOMBADOS.**

BRASÍLIA-DF

AGOSTO/2014

FERNANDA FLÁVIA BARBOSA FREIRE

**POLÍTICA CULTURAL ASSOCIADA À ISENÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A
PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA – IPTU EM BUSCA DO
FORTALECIMENTO DA PRESERVAÇÃO DOS IMÓVEIS TOMBADOS.**

Monografia apresentada ao Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário e Finanças Públicas da Escola de Direito de Brasília – EDB/IDP, para obtenção do título de especialista em Direito Tributário.

BRASÍLIA-DF

AGOSTO/2014

Fernanda Flávia Barbosa Freire

Política cultural associada à isenção do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU em busca do fortalecimento da preservação dos imóveis tombados.

Monografia apresentada ao Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário e Finanças Públicas da Escola de Direito de Brasília – EDB/IDP, para obtenção do título de especialista em Direito Tributário.

Brasília-DF, 26 de agosto de 2014.

Nome do membro da Banca com sua titulação e
instituição a qual é vinculado
Membro da Banca Examinadora

Nome do membro da Banca com sua titulação e
instituição a qual é vinculado
Membro da Banca Examinadora

RESUMO

Este trabalho abordará política cultural associada à isenção do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, para fins de incentivar a conservação dos imóveis tombados pela sociedade. Serão delineados os pontos basilares a motivar a presente política: o dever de cumprir a função social da propriedade cultural e a forma como o caráter extrafiscal do tributo estimula resultados positivos na gestão urbana. Partir-se-á da seguinte problemática: a redução das alíquotas ou isenção do IPTU incidente sobre os bens tombados estimula a consciência para preservação cultural por parte dos proprietários? Considerando que o resguardo do patrimônio cultural brasileiro é incumbência do Poder Público e da sociedade, busca-se, ao longo da pesquisa, demonstrar que a desoneração do IPTU sobre imóveis tombados tem o condão de aperfeiçoar a articulação entre o Poder Público e o particular/contribuinte, gerando legítimo impulso à conservação da cultura intrínseca nos imóveis pelos próprios proprietários, objetivando minimizar o vilipêndio do acervo cultural brasileiro. Buscar-se-á demonstrada a eficiência dessa política, pois, além de não gerar grandes perdas arrecadatórias, permite que a municipalidade efetive a devida fiscalização nos imóveis tombados. A pesquisa será pautada em fontes bibliográficas e legislações referentes à preservação do patrimônio cultural e aos incentivos fiscais. Elaborar-se-á, então, um exame do resguardo dos imóveis tombados mediante a desoneração do IPTU, medida que se impõe diante do estado de deterioração de alguns imóveis tombados brasileiros, do custo elevado para sua preservação, da escassez de recursos financeiros para a área da cultura, sobretudo, para permitir que futuras gerações tenham acesso ao acervo cultural.

Palavras-chave: Isenção do IPTU. Função social da propriedade. Incentivo à proteção cultural.

ABSTRACT

This work is about cultural politics associated with exemption from tax on urban real property, for the purpose of encouraging the conservation of tipping immovable property by society. The basic points to motivate this policy will be outlined: the duty to fulfill the social function of cultural property and how the character extrafiscal tribute stimulates positive results in urban management. It will be from the following problems: reduction of taxes or exemption from property tax levied on tipping immovable properties stimulates awareness for cultural preservation by the owners? Assuming that the Brazilian cultural heritage is incumbent on the Government and society, we seek to, throughout the research, show that the exemption from property tax on real estate has the power to improve the relationship between government and the particular / contributor, generating legitimate impetus for conservation culture in the intrinsic properties by the owners, aiming to minimize the vilification of the Brazilian cultural heritage. Search will be demonstrated the effectiveness of this policy, because in addition to not generate large losses of tribute, allows the municipality effective proper supervision in tipping buildings. The research will be guided in bibliographic sources and laws regarding the preservation of cultural heritage and tax incentives. Develop will be then an examination of tipping immovable property by exemption of property tax, as it imposes on the state of deterioration of some Brazilian tipping buildings, the high cost for its preservation, the scarcity of financial resources for the area of culture, above all, to allow future generations have access to the cultural heritage.

Keywords: property tax exemption. Social function of property. Encouraging cultural protection.

**Dedico este trabalho à minha família, aos amigos,
e aos colegas de trabalho.**

AGRADECIMENTOS

Agradeço à Deus e ao meu amigo Antonio Fernando Alves Neri pelo apoio e incentivo na realização desta conquista.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	8
1. TOMBAMENTO - PROTEÇÃO DOS IMÓVEIS URBANOS.....	10
2. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA (IPTU)....	19
3. A FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE CULTURAL.....	25
4. O CARÁTER EXTRAFISCAL DOS TRIBUTOS.	30
5. POLÍTICA PÚBLICA VOLTADA À TUTELA CULTURAL.....	37
6. ISENÇÃO DO IPTU PARA O FORTALECIMENTO DA TUTELA DOS IMÓVEIS TOMBADOS.....	41
CONCLUSÃO.....	53
REFERÊNCIAS.....	56

INTRODUÇÃO

Este é o estudo da função extrafiscal do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU como mecanismo incentivador da conservação dos imóveis tombados¹ no Brasil pelos próprios proprietários ou possuidores.

As categorias teóricas a serem debatidas, no desenrolar da pesquisa, são a função social dos imóveis tombados, o caráter extrafiscal do IPTU e política de benefício fiscal voltada à tutela cultural. Serão demonstrados que existem dois principais vetores a motivar a política de isenção do IPTU para fins de proteção dos citados imóveis: o dever de cumprir a função social da propriedade e a existência de instrumentos fiscais para a gestão urbana, vetores esses intimamente interligados com as categorias teóricas a serem discutidas nesta pesquisa.

Desta forma, questiona-se em que medida o caráter extrafiscal do imposto sobre a propriedade territorial urbana, de competência dos municípios pelo disposto no art. 156, I, da Constituição Federal, e o dever do proprietário de usar o bem imóvel de acordo com a função social da propriedade podem despertar política cultural associada à isenção do IPTU para o fortalecimento da proteção e da conservação dos imóveis tombados no Brasil? A partir do uso de redução nas alíquotas ou isenção do IPTU incidente sobre os bens tombados pode-se estimular a consciência para preservação cultural por parte dos proprietários e pela própria sociedade?

Considerando que o resguardo do patrimônio cultural brasileiro é incumbência compartilhada de todos os entes públicos, com a participação da sociedade, busca-se, ao longo da pesquisa, demonstrar que a isenção do IPTU sobre imóveis tombados tem o condão de aperfeiçoar a articulação entre o Poder Público e o particular/contribuinte, por meio de ascender estímulo à conservação da cultura intrínseca nos imóveis pelos próprios proprietários, objetivando minimizar o vilipêndio do acervo cultural brasileiro.

Como será expendida, a política de instigar a devida conservação dos imóveis tombados por parte dos proprietários mediante isenções fiscais apresenta-se vantajosa e eficiente para a Administração, em vez que não gera grandes perdas arrecadatórias ao Município e permite a municipalidade a realização de fiscalização nos imóveis tombados e

¹ O tombamento pode ser entendido simultaneamente como fato e como ato administrativo. Como fato é uma operação material de registro de um bem efetivado pelo agente público no respectivo Livro do Tombo. Como ato é uma restrição imposta pelo Estado ao próprio direito de propriedade, com o escopo de preservar os seus atributos. Em âmbito federal, o IPHAN é a autarquia incumbida de exercer as competências previstas no Decreto-Lei 25/37. (Miranda, Marcos Paulo de Souza. **Tutela do Patrimônio Cultural brasileiro**: doutrina, jurisprudência, legislação. Belo Horizonte: Del Rey, 2006. p.109).

isentos do pagamento do IPTU, de forma mais criteriosa, pois a conservação regular do bem tutelado seria um requisito para a concessão da isenção do IPTU e manutenção da mesma

Metodologicamente, a pesquisa pautou-se em fontes bibliográficas e legislações referentes à preservação do patrimônio cultural, à tributação e aos incentivos fiscais voltados à tutela da propriedade tombada urbana. O sincronismo das informações a partir de bibliografia que trata do assunto proposto é elemento marcante para alcançar a estrutura texto.

Com esta opção metodológica, o texto culminou na apresentação dos principais registros colhidos nas fontes bibliográficas e jurisprudenciais acerca da utilização de benefícios fiscais relacionados com o IPTU na gestão do patrimônio cultural. Desta forma, o trabalho, além de identificar e localizar o mecanismo fiscal motivador da política cultural em comento e os elementos que o compõe, analisa o emprego do mesmo na prática, através de contato com legislações municipais acerca de isenção do IPTU para fins de tutela cultural.

Na estrutura, o trabalho foi dividido em seis capítulos, sendo que os cinco primeiros tratam dos elementos configuradores do liame existente entre o incentivo fiscal e a tutela cultural dos imóveis tombados.

O primeiro foi reservado a tecer algumas considerações sobre o tombamento, com destaque no regime diferenciado da propriedade oriundo do instituto tutelar. O segundo teve por objetivo identificar os elementos da regra matriz de incidência do IPTU, imposto a sofrer o benefício fiscal motivador da política em comento. Na sequência, foram abordados nos capítulos 03 e 04, os principais vetores da política de isenção do IPTU para a proteção dos imóveis tombados, que são: a função da propriedade cultural e o caráter extrafiscal dos tributos. No Capítulo 05, foram traçadas diretrizes gerais acerca de política cultural.

O último capítulo, denominado de Isenção do IPTU para o fortalecimento da proteção dos imóveis tombados, enfrenta a política cultural propriamente dita, objeto central desta pesquisa, seus elementos formadores, forma de instalação e de execução.

Em suma, a partir da reunião do conteúdo dos capítulos deste trabalho será compreendido que o emprego da isenção do IPTU, com base no caráter extrafiscal do imposto, tem legitimidade para impulsionar hábitos dos cidadãos/contribuintes no sentido de efetivar as finalidades constitucionais de proteção ao patrimônio cultural.

1. TOMBAMENTO - PROTEÇÃO DOS IMÓVEIS URBANOS

A proteção do patrimônio histórico e arquitetônico urbano é um assunto bastante delicado, tendo em vista a probabilidade de conflito entre o instituto da propriedade privada e a atuação do Estado na salvaguarda dos bens culturais portadores de referência à identidade, à ação e à memória dos diferentes grupos formadores da sociedade brasileira. E para equacionar eventuais conflitos, deve-se buscar a solução menos gravosa e garantir a sobrevivência do interesse contraposto.

Embora existam outros instrumentos legais de proteção do patrimônio cultural, como os descritos no § 1º, art. 216 da Constituição Federal Brasileira de 1988², não há dúvidas de que o tombamento possui maior grau de efetividade para a preservação dos imóveis urbanos, por ser um instrumento menos gravoso à propriedade privada conforme será explicado. Além disso, é considerado o mais tradicional, por se vincular à tutela do patrimônio cultural brasileiro desde a vigência do Decreto-Lei nº 25/37³. Fortificou-se com sua inserção no rol do dispositivo constitucional mencionado.

Considerando sua vasta incidência no quadro da tutela cultural brasileira, delimitou-se a aplicação da política relativa à isenção do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana aos imóveis tombados, sendo, portanto, importante tecer algumas considerações sobre o instituto tutelar.

Sobre a aplicação do art. 216, §1º da CF/88, o Doutrinador José Roberto Pimenta Oliveira destaca a necessidade de motivar a opção pelo tombamento, em cada hipótese, objetivando sempre o instrumento mais adequado para o atendimento do direito fundamental à existência e à integridade do bem cultural:

A aplicação da regra do artigo 216 §1º da CF/88 somente é possível via utilização do postulado normativo da razoabilidade e da proporcionalidade, já que, estatuindo a possibilidade de vários mecanismos para uma única finalidade, impõe ao Poder Público a definição do melhor meio para alcançá-la nas diversas situações que exijam o cumprimento do dever constitucional. Desse modo, entende-se que, calcada nada proporcionalidade, a Constituição exige do Estado uma atividade administrativa pautada pela utilização

² Art. 216 da CF § 1º - O Poder Público, com a colaboração da comunidade, promoverá e protegerá o patrimônio cultural brasileiro, por meio de inventários, registros, vigilância, tombamento e desapropriação, e de outras formas de acautelamento e preservação.

³ Decreto-Lei nº 25/37, trata da organização da proteção do patrimônio histórico e artístico nacional.

razoável dos meios legalmente existentes à disposição das autoridades para o dever de conservar o patrimônio cultural.⁴

Acerca da vantagem da escolha do tombamento, compartilha-se com a ideia da Doutrinadora Inês Virgínia Prado Soares⁵, a qual defende que o tombamento é um instrumento que consegue atingir sua finalidade protetiva exatamente porque, a princípio, o mesmo não demanda recursos orçamentários públicos, devendo, portanto, esse aspecto ser considerado pela administração pública na escolha do instrumento protetivo.

O tombamento, enquanto clássico instrumento de proteção do patrimônio cultural brasileiro, consiste em um procedimento administrativo por meio do qual o poder público declara oficialmente que determinados bens públicos ou privados integram o patrimônio cultural brasileiro, por possuírem características culturais relevantes, em quaisquer de suas formas de manifestação, gerando o permanente resguardo normativo à propriedade móvel e imóvel. Define-se o resguardo aos bens tombados como o conjunto de restrições ao uso e fruição dos bens impostas pela atuação do poder de polícia estatal, com a finalidade de permitir o acesso ao Patrimônio Cultural a presentes e futuras gerações.

O procedimento de tombamento pode ser empregado pelas três esferas da federação brasileira, uma vez que a gestão do patrimônio cultural brasileiro é incumbência compartilhada da União, dos Estados e Município, nos termos dos seguintes dispositivos: art. 23, incisos III, IV; art. 30, inciso IX; art. 215 e art. 216, inciso V, § 1º, todos da CF/88⁶. Essa repartição de competências permite a gradação de interesses públicos a serem preservados,

⁴ OLIVEIRA, José Roberto Pimenta. Atividade administrativa de ordenação da propriedade privada e Tombamento: natureza jurídica e indenizabilidade. **Revista Trimestral de Direito Público**, v. 55, 2011.p. 104-118.

⁵ SOARES, Inês Virgínia Prado. **Direito ao (do) Patrimônio Cultural Brasileira**, Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 301.

⁶ Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios: III- proteger os documentos, as obras e outros bens de valor histórico, artístico e cultural, os monumentos, as paisagens naturais notáveis e os sítios arqueológicos; IV - impedir a evasão, a destruição e a descaracterização de obras de arte e de outros bens de valor histórico, artístico ou cultural;

Art. 30. Compete aos Municípios: IX - promover a proteção do patrimônio histórico-cultural local, observada a legislação e a ação fiscalizadora federal e estadual.

Art. 215. O Estado garantirá a todos o pleno exercício dos direitos culturais e acesso às fontes da cultura nacional, e apoiará e incentivará a valorização e a difusão das manifestações culturais.

Art. 216. Constituem patrimônio cultural brasileiro os bens de natureza material e imaterial, tomados individualmente ou em conjunto, portadores de referência à identidade, à ação, à memória dos diferentes grupos formadores da sociedade brasileira, nos quais se incluem: V - os conjuntos urbanos e sítios de valor histórico, paisagístico, artístico, arqueológico, paleontológico, ecológico e científico. § 1º - O Poder Público, com a colaboração da comunidade, promoverá e protegerá o patrimônio cultural brasileiro, por meio de inventários, registros, vigilância, tombamento e desapropriação, e de outras formas de acautelamento e preservação.

pois existem bens que representaram inestimável valor histórico ou artístico para o Município, mas não nacional ou estadual.

No âmbito federal o tombamento é regido pelo Decreto-Lei n.º 25, de 30 de novembro de 1937 e pela Portaria IPHAN n.º 11, de 11 de setembro de 1986⁷. Aqui se destaca a necessidade de leis específicas no ordenamento jurídico, pois, somente a partir da instrumentalidade legal, pode-se delimitar o campo de atuação interventiva do Estado na propriedade dos bens os quais foram reconhecidos valores culturais.

Sobre o trâmite do processo administrativo de tombamento descrito no Decreto-Lei n.º 25, de 30 de novembro de 1937, enfatiza-se a oportunidade dada ao proprietário do bem, no prazo de 15 dias, de anuir ou não ao tombamento. À autarquia de preservação especializada, o Instituto do Patrimônio Histórico e Artístico Nacional - IPHAN⁸, incumbe proceder com a notificação ao proprietário, bem com observar, subsidiariamente, os princípios básicos do processo administrativo elencados na Lei nº 9.874/99, dentre eles, o da transparência e do contraditório.

Depois de procedida com mencionada notificação, configura-se o tombamento provisório, nos termos do art. 10, parágrafo único, do Decreto nº 25/37⁹. Caracteriza-se como medida precária para fins de resguardar, na fase investigatória histórica, científica ou artística do processo de tombamento, o bem de conduta danosa que possa ocasionar alteração ao ponto de impedir a conclusão do tombamento. Costuma-se dizer que o tombamento provisório é equiparado ao definitivo para todos os efeitos, exceto quanto ao registro imobiliário e ao direito de preferência em futura venda, consoante o comando contido no art.13¹⁰ do Decreto nº 25/37.

⁷ Portaria IPHAN n.º 11, de 11 de setembro de 1986. Estabelece as normas de procedimento para os processos de tombamento no âmbito do IPHAN. Disponível em: < <http://portal.iphan.gov.br/> >

⁸ Decreto nº 6.844/09 - Art. 2º O IPHAN tem por finalidade institucional proteger, fiscalizar, promover, estudar e pesquisar o patrimônio cultural brasileiro, nos termos do art. 216 da Constituição Federal, e exercer as competências estabelecidas no Decreto-lei nº 25, de 30 de novembro de 1937, no Decreto-lei nº 3.866, de 29 de novembro de 1941, na Lei nº 3.924, de 26 de julho de 1961, na Lei nº 4.845, de 19 de novembro de 1965, no Decreto nº 3.551, de 4 de agosto de 2000, na Lei nº 11.483, de 31 de maio de 2007 e no Decreto nº 6.018, de 22 de janeiro de 2007 e, especialmente:

⁹ Art. 10. O tombamento dos bens, a que se refere o art. 6º desta lei, será considerado provisório ou definitivo, conforme esteja o respectivo processo iniciado pela notificação ou concluído pela inscrição dos referidos bens no competente Livro do Tombo. Parágrafo único. Para todos os efeitos, salvo a disposição do art. 13 desta lei, o tombamento provisório se equipará ao definitivo.

¹⁰ Art. 13. O tombamento definitivo dos bens de propriedade particular será, por iniciativa do órgão competente do Serviço do Patrimônio Histórico e Artístico Nacional, transcrito para os devidos efeitos em livro a cargo dos oficiais do registro de imóveis e averbado ao lado da transcrição do domínio.

§ 1º No caso de transferência de propriedade dos bens de que trata este artigo, deverá o adquirente, dentro do prazo de trinta dias, sob pena de multa de dez por cento sobre o respectivo valor, fazê-la constar do registro,

No caso de apresentação de impugnação do proprietário, o IPHAN deverá manifestar-se tecnicamente sobre ela, levando-a para apreciação do Conselho Consultivo do Patrimônio Cultural¹¹. Não havendo impugnação no prazo legal, o processo será remetido ao referido Conselho para deliberação. Nas duas situações, a decisão do Conselho deve ser submetida à homologação do Ministro. Por fim, o bem será então inscrito no Livro de Tombo.

Para José Afonso da Silva:

Tombamento, para nós, é o ato do Poder Público que, reconhecendo o valor cultural (histórico, arqueológico, etnográfico, artístico ou paisagístico) de um bem, mediante sua inscrição no livro próprio, subordina-o a um regime jurídico especial que lhe impõe vínculos de destinação, de imodificabilidade e de relativa inalienabilidade.¹²

Infere-se do conceito doutrinário transcrito que o ato de tomar, no âmbito federal, culmina na inscrição dos bens culturais que refletem o valor cultural histórico, arqueológico, etnográfico, artístico ou paisagístico em livro próprio, denominado Livro do Tombo, tornando-os bens culturais para os efeitos da Lei, nos termos do §1º, art. 1º do Decreto-Lei nº 25/37.¹³

Assim, a partir da inscrição de determinado bem em um dos quatro livros do tomo: i) arqueológico, etnográfico e paisagístico; ii) histórico; iii) belas artes; e iv) artes aplicadas, o mesmo passa a se submeter a um regime jurídico especial de proteção (que o aproxima do regime jurídico público), com o escopo de assegurar proteção efetiva da coisa contra o abandono, a descaracterização, a destruição, a evasão, a alienação e o deslocamento descontrolado.

ainda que se trate de transmissão judicial ou causa mortis. § 2º Na hipótese de deslocação de tais bens, deverá o proprietário, dentro do mesmo prazo e sob pena da mesma multa, inscrevê-los no registro do lugar para que tiverem sido deslocados. § 3º A transferência deve ser comunicada pelo adquirente, e a deslocação pelo proprietário, ao Serviço do Patrimônio Histórico e Artístico Nacional, dentro do mesmo prazo e sob a mesma pena.

¹¹ Art. 11 do Decreto nº 6.844/09 - Ao Conselho Consultivo do Patrimônio Cultural compete examinar, apreciar e decidir sobre questões relacionadas ao tombamento, ao registro de bens culturais de natureza imaterial e à saída de bens culturais do País e opinar acerca de outras questões relevantes propostas pelo Presidente.

¹² SILVA, José Afonso da. **Ordenação constitucional da cultura**. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 159.

¹³ Art. 1º Constitui o patrimônio histórico e artístico nacional o conjunto dos bens móveis e imóveis existentes no país e cuja conservação seja de interesse público, quer por sua vinculação a fatos memoráveis da história do Brasil, quer por seu excepcional valor arqueológico ou etnográfico, bibliográfico ou artístico. § 1º Os bens a que se refere o presente artigo só serão considerados parte integrante do patrimônio histórico e artístico nacional, depois de inscritos separada ou agrupadamente num dos quatro Livros do Tombo, de que trata o art. 4º desta lei.

Quanto aos aspectos a serem empregados para justificar determinada decisão de tombamento bem detentor de valor cultural, observo na lição de José Eduardo Ramos Rodrigues¹⁴ que referidos aspectos não podem ser delimitados pela ação apenas do Estado, tampouco de dada equipe técnica, carecendo da participação da comunidade, por ser a legítima produtora e beneficiária dos bens culturais. Trata-se, portanto, do fenômeno do discernimento cultural, como bem observar o Aziz Nacib Ab' Saber¹⁵, que deve estar presente na decisão de cada ato de tombamento, espelho do verdadeiro resguardo da consciência social em relação ao patrimônio cultural.

Na seara federal, a composição atual do Conselho Consultivo do Patrimônio Cultural objetiva a participação da sociedade em suas decisões, por meio de representantes das seguintes entidades: Instituto dos Arquitetos do Brasil (IAB), Conselho Internacional de Monumentos e Sítios (Icomos), Sociedade de Arqueologia Brasileira (SAB), Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e Recursos Naturais Renováveis (Ibama), Ministério da Educação, Ministério das Cidades, Ministério do Turismo, Instituto Brasileiro dos Museus (IBRAM) e Associação Brasileira de Antropologia (ABA), além de treze representantes da sociedade civil, com notórios conhecimentos no campo de atuação do IPHAN, para os quais não são previstos suplentes (art. 7º, I e II, do anexo I do Dec. 6.844, de 07.05.2009), todos indicados pelo presidente do IPHAN e nomeados pelo Ministro da Cultura, com mandato de quatro anos, permitida a recondução (art. 7º, §1º, do anexo I, do mesmo Decreto).

Em contradição à preocupação normativa sobre a composição democrática do órgão que delibera acerca do tombamento, tem-se, no ordenamento jurídico brasileiro, permissivo legal o qual concede ao Presidente da República a faculdade de cancelar, de ofício, o tombamento (Dec.-lei 3.866, de 29.11.1941¹⁶). Por seu caráter autoritário, ilegítimo e

¹⁴ A participação da comunidade é fundamental, pois ela, como legítima produtora e beneficiária dos bens culturais, apresenta mais do que ninguém legitimidade para determinar um valor cultural, que não precisa ser apenas artístico, arquitetônico ou histórico, mas também estético ou simplesmente afetivo. A identificação ou simpatia da comunidade por determinado bem pode representar uma prova de valor cultural bastante superior àquela obtida por meio de dezenas de laudos técnicos plenos de erudição, mas muitas vezes vazios de sensibilidade. Além de significar, por si só, uma maior garantia para a sua efetiva conservação. (RODRIGUES, José Eduardo Ramos. Patrimônio Cultural e Advocacia Pública. In: BENGAMIN, Antonio Herman; FIGUEIREDO, Guilherme José Purvin de. **Direito Ambiental e as Funções Essenciais à Justiça: O papel da Advocacia de Estado e da Defensoria Pública na proteção do meio ambiente**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009. p.523).

¹⁵ AB' SABER, Aziz Nacib. **O tombamento da serra do mar no Estado de São Paulo**. Revista do Patrimônio Histórico e Artístico Nacional. Rio de Janeiro: Fundação Nacional Pró-Memória. n. 21, p. 11, 1986.

¹⁶ DECRETO-LEI Nº 3.866, DE 29 DE NOVEMBRO DE 1941. Artigo Único. O Presidente da República, atendendo a motivos de interesse público, poderá determinar, de ofício ou em grau de recurso, interposto por qualquer legítimo interessado, seja cancelado o tombamento de bens pertencentes à União, aos Estados, aos

incompatível com os ideais de proteção cultural, eventual ato de cancelamento de tombamento pode ser questionado judicialmente, pois se pode estar diante de ato contrário ao dever do poder público de proteção cultural, motivado por simples circunstâncias políticas.

Ainda sobre a formação do ato de tombamento no âmbito federal, ressalte-se que a providência referente à transcrição do mencionado ato no cartório de registro de imóveis e a competente averbação à margem da transcrição de domínio, no caso de tutela de bem imóvel, visam apenas oferecer aos vizinhos de bem tombado a oportunidade de conhecimento do ônus que o imóvel passou a suportar, não sendo, referida transcrição no cartório de registro de imóveis necessária para a conclusão do tombamento.

No que tange à natureza jurídica do tombamento, entende-se que o mesmo não tem condão de transformar determinado bem em cultural, pois, o ato de tombamento se limita a reconhecer o intrínseco referencial cultural contido no próprio bem. Classifica-se como ato declaratório pelo simples fato de que os valores encontrados no bem acerca da identidade, da ação e da memória dos diferentes grupos formadores da sociedade brasileira bastam para titulá-los como merecedor de resguardo do poder público e do próprio proprietário.

Por outro lado, no que se refere aos efeitos oriundos do ato de tombamento, o tombamento releva o caráter de ato constitutivo, uma vez que são criados deveres e direitos ao proprietário do bem e ao Poder Público. Embora não haja transferência de domínio, patente é a inovação no direito fundamental da propriedade, a qual fica limitada à proibição de promover alteração, modificação e ao dever de conservá-lo.

Outra questão elementar a ser registrada sobre a natureza da tutela protetiva em comento diz respeito à necessidade ou não de indenizar o proprietário de imóvel tombado em função de limitação suportada.

Há duas correntes predominantes doutrinárias: uma, defendendo a gratuidade do tombamento, por se tratar de uma limitação administrativa imposta indeterminadamente pelo Poder Público às propriedades; e a outra, que acredita na necessidade de indenizar, por afirmarem que o tombamento é um ônus real de uso imposto pela administração a determinados imóveis ou móveis particulares, caracterizando a servidão administrativa. Essa

municípios ou a pessoas naturais ou jurídicas de direito privado, feito no Serviço do Patrimônio Histórico e Artístico Nacional, de acordo com o Decreto-Lei nº 25, de 30 de novembro de 1937.

corrente ainda compara o tombamento com o instituto de desapropriação, nos casos em que há intensa restrição à utilização do bem tutelado.

Em que se pese a importância das teses abraçadas pelas correntes doutrinárias, ressalte-se que a subsunção simples do tombamento em um dos institutos administrativos como a limitação e servidão administrativa não atinge o verdadeiro conceito do mencionado instrumento tutelar. Correta é a posição dos ilustres italianos Alibrandi e Ferri¹⁷ de que o tombamento é um instituto administrativo independente, em função do regime publicístico diferenciado da tutela do patrimônio cultural.

Assim, a questão da indenização em virtude do tombamento deve ser resultante da ponderação do valor do instituto da propriedade privada e a atuação do Estado na defesa da salvaguarda dos bens culturais da sociedade brasileira e na gestão urbana, nos termos do art. 5º, inciso XXIII¹⁸ e do art. 182, § 2º da CF/88¹⁹. Pois bem, somente terá direito a indenização o proprietário caso decorram do tombamento sacrifícios extremos correspondentes à redução ou retirada de um ou todos os poderes do domínio. Havendo apenas meros condicionamentos aos interesses do particular, causando-lhe situação restritiva que não afeta a utilidade do bem, não há que se falar em indenização.

Outrossim, reforça-se a assertiva da exceção do direito de indenização em virtude do tombamento com argumentos do Carlos Magno de Souza Paiva, a saber: tratar da natureza jurídica do tombamento sob a perspectiva da necessidade de compensação financeira aos proprietários dos bens tombados é inverter a ordem de raciocínio, na medida em que o dever de proteção é de todos; a indenização é incompatível com o ônus permanente de tutela do bem pelo Estado, sobretudo, nas hipóteses em que o proprietário não possa arcar com obras de conservação e reparo que o bem requerer; o tombamento provém do exercício da função social da propriedade, não deve gerar, como regra, direito a indenização ao proprietário do imóvel tombado, sob pena de sua impropriedade para a proteção do patrimônio cultural; há

¹⁷ ALIBRANDI, Tommaso; FERRI, Pier Giorgio. **Il diritto dei beni culturali: la protezione del patrimonio storico-artistico**. Roma: La Nuova Italia Scientifica, 1988. p. 20.

¹⁸ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: XXIII - a propriedade atenderá a sua função social;

¹⁹ Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes. § 2º - A propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor.

hipóteses em que o tombamento valoriza a potencializa economicamente o bem; não há previsão legal tampouco constitucional para a indenização em face do tombamento.²⁰

Na mesma linha, Edimur Ferreira de Faria²¹ afirma que o Estado, quando intervém em uma propriedade, terá de levar em consideração, para indenizar ou não, a situação atual e concreta do imóvel. O que está fora da realidade palpável não pode ser objeto de apreciação para reparação indenizatória. Assim, só existe direito à indenização quando o tombamento de coisa imóvel ocasionar prejuízo concreto e atual.

O tombamento caracteriza-se pela disciplina especial diferida à propriedade, a qual deve ser respeitada pelo Poder Público e proprietário do bem tombado. Considerando a presente pesquisa, o que interessa para o desenvolvimento deste trabalho é o tombamento em imóveis urbanos.

Para o Poder Público responsável pela consumação do tombamento, o tombamento enseja deveres e obrigações, quais sejam: remir a dívida do bem tombado, se levado à hasta pública; direito de preferência de compra de bem particular tombado, pelo preço a ser ofertado da União, do Estado, do Distrito Federal e do Município, nesta ordem; fiscalizar o bem tombado e zelar para que o mesmo mantenha as suas características originais; exigir que o proprietário faça reparos, pinturas ou restaurações; e proceder, com recursos próprios, à conservação da pintura e da restauração do bem tombado, se o proprietário do mesmo demonstrar insuficiência econômica e financeira para suportar as despesas com tais serviços e obras.

Para o proprietário do bem tutelado, o Decreto-Lei nº 25/37 elenca restrições e direitos: usufruir o bem imóvel, segundo a sua natureza, finalidade ou destinação; conservar o bem, promovendo, quando necessário ou no prazo previsto em lei, reparos e restauração ou pintura, mediante aprovação prévia da entidade ou órgão estatal encarregado do patrimônio cultural; a possibilidade de requerer à entidade pública a suas expensas o direito de ter o bem de sua propriedade restaurado, desde que haja comprovação de indisponibilidade de recursos financeiros do proprietário; não promover qualquer modificação no bem sem obter a aprovação e o acompanhamento da referida entidade ou órgão, que definirá os materiais a

²⁰ Cf. o desenvolvimento destes argumentos em PAIVA, Carlos Magno de Souza. A (in)eficácia da desapropriação de bens culturais edificados. In: DIAS, Maria Tereza Fonseca; PAIVA, Carlos Magno de Souza (Org.). **Direito e proteção do patrimônio cultural imóvel**. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

²¹ FARIA, Edimur Ferreira de. **Curso de direito administrativo positivo**. Belo Horizonte: Del Rey, 1997. p. 434.

serem empregados ou utilizados; e a obrigação de notificar à União, ao Estado e ao Município onde o bem estiver situado, para exercerem o direito de preferência.

Em suma, em que pese à constituição de características públicas em bem tombados, referida disciplina não tem condão de retirar o domínio do particular, apenas enseja a controle e fiscalização do Poder Público. Este pode, em contrapartida, e com obediência as regras legais pertinentes, colaborar, financeira e tecnicamente, na execução dos serviços de conservação do bem.

O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) pode auxiliar tanto o Poder Público quanto ao proprietário de imóveis tombados na concretização dos respectivos deveres de preservação, por meio da função extrafiscal dos tributos. Antes de tecer considerações acerca da referida função, buscar-se-á enfrentar a composição da hipótese legal do IPTU.

2. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA (IPTU)

Neste capítulo abordar-se-á a regra matriz de incidência do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), imposto que será alvo do benefício fiscal para fins de fortalecer ações do poder público e do proprietário voltadas à preservação dos imóveis urbanos tombados.

Aos municípios e ao Distrito Federal foi incumbida a competência para instituir o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), nos termos do inciso I, art. 156, da Constituição Federal Brasileira de 1988 – CFB/88²². Por sua vez, o Código Tributário Nacional estabelece normas gerais sobre o IPTU, em função da determinação contida no art. 146, III, “a” da CFB/88²³.

Na instituição do IPTU os Municípios e Distrito Federal devem respeitar os Princípios Constitucionais da Tributação, com destaque nos Princípios da Capacidade Contributiva e no do Não Confisco. Da aplicação do primeiro princípio deduz que se tem como o parâmetro de nivelamento do valor tributável as características apresentadas pelo imóvel. Assim, se o imóvel for uma propriedade simples não poderá sofrer maior incidência do IPTU do que uma casa moderna e de valor econômico considerável, em atenção ao art. 145, §1º CFRB²⁴.

Sandra A. Lopez Bardon define de forma brilhante a relação entre Princípio da Capacidade Contributiva e a incidência do IPTU:

para o princípio da capacidade contributiva ser obedecido é necessário, por exemplo, que o proprietário do imóvel de alto padrão, situado em bairro residencial elegante, seja mais tributado que o proprietário também de um imóvel de alto padrão, mas localizado na periferia. Esse procedimento justifica em razão da diferença de valor venal de ambos os imóveis, pois a localização, em região elegante e de alto padrão ou periférica, acarreta variação substancial no valor do bem tributado.²⁵

²² Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana;

²³ Art. 146. Cabe à lei complementar: III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

²⁴ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

²⁵ BARBON, Sandra A. Lopez. **Do IPTU**. Belo Horizonte: Del Rey, 1998. p.87

Quanto ao Princípio do Não Confisco, ressalte-se que o IPTU grava a propriedade, domínio útil e posse dos imóveis urbanos, tendo como base de cálculo o valor capital imobilizado, o que exclui a possibilidade dessa tributação alcançar eventual riqueza produzida pela propriedade urbana. Fica claro que o imposto incide na propriedade propriamente dita, fator limitador do âmbito de abrangência do citado imposto. Extrapolar referido limite significa caracterizar o confisco do tributo, salvo na hipótese excepcional prevista no inciso II, § 4º, art.182 da CFRB/88.²⁶ Configura-se o confisco quando o tributo alcança determinado valor eliminador da riqueza representada pelo imóvel, na hipótese em que o valor anualmente recolhido dos cofres municipais atingir ou até ultrapassar o valor do imóvel.

Paulo de Barros Carvalho desenvolveu, de forma didática, a Tese da Regra Matriz de Incidência Tributária, adotando os termos “hipótese tributária” para conceituar a hipótese legal e “fato jurídico tributário” como fato jurídico. Referida metodologia contribuiu para aperfeiçoar o conhecimento da relação jurídica tributária, em face do detalhamento dos critérios e consequências da hipótese de incidência dos tributos. Ilustre Professor denomina os componentes da estrutura da norma tributária de “critérios material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo”. Afirmar ainda que são esses os “critérios” selecionados pelo legislador para permitir ao exegeta a identificação dos fatos que se enquadram na hipótese normativa, e possibilitar a construção das normas tributárias individuais e concretas.²⁷

Configura-se a incidência da regra matriz tributária quando o conceito do fato jurídico tributário guardar absoluta identidade com as condicionantes estabelecidas na hipótese tributária. O termo “absoluta identidade” é fruto do Princípio da Tipicidade²⁸. Com a

²⁶ Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes. § 4º - É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de: II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;

²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 253-269.

²⁸ Extensão do princípio da legalidade o princípio da tipicidade exige que a lei tributária, instituidora do tributo, contenha todos os elementos necessários à conformação do fato jurídico tributário (hipótese de incidência ou fato gerador abstrato) e consequência jurídica imputada ao sujeito que realizou tal fato jurídico (dever jurídico). A lei tributária não pode conter espaços a serem preenchidos pelos aplicadores, sob pena de abrir possibilidade de interpretação aplicativa do Executivo, que, como é tradição em nosso país, sempre interpretará de forma a aumentar a arrecadação. (RAMOS, José Eduardo Silvério. **Tributação Ambiental – O IPTU e o Meio Ambiente Urbano**. Belo Horizonte: Fórum, 2011. p. 48-49)

presença do fato gerador tributário surge a relação jurídica tributária, e, por conseguinte, a obrigação de pagar o tributo do contribuinte ao Estado, nos termos do art. 113, §1º do CTN.²⁹

Quanto ao aspecto material do IPTU, ressalte-se que o núcleo central é justamente a propriedade dos imóveis urbanos. O direito da propriedade consiste em usar, gozar, dispor e reivindicar o bem de quem injustamente o detenha. Do exercício, de fato, do direito de propriedade associado com o aspecto econômico do instituto e da própria definição da norma contida no Código Tributário Nacional³⁰ acerca da incidência do IPTU, deduz-se que além do proprietário, podem ser sujeitos passivos quem tem a posse e o domínio útil³¹ do imóvel urbano.

Sobre o alcance da terminologia da propriedade para sustentar a incidência tributária do IPTU, João Damasceno Borges de Miranda assevera:

A terminologia ‘propriedade’ utilizada na Constituição Federal é sob a forma vulgar, caricata, correntia, comum: de maneira que a regra-matriz de incidência sujeita passivamente ao seu alcance todo aquele que detém qualquer direito de uso, gozo, fruição e de disposição relativamente ao imóvel, seja pleno ou limitado. É nessa relação patrimonial que encontramos o substrato econômico tributável.³²

Desta forma, tem-se como critério material do IPTU o comportamento caracterizado pelo *animus domini*, que consiste em atos que revelem poderes inerentes à propriedade, o que vai além do conceito jurídico propriamente dito de propriedade.

Como requisito limitador do critério material do IPTU tem-se o critério espacial da regra matriz de incidência do mencionado imposto, que exige a localização dos imóveis na

²⁹ § 1º do Art. 113. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

³⁰ Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

³¹ Domínio útil ou Domínio foreiro: domínio que confere ao enfiteuta ou foreiro o direito a de fruir de todas as qualidades da coisa enfiteutica, sem destruir a sua substância, mediante a obrigação de pagar ao proprietário (senhorio de direito) uma pensão invariável (foro). O enfiteuta pode dispor do domínio útil, mediante pagamento de laudêmio ao senhorio direito, e transmiti-lo aos seus herdeiros. De acordo com o art. 2038 do Código Civil, fica proibida a constituição de enfiteuse e subenfiteuses, e as já existentes ficam subordinadas até a sua extinção ao código civil de 1916 e leis posteriores. Conceito retirado do Dicionário da Agência Fazendária Virtual do MT. Disponível em: <http://www.sefaz.mt.gov.br/portal/AgendaVirtual/index.php?acao=openPage&codgConteudo=406>. Acesso em: agosto 2014.

³² MIRANDA, João Damasceno Borges de. **IPTU: Aspectos jurídicos relevantes**, obras coletiva, coord. Marcelo Magalhães Peixoto. São Paulo: Quartier Latin, 2002. p. 317.

zona urbana do Município, definida em lei municipal. O § 1º do art. 32³³ do Código Tributário Nacional define zona urbana e estabelece critérios mínimos para sua caracterização. Em contrapartida, o § 2º do mesmo dispositivo expande o critério espacial do IPTU, ao estabelecer a incidência do IPTU nas áreas urbanizáveis e de expansão urbana definidas em lei municipal, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio.

Ressalte-se que a exclusão da incidência do IPTU nos imóveis situados na zona rural, os quais se submetem ao ITR – Imposto Territorial Rural, de competência da União Federal, no termos do art. 153, VI,³⁴ CRFB/88.

De posse das definições dos critérios material e espacial do IPTU, não há dúvidas quanto aos sujeitos passivo e ativo, devedor e credor, respectivamente, da obrigação tributária. O primeiro é proprietário do imóvel urbano, ou seu possuidor, ou o seu titular do domínio útil. Já o segundo é o Município e o Distrito Federal, que têm o poder-dever de exigir o cumprimento da obrigação tributária.

O critério temporal se caracteriza pela fixação do momento em que nascerá a obrigação tributária, o qual consiste no dever de recolher ao Município o imposto devido pelo proprietário, detentor do domínio útil ou possuidor do imóvel. Muitos municípios tem a praxe de optar pela data de 1º de janeiro de cada exercício, momento em que se identifica o contribuinte, a base de cálculo e demais aspectos do imposto, os denominados consequentes da regra matriz de incidência, de acordo com Paulo de Barros Carvalho³⁵.

Sobre a data para a incidência do IPTU, Valéria Furlan afirma:

Compete ao legislador municipal estipular a data na qual se considerará nascida a relação jurídico-tributária, que poderá ser bienal, anual, semestral ou trienal, num determinado dia ou, até mesmo, diariamente, consoante seu alvedrio. Regra geral, tem-se escolhido o ano civil.³⁶

³³ § 1º do art. 32. Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal; observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público: I - meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais; II - abastecimento de água; III - sistema de esgotos sanitários; IV - rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar; V - escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.

³⁴ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: VI - propriedade territorial rural;

³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Ibidem*. p. 284-285.

³⁶ FURLAN, Valéria C. P. **Imposto Predial e Territorial Urbano**. 2. Ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 92.

Quanto ao critério quantitativo do IPTU, o qual serve para apuração o valor a ser pago em função da incidência tributária, tem-se como base de cálculo o valor venal do imóvel. Consiste o valor venal no menor valor de venda, ou seja, o preço mínimo de venda do bem imóvel³⁷.

Outro aspecto do critério quantitativo diz respeito à alíquota tributária, a qual consiste no valor fixo ou percentual que será aplicado sobre a base de cálculo objetivando o cálculo do valor de um tributo. No cálculo do IPTU, a alíquota será fixada na lei municipal, respeitando os limites determinados na Constituição, o que abrange a disciplina acerca da progressividade da alíquota, nos termos dos incisos I e II ao art. 156 e art. 182, §4º, inciso II³⁸. Segundo os mencionados dispositivos constitucionais, a alíquota do IPTU pode sofrer progressividade em razão, respectivamente³⁹: do valor do imóvel; da localização e o uso do imóvel; e da aplicação de pena ao proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, com o objetivo de promoção do adequado aproveitamento do solo urbano.

No que se refere à variação das alíquotas em razão da localização, José Eduardo Silvério conclui:

A diferenciação da alíquota quanto à localização, observados os limites constitucionais, deverá ser instrumentalizada por meio de um plano diretor adequado. Numa região definida como residencial uma indústria ou um comércio teria alíquota maior para ali se instalar, ou vice-versa. Numa zona comercial uma residência para se instalar teria uma alíquota maior, pois simplesmente instituir uma alíquota maior para todos os imóveis industriais ou comerciais em relação aos residenciais é discriminatório. As alíquotas diferenciadas devem ser implementadas com critérios coerentes e racionais, baseados num plano diretor, tornando lógico e razoável o tratamento diferenciado, sob pena de incidir em inconstitucionalidade.⁴⁰

Infere-se da citada doutrina que a progressividade extrafiscal pode ser instrumentalizada por meio de lei municipal específica que fixe o Plano Diretor, consoante o art. 182 da CRFB/88⁴¹. Justifica-se a importância do Plano Diretor pelo fato de ser o instrumento

³⁷ LIPORINI, Antônio Sérgio; NUNES NETO, Dionísio; CALLEGARI, Marcos. **Instrumentos para gestão tributária nas cidades**. São Paulo: Livraria e Ed. Universitária de Direito, 2003. p. 34.

³⁸ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre § 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: I – ser progressivo em razão do valor do imóvel; e II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel. O art. 182, §4º, inciso II foi transcrito na nota de rodapé nº 29.

⁴⁰ RAMOS, José Eduardo Silvério. *Ibidem*. p.102.

⁴¹ Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes. § 1º - O plano diretor, aprovado pela Câmara Municipal, obrigatório para cidades com mais de vinte mil habitantes, é o instrumento básico da política de desenvolvimento e de expansão urbana. §

mais adequado a ser permitir o cumprimento da gestão urbana, o que abrange a proteção intrínseca da cultural em bens imóveis urbanos, conforme se verá no próximo capítulo.

A modificação no valor da alíquota é um aspecto elementar na prática de políticas públicas associadas à isenção ou redução do IPTU, uma vez que permite, por meio da progressividade extrafiscal, a realização de finalidades sociais, sem a alteração da base de cálculo.

Nos próximos capítulos será apresentada como a utilização da alíquota do IPTU ou a própria isenção pode contribuir na preservação de bens imóveis urbanos possuidores de valor cultural, o que em outro ângulo, busca atender à função social da propriedade, uma vez que o elemento material do IPTU, a qualificação da propriedade, instiga o caráter extrafiscal intrínseco ao referido imposto, tornando-se instrumento importante na consecução de política cultural.

2º - A propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor.

3. A FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE CULTURAL

A Constituição Brasileira de 1988 resguarda expressamente, nos incisos XXII e XXIII do art. 5º, o direito da propriedade, com a ressalva de que a propriedade deve atender a sua função social.

Com referida ressalva, a ordem constitucional brasileira rompeu com o conceito absoluto civilista da propriedade, não havendo, portanto, dúvida quanto ao seu regime jurídico, o qual é motivado pelos paradigmas do Estado Democrático de Direito. O uso da propriedade urbana tem a premissa de preservar os anseios coletivos, sendo que isso não significa, necessariamente, limitação do poder de uso do proprietário. Pelo contrário, em algumas situações, como valorização econômica do imóvel, pode até ensejar a ampliação do exercício do direito de propriedade.

A Função Social da Propriedade traz a ideia de que a sociedade deve extrair do exercício benefícios sociais/culturais do direito do proprietário.

Especificamente, a função social da propriedade cultural tem disciplina expressa no § 1º do art. 1.228 de Código Civil Brasileiro vigente. Consta, no referido dispositivo, que o direito de propriedade deve ser exercido em consonância com as suas finalidades econômicas e sociais, de modo que sejam preservados, de conformidade com o estabelecido em lei especial, a flora, a fauna, as belezas naturais, o equilíbrio ecológico e o patrimônio histórico e artístico.⁴²

Da citada disciplina depreende-se que o direito de propriedade deve ser exercido sem ensejar risco ao patrimônio histórico e artístico intrínseco ao bem. E a propriedade dos imóveis tombados deve ser desempenhada com observância da função social diferida, estabelecida tanto pelo ordenamento jurídico brasileiro quanto pelas normas internacionais,⁴³ na medida em que são impostas restrições ao seu uso regular, a fim de preservar o valor cultural.

⁴² § 1º, art. 1228 da Lei nº 10406, de 10 de janeiro de 2002. Código Civil Brasileiro.

⁴³ No mesmo sentido da atual legislação brasileira, as normas da UNESCO já indicavam uma propriedade diferenciada no caso dos bens imóveis de valor cultural. As convenções da UNESCO reiteradamente sugeriram restrições aos direitos dos proprietários, tal qual sugere a teoria mais difundida da função social da propriedade. Nesse sentido, sem modificar o conteúdo essencial da propriedade as normas internacionais sobre bens culturais imóveis propõem restrições externas aos direitos dos proprietários. (FILHO, Edgar Gastón Jacobs Flores. Direito e Cultura: um Novo Regime Jurídico para os Bens Culturais Imóveis em Centros Históricos. In: **Direito e proteção do patrimônio cultural imóvel**. Coordenadores: DIAS, Maria Tereza Fonseca e PAIVA, Carlos Magno de Souza. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p. 44).

Outrossim, para justificar as restrições ao uso, gozo e fruição da propriedade privada de imóveis culturais, cita-se proposta de novo regime jurídico para os citados imóveis do Autor Edgar Gastón Jacobs Flores Filho⁴⁴, a qual trata do acréscimo do direito de acesso ao conceito de propriedade cultural. Defende o ilustre autor que todos devem ter acesso aos bens culturais imóveis, mesmo os de propriedade privada, limitada à parte comum da propriedade, o que retira o aspecto arcaico da propriedade acerca do direito de excluir à comunidade da propriedade cultural. Em contrapartida, os proprietários reconhecedores do direito de acesso também passam a ter acesso aos bens culturais em geral.

Referida proposta, embora não haja previsão expressa no ordenamento jurídico brasileiro, é compatível com normas constitucionais, pois o direito à propriedade privada não pode prevalecer absolutamente sob ao direito fundamental à vida e ao desenvolvimento humano, os quais são garantidos por meio da tutela da qualidade do meio ambiente, o que inclui o espaço urbano e a respectiva cultura. Assim, para manter o meio ambiente urbano equilibrado, o Poder Público e a sociedade, têm, dentre outras funções, preservar o valor cultural existente no espaço urbano construído, chamado de espaço urbano fechado, as chamadas edificações.⁴⁵

Em busca do meio ambiente urbano equilibrado, tem-se o comando no art. 182 da CRFB/88, o qual estabelece diretrizes sobre a política urbana, nos seguintes termos “a política de desenvolvimento urbano, executada pelo poder público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes”. Já o art. 182, §2º da CRFB/88 diz que a propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor.

As diretrizes gerais da política urbana descritas na ordem constitucional foram regulamentadas pela Lei nº 10.257, de 10 de julho de 2001, denominada de Estatuto da Cidade. Dentre os instrumentos para efetuar a ordenação das cidades, existe o Plano Diretor, o qual incumbe estabelecer regras para incentivar a proteção à propriedade cultural, dentre outras de ordem pública e interesse social, tudo em prol do bem coletivo e do equilíbrio

⁴⁴ Por tudo isso, apresenta-se a proposta de unir ao direito de propriedade, no caso dos bens culturais, o direito de acesso. A propriedade, nesse novo contexto, seria em parte uma propriedade comum, algo como um direito compartilhado que deverá ser democraticamente gerido. Dessa forma, talvez, proprietários e não proprietários poderiam usufruir da cultural. (FILHO, Edgar Gastón Jacobs Flores. *Ibidem*. p. 48).

⁴⁵ FIORILLO, Celso Antônio Pacheco. **Curso de direito ambiental brasileiro**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 20-21.

ambiental.⁴⁶ Daí o importante papel das normas de urbanização aliadas a normas tributárias para operacionalizar o tema proposto sobre a proteção de bens imóveis tombados por meio de isenções do IPTU.

Sobre o papel do Estatuto da Cidade na função social da propriedade:

Conclui-se que será cumprida a função social da propriedade urbana quando ocorrer sua funcionalização por meio do desenvolvimento de suas funções sociais (moradia, trabalho, circulação, lazer, integração entre os seres humanos, crescimento educacional e cultural, preservação do meio ambiente etc.), observadas as diretrizes gerais do Estatuto da Cidade e as prioridades estabelecidas no Plano Direto Urbano, aprovado pela Câmara Municipal. Este, que é obrigatório para cidades com mais de vinte mil habitantes, é instrumento básico da política de desenvolvimento e expansão urbana, de acordo com o art. 182, §2º da CRFB/1988, e art. 40 do Estatuto da Cidade.⁴⁷

Dentre as diretrizes descritas no Estatuto da Cidade, destaco o inciso X do art. 2º que permite o emprego de políticas públicas relacionadas com mecanismos tributários, objetivando o resguardo de imóveis tombados, nos seguintes termos: adequação dos instrumentos de política econômica, tributária e financeira e dos gastos públicos aos objetivos do desenvolvimento urbano, de modo a privilegiar os investimentos geradores de bem-estar geral e a fruição dos bens pelos diferentes segmentos sociais, além de constar expressamente a recuperação dos investimentos do Poder Público de que tenha resultado a valorização de imóveis urbanos, nos termos do inciso IX do art. 2º do referido Estatuto.

Na mesma linha de preservação do patrimônio cultural, o Estatuto da Cidade⁴⁸ prevê os instrumentos para o planejamento municipal urbanístico, dentre eles, o plano diretor e planos de desenvolvimento econômico e social, bem como os instrumentos tributários e financeiros destinados à ordenação das cidades: a contribuição de melhoria, os incentivos e benefícios fiscais e financeiros, (art. 4º, inciso III, “a” e “h” e inciso IV, “a” a “c”⁴⁹).

Entre os instrumentos que detém o Poder Público para otimizar o cumprimento das diretrizes da política urbana, os instrumentos tributários, mais, especificamente, benefícios

⁴⁶ Art. 1º Na execução da política urbana, de que tratam os arts. 182 e 183 da Constituição Federal, será aplicado o previsto nesta Lei.

⁴⁷ RAMOS, José Eduardo Silvério. Tributação Ambiental: O IPTU e o Meio Ambiente Urbano. 1. Ed. Belo Horizonte: Fórum, 2011.p.37.

⁴⁸ O plano diretor tem regulamentação no Capítulo III, do art. 39 ao 42, do Estatuto da Cidade.

⁴⁹ Art. 4º Para os fins desta Lei, serão utilizados, entre outros instrumentos: I – planos nacionais, regionais e estaduais de ordenação do território e de desenvolvimento econômico e social; II – planejamento das regiões metropolitanas, aglomerações urbanas e microrregiões; IV – institutos tributários e financeiros: a) imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana – IPTU b) contribuição de melhoria; c) incentivos e benefícios fiscais e financeiros;

fiscais relacionados com o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), irá instrumentalizar a política de incentivo à preservação do presente trabalho.

Ressalte-se que o tombamento também tem previsão no Estatuto da Cidade, como instrumento urbanístico importante para a preservação do patrimônio cultural, (art. 4º, V, “d”, do Estatuto). O poder público pode ser associar os mecanismos de incentivos fiscais como os instrumentos jurídicos de gestão urbanística como o tombamento e/ou outras formas de acautelamento patrimônio para fins de proteção dos imóveis urbanos tombados.

Da normatização ora apresentada, não se pode conceber a realização de política cultural sem planejamento urbano, a fim de potencializar os instrumentos de valorização do patrimônio cultural existentes nas cidades. E partindo da premissa de que não há propriedade com discricionariedade de uso por parte do seu titular, em face do rompimento do conceito puramente civilista do domínio, a funcionalidade do direito à propriedade volta-se em favor do coletivo e da ordem pública.

Nesse sentido, a política de gestão urbanística das cidades deve ser um inegável campo de regulação da função social dos imóveis tombados. Pode-se ainda afirmar a efetividade das normas urbanas existentes no Brasil, na medida em que as normas-diretrizes proporcionam a concretização da função social da propriedade de forma segura, inexistindo dúvida quanto aos fins perquiridos. O Estatuto da Cidade permite que os planos diretores de cada município possam especificar mecanismos de proteção ao patrimônio cultural, com o auxílio aos gestores públicos na concretização do resguardo da função social da propriedade cultural.

Outra característica do Estatuto da Cidade importante para o manejo da gestão urbana diz respeito à possibilidade de empregos de instrumentos além dos previstos inicialmente no Estatuto, o que traz discricionariedade na atuação do gestor objetivando adaptações a dinâmica dos fatos sociais. Assim, os municípios podem estabelecer incentivos fiscais, para fins de materializar a função social da propriedade cultural, seja inserindo normas no Plano Diretor, seja em planos de desenvolvimento social.

Neste capítulo buscou-se destacar o papel da função social da propriedade como significativo vetor da política urbana voltada à tutela dos imóveis tombados urbanos. Ademais, ressaltou-se que a função social a ser perquirida pela propriedade cultural pode ser

empregada como critério determinante para a implantação de política tributária a incentivar a preservação dos imóveis tombados, mediante estímulo ao elemento extrafiscal intrínseco ao IPTU.

4. O CARÁTER EXTRAFISCAL DOS TRIBUTOS.

Aqui será apresentada a forma como a tributação brasileira pode provocar resultados positivos nas políticas públicas. Em suma, os fins extrafiscais de dados tributos ensejam o estímulo ou desestímulo de condutas na sociedade, permitindo a realização das funções estatais, o que vai ao encontro dos objetivos consagrados na ordem constitucional.

Roque Antonio Carrazza define a extrafiscalidade como o emprego da tributação para fins ordinatórios, não-fiscais, ou seja, para disciplinar comportamentos de virtuais contribuintes, induzindo-os a fazerem ou a absterem-se de fazer alguma coisa em busca dos interesses sociais.⁵⁰

Em regra, o particular contribui por meio de pagamento de tributos ao Estado para que o próprio Estado efetue as suas funções, voltadas à persecução de certas finalidades definidas pela sociedade. Ocorre que o Estado pode se valer de instrumentos de desoneração tributária ou instituir tributos com alíquota reduzida objetivando semelhante finalidade.

Na primeira hipótese, o caráter fiscal do tributo predomina, uma vez que o perquirido pela Administração é a pura arrecadação e obtenção de receita para promover o custeio dos serviços públicos. Mencionada fiscalidade é considerada a função precípua de ingresso de recursos nos cofres públicos. Já na segunda, prevalece a intervenção do Estado na ordem social ou econômica, por meio de incentivos ou desestimulas de certas condutas. Fala-se em predominância de característica, tendo em vista a presença da função extrafiscal em cada tributos, embora latente.⁵¹

Passa-se, portanto, a empregar o caráter extrafiscal dos tributos na consecução de políticas públicas. A consequência da incidência ou desoneração fiscal é justamente direcionar comportamentos sociais necessários para se obter a política pública almejada. Referido direcionamento não pode fugir, por óbvio, os princípios e garantias constitucionais. Isso significa que, embora haja discricionariedade conferida ao legislador, no âmbito

⁵⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. A Progressividade na Ordem Tributária. Revista de Direito Tributário, São Paulo, nº 64, p. 48-49, set. 1996.

⁵¹ Assim, em primeiro lugar, é de referir que toda fiscalidade tem inerente uma certa dose de extrafiscalidade. Isto mesmo quando a extrafiscalidade esteve de todo ausente dos propósitos do legislador fiscal ao moldar a disciplina dos impostos. [...] Há, assim, uma extrafiscalidade em sentido impróprio, uma extrafiscalidade imanente, que acompanha as normas de direito fiscal, sejam essas normas de tributação ou de não tributação, que se revela quer na presença de eventos econômicos e sociais na generalidade de tais normas, quer no relevo extrafiscal que o legislador frequentemente atribui às finalidades extrafiscais secundárias ou acessórias. (NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**. 2. ed. Coimbra: Almedia, 2003. p. 402)

infraconstitucional, a tributação extrafiscal deve obediência ao regime jurídico constitucional inerente à instituição e à majoração de todo e qualquer imposto. Por via transversa, será ilegítimo o benefício que se destinar a privilegiar pessoas ou situações específicas em detrimento dos Princípios Constitucionais.

Em outras palavras, não pode a Administração Fiscal, arbitrariamente, escolher conduta do particular a ser estimulada através da tributação. É preciso que, no ato de tributar ou isentar, o administrador público leve em consideração os ditames do Princípio da Razoabilidade, que consiste em não transpor os limites indispensáveis à conservação do fim legítimo o qual se almeja em um ato administrativo. Trata-se da diretriz de senso comum.

Na aplicação da extrafiscalidade tributária, deve ainda o Poder Público ter como parâmetros os Princípios da Capacidade Contributiva, da Neutralidade, e da Isonomia no ato de escolha da hipótese de incidência, sempre com resguardo no objetivo social e/ ou econômico que se busca. O princípio da neutralidade, no campo tributário, representa limite tanto ao legislador quanto ao administrador na interferência da órbita do contribuinte, devendo ser a mínima possível, para evitar ação de confisco ou de privilégios sem motivação, Ou seja, a tributação não pode onerar o contribuinte ao ponto de privar-lhe a liberdade de seu patrimônio sustentável.

Quanto à importância da estreita relação entre caráter extrafiscal dos tributos e o Princípio da Isonomia, esclarece Diogo Ferraz Lemos Tavares:

Confirma-se, assim, a assertiva anterior de que o cerne da tributação extrafiscal é a diferenciação, melhor dizendo, a incidência tributária especial, específica em relação à atuação do contribuinte, seja pelo viés da desoneração, seja pelo viés do agravamento da tributação, o que coloca a extrafiscalidade em permanente tensão com o princípio da isonomia⁵².

Ressalte-se a interpretação dada pela Regina Helena Costa, quanto ao aspecto extrafiscal dos tributos e a obediência ao Princípio da Capacidade Contributiva:

Assim, na tributação extrafiscal, exercida mediante exigência de imposto, o princípio da capacidade contributiva, orientador dessas espécies tributárias, cede ante a presença de interesse público de natureza social ou econômica que possa ser alcançado mais facilmente se se prescindir de sua graduação consoante a capacidade econômica do sujeito. Em outras palavras, em razão da extrafiscalidade autorizada está a utilização de expedientes para o atingimento de outros objetivos que não a mera obtenção de recursos,

⁵² TAVARES, Diogo Ferraz Lemos. A capacidade contributiva na Tributação. In: Coordenador: DOMINGUES, José Marcos Domingues. **Direito tributário e políticas públicas**. São Paulo: MP, 2008. p. 98.

homenageados pela ordem constitucional, como, por exemplo, a função social da propriedade, a proteção ao meio ambiente etc.⁵³

Geraldo Ataliba define a extrafiscalidade como o uso de instrumentos tributários para obtenção de finalidades não-arrecadatórias, mas estimulantes, indutoras ou inibidoras de comportamentos, tendo em vista outros fins, a realização de outros valores constitucionalmente consagrados.⁵⁴

Especificamente sobre o tema deste estudo, que é justamente o emprego do IPTU para incentivar a política de preservação de imóveis urbanos tombados, Regina Helena Costa⁵⁵ afirma que, pelo princípio da função social da propriedade é que vamos encontrar a interseção entre o direito urbanístico e o direito tributário. Aponta ainda como ponto de toque entre ambos a extrafiscalidade. Deduz-se, da citada lição, que a emprego do IPTU para fins de proteção do patrimônio cultural terá caráter preponderantemente extrafiscal.

É evidente, no ordenamento jurídico brasileiro, a interseção entre o direito urbanístico e o direito tributário, ante a utilização de normas tributárias na atuação interventiva estatal voltada às ordens econômica e social, como o emprego de mecanismos pelos quais o tributo extrapola a função fiscal de arrecadação de receitas, para funcionar como estímulo ou não de dadas atividades particulares.

Ressalte-se que a progressividade extrafiscal consignada pelo inciso II, § 1º do art. 156 da CRFB/88⁵⁶ e a qual justifica a isenção do IPTU em imóveis tombados, não se confunde com aquela apontada no inciso II, §4º do art. 182 da CRFB/88⁵⁷, sendo essa de caráter punitiva, em função da majoração da alíquota motivada pelo não atendimento da função social da propriedade urbana. Ademais, têm-se os termos do art. 4º, IV, da Lei nº 10.257⁵⁸, de 10 de julho de 2001, o qual elencam alguns meios de materialização da política de preservação do meio ambiente urbano.

Neste cenário, o município tem a faculdade de instituir, isentar e reduzir tributos, dentre eles, o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana – IPTU.

⁵³ COSTA, Regina Helena. Instrumentos tributários para a implementação da política urbana. In: DALLARI, Adilson Abreu; FERRAZ, Sérgio (Org.). **Estatuto da Cidade: Comentários à Lei Federal 10.257/2001**. 1ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 104.

⁵⁴ ATALIBA, Geraldo. IPTU e progressividade. **RPD 93/233-238**, São Paulo: Ed. RT. jan./mar. 1990.

⁵⁵ COSTA, Regina Helena. *Ibidem*. p. 104.

⁵⁶ O inciso II, § 1º do art. 156 da CRFB/88 foi transcrito na nota de rodapé nº 41.

⁵⁷ O inciso II, §4º do art. 182 foi transcrito na nota de rodapé nº 29.

⁵⁸ O inciso IV do art. 4º da Lei nº 10.257/01 foi feita na nota de rodapé nº 52.

No ato de instruir ou isentar tributos, o Município deve observar os limites constitucionais. Para a isenção do IPTU, a qual visa à tutela do patrimônio cultural urbano não será diferente. Qualquer isenção tributária deve ser condicionada à lei específica,⁵⁹ sem prejuízo da motivação do ato de isentar, compatibilizando-o com os princípios da tributação. Consiste referida compatibilidade, no âmbito das isenções e redução de tributos, a aptidão das mesmas para contribuir com a justiça social e econômica, mormente, por meio da redistribuir os encargos fiscais de acordo com o fim público. Em outras palavras, o ato de isenção do IPTU não poderá se esquivar de observar os limites ao poder de isentar em harmonia com os princípios do direito tributário e urbanístico.

Visa-se, com a obediência ao regime constitucional, eliminar tributação abusiva. Neste sentido é o entendimento do professor José Marcos Domingues de Oliveira:

As isenções extrafiscais (tanto quanto as isenções fiscais ‘que preservam o necessário mínimo’), quando não iluminadas por critérios como esses, transformando-se em privilégios inconstitucionais e são espúrias; desvirtuadas, informam a possível colisão dos regimes de incentivos com o princípio da igualdade concebido como princípio de capacidade contributiva.⁶⁰

Com base no anseio de concretizar função social da propriedade cultural, o Imposto Predial e Territorial Urbano pode ser um importante instrumento tributário de intervenção nos imóveis urbanos tombados, objetivando incentivar o fortalecimento de sua preservação pela sociedade. Para consecução do citado objetivo, o Município pode se valer do caráter de extrafiscal do IPTU, instituindo isenção do imposto aos proprietários de imóveis urbanos tombados, com a finalidade de gerar comportamento social compatível com resguardo do meio ambiente urbano.

Assim, por intermédio do caráter extrafiscal do IPTU pode-se origina regras e condicionantes que visem à realização de comportamentos dos contribuintes coerentes com a preservação do meio ambiente urbano e/ou desestimular condutas contrárias ao resguardo cultural. Trata-se, portanto, de relação substancial entre a atuação do Estado na defesa dos direitos difusos com o auxílio do sistema tributário brasileiro para formar instrumento indutor de determinados comportamentos da coletividade em prol do adequado uso dos imóveis tombados.

⁵⁹ § 6º do Art. 150 da CRFB/88.

⁶⁰ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Capacidade Contributiva. Conteúdo e Eficácia do Princípio**. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 1988, p. 56.

Busca-se com o conteúdo da extrafiscalidade dos tributos a pacificação social com a oportuna participação da sociedade na consecução do bem social. A ideia da isenção do IPTU em bens imóveis tombados está ainda de acordo com a premissa da solidariedade, na qual se almeja operacionalizar os objetivos sociais, uma vez que desonera proprietários de bens imóveis urbanos tombados para que os mesmos atuem em prol do bem cultural, e, por conseguinte, salvaguardar os direitos difusos, gerando benefícios de acesso ao valor cultural à coletividade. Em outras palavras, a riqueza não tributada pode ser útil para a preservação do patrimônio cultural.

Percebe-se que o emprego da isenção do IPTU, amparado com o caráter extrafiscal do imposto, tem legitimidade para impulsionar práticas dos cidadãos no sentido de efetivar as finalidades constitucionais de proteção ao patrimônio cultural, portanto, há razoabilidade em seu implemento pelos Municípios, haja vista o ideal de justiça social intrínseco do ato de isentar.

Marcelo Lopez de Souza diz sobre a aplicação dos tributos no planejamento urbano:

Em planejamento e gestão urbanos, os tributos não interessam sob o ângulo estritamente fiscal, vale dizer, de seu potencial de arrecadação. Tão ou mais importante é, na verdade, a extrafiscalidade dos tributos, isto é, a sua capacidade de permitirem que outros objetivos que não somente o de arrecadação sejam perseguidos – seja o desestímulo de práticas que atentem contra o interesse coletivo (minimamente salvaguardado, na Constituição de 1988, por meio do princípio da “função social da propriedade”), seja a promoção da redistribuição indireta de renda, sejam a orientação e o disciplinamento da expansão urbana, seja, ainda, o incentivo a determinadas atividades.⁶¹

O intuito da desoneração do IPTU é gerar aos cidadãos estímulo a adquirir propriedades tombadas e usá-las conforme normas de proteção. Isso se dá pelo fato de que muitos proprietários entendem que seu direito é bastante limitado pelo instituto de tombamento. Serve então a desoneração do IPTU de compensação aos ônus gerados pela preservação do imóvel tombado, já que é dever de todos tutelar a cultura, e, em havendo a isenção tributária, ocorre equilíbrio na distribuição dos deveres do Poder Público e do contribuinte.

Assim, o caráter extrafiscal do IPTU garante meios para o atingimento de objetivos homenageados pela ordem constitucional, como o fortalecimento da preservação o

⁶¹ SOUZA, Marcelo Lopes de. **Mudar a cidade: uma introdução crítica ao planejamento e à gestão urbanos**. 3ed. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2004. p.226.

patrimônio cultural. O art. 156, §1º,⁶² II da CF/88 permite aos Municípios estabelecer alíquotas diferenciadas de acordo com a localização e uso do imóvel. Ora se o proprietário dos imóveis tombados tem o direito de uso e gozo limitado pelas regras do instituto do tombado, e da própria função social da propriedade cultural, nada mais justa a possibilidade do bônus oriundo da isenção do IPTU.

Por oportuno, cita-se doutrina acerca da adequação da tipicidade extrafiscal à dinâmica do direito ambiental urbanístico:

A tipicidade extrafiscal possui como fundamento uma tipicidade aberta, a qual é muito mais flexível e condizente à realidade existente, uma vez que o meio ambiente e sua proteção se apresentam de forma dinâmica e em constante evolução. Isto não quer dizer que esta tipicidade aberta beira as margens da inconstitucionalidade, mas sim que essa indeterminação de conceitos na lei tributária certamente é o fim constitucionalmente legítimo para que se atinja, no caso em tese, a proteção ambiental.⁶³

Quanto aos limites da extrafiscal do IPTU, esclareça-se que o mesmo não abrange a proibição ou punição em função de eventuais condutas do proprietário, por ser o conceito de tributo insculpido no Código Tributário Nacional⁶⁴ completamente incompatível com a natureza sancionatória. Visam apenas influenciar o proprietário na tomada de suas decisões voltadas à preservação e restauração do bem cultural. Ressalte-se que, na hipótese de aplicação de penalidades deve ser observada a legislação pertinente. No âmbito federal, têm-se a Portaria IPHAN nº 187, de 11 de junho de 2010⁶⁵, que dispõe sobre os procedimentos para apuração de infrações administrativas por condutas e atividades lesivas ao patrimônio cultural edificado, a imposição de sanções, os meios de defesa, o sistema recursal e a forma de cobrança dos débitos decorrentes das infrações. Destaco os incisos I, II e V do art.2º da citada Portaria, que tratam de modificações em bens imóveis tombados.⁶⁶

⁶² O art. 156, §1º, II da CRFB/88.

⁶³ ARAÚJO, Cláudia Campos de. Sistema tributário e meio ambiente. In: PHILIPPI JR., Arlindo; ALVES, Alaôr Caffé. **Questões de direito ambiental**. São Paulo: Sigmus, 2004. p. 290.

⁶⁴ Brasil. Código Tributário Nacional: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 28 jul. 2014.

⁶⁵ A Portaria IPHAN nº 187, de 11 de junho de 2010 é encontrada no < <http://portal.iphan.gov.br>>.

⁶⁶ Art 2º. São infrações administrativas às regras jurídicas de uso, gozo e proteção do patrimônio cultural edificado, nos termos do que dispõem os artigos 13, 17, 18,19, 20 e 22 do Decreto-Lei nº 25, de 30 de novembro de 1937:

I – Destruir, demolir ou mutilar coisa tombada (art. 17 do Decreto-Lei nº 25/37): Multa de cinquenta por cento sobre o valor do dano e reparação do dano;

II – Reparar, pintar ou restaurar coisa tombada sem prévia autorização do Iphan (art. 17 do Decreto-Lei nº 25/37): Multa de cinquenta por cento sobre o valor do dano e reparação do dano;

V – Deixar o proprietário de coisa tombada de informar ao Iphan a necessidade da realização de obras de conservação e reparação que o referido bem requeira, na hipótese dele, proprietário, não possuir recursos

Do expandido neste tópico, é notório que um dos objetivos do papel extrafiscal dos tributos é justamente promoção dos direitos fundamentais. A política pública que trata da isenção do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU visa promover a preservação dos imóveis tombados, direito fundamental protegido constitucionalmente.

5. POLÍTICA PÚBLICA VOLTADA À TUTELA CULTURAL

O papel estatal moderno se caracteriza pela atuação incentivadora do desenvolvimento e do bem-estar social, deixando de ser o Estado, simplesmente, um mediador distanciado das lutas sociais. Trata-se da posição proeminente do Poder Público, a qual se busca a aplicação de instrumentos que assegurem a democratização dos ônus/bônus sociais, sem prejuízo das prestações positivas e ordinárias do Estado.

Para tanto, o Estado pode se valer de seus mecanismos financeiros, com o intuito de estimular as relações sociais e econômicas. Utiliza-se da atividade financeira estatal para além da seara fiscal, expandindo sua atuação para carrear execução de políticas sociais em prol da coletividade.

Dentre as políticas sociais existentes no ordenamento brasileiro, tem-se a política cultural. Pode-se defini-la como um conjunto de valores, princípios, atuação e mecanismos os quais direcionam a ação estatal no manejo da educação, difusão, e resguardo das questões culturais. Como essencial da política cultural tem-se a inter-relação com as políticas urbanística, a tributária, e a educacional.

Nos termos do § 1º, art.216 da CRFB/88⁶⁷, a política cultural não é competência exclusivamente do Poder Público, abrangendo a atuação das instituições do setor privado, empresas e associações comunitárias. Em outras palavras, há ações privadas que incentivam e estimulam a política cultural, além da política cultural de autoria dos governos federais, estaduais e municipais.

A motivação da política cultural tem base na democracia, pois visa defender e preservar a identidade e desenvolvimento de um povo, permitindo o acesso da cultura pelas sociedades futuras, segundo lição de Ana Clara Fonseca Reis.

A importância de uma política cultural claramente definida é reconhecida quando se considera a cultura como um dos pilares de desenvolvimento da sociedade, promovendo a identidade de um povo, incentivando sua criação e participação, oferecendo um cimento único e multifacetado, onde o respeito à diversidade é pressuposto básico de existência. A necessidade de uma

⁶⁷ Art.216 § 1º - O Poder Público, com a colaboração da comunidade, promoverá e protegerá o patrimônio cultural brasileiro, por meio de inventários, registros, vigilância, tombamento e desapropriação, e de outras formas de acautelamento e preservação.

política cultural repousa no fato de que a produção da cultura, nos seus diferentes aspectos, não será garantida se deixada solta às forças do mercado (tendo sua diversidade prejudicada), assim como sua distribuição e consumo não ocorrerão da forma socialmente mais desejável (ou seja, será não democrática).⁶⁸

Para efetivar política pública, deve o Estado estudar as formas mais eficazes para a consecução do fim social almejado, fazendo modificações necessárias em sua atuação de acordo com os objetivos perquiridos. A articulação das três esferas de governo da federação é um componente significativo para o sucesso de qualquer política, pois assegura mais proximidade das especificidades da produção cultural local e regional, o que redundará na interligação cultural necessária à motivação das decisões gestoras e a atuações no trato dos bens culturais na federação brasileira. Assim, a Carta Magna de 1988 estabeleceu o compartilhamento entre os entes federativos da função de proteção, guarda e responsabilidade sobre o patrimônio cultural, o que inclui políticas públicas, nos termos do art. 23, incisos III, IV, V e VI.⁶⁹

No tocante a políticas de tutela cultural, podem-se destacar duas grandes diretrizes descritas na CRFB/88: o planejamento cultural, através do Plano Nacional de Cultura (art. 215, §3º)⁷⁰ e de leis orçamentárias e a gestão cooperativa entre o Estado e sociedade para a tutela dos bens culturais, inclusive a participação popular na defesa e valorização dos bens culturais e a coordenação das tarefas culturais entre os diversos órgãos que integram a Administração Pública, com o estabelecimento de planos e programas culturais, no nível federal, estadual e municipal, (Art. 216 § 1º e art. 216-A⁷¹).

⁶⁸ REIS, Ana Carla Fonseca. **Marketing cultural e financiamento da cultura: teoria e prática em um estudo internacional comparado**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003, p. 140.

⁶⁹ Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios: III – proteger os documentos, as obras e outros bens de valor histórico, artístico e cultural, os monumentos, as paisagens naturais notáveis e os sítios arqueológicos; IV – impedir a evasão, destruição e a descaracterização de obras de arte e de outros bens de valor histórico, artístico ou cultural; V – proporcionar os meios de acesso à cultura, à educação e à ciência; VI – proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas;

⁷⁰ Art. 215. §3º A lei estabelecerá o Plano Nacional de Cultura, de duração plurianual, visando ao desenvolvimento cultural do País e à integração das ações do poder público que conduzem à: I – defesa e valorização do patrimônio cultural brasileiro; II – produção, promoção e difusão de bens culturais; III – formação de pessoal qualificado para a gestão da cultura em suas múltiplas dimensões; IV – democratização do acesso aos bens de cultura; V – valorização da diversidade étnica e regional.

⁷¹ Art. 216 § 1º - O Poder Público, com a colaboração da comunidade, promoverá e protegerá o patrimônio cultural brasileiro, por meio de inventários, registros, vigilância, tombamento e desapropriação, e de outras formas de acautelamento e preservação. Art. 216-A. O Sistema Nacional de Cultura, organizado em regime de colaboração, de forma descentralizada e participativa, institui um processo de gestão e promoção conjunta de políticas públicas de cultura, democráticas e permanentes, pactuadas entre os entes da Federação e a sociedade, tendo por objetivo promover o desenvolvimento humano, social e econômico com pleno exercício dos direitos culturais.

A diretriz referente à criação do Plano Nacional de Cultura visa, no nível federal, assegurar a coerência e a continuidade das ações do governo relacionadas com políticas culturais traçadas no período de plurianual. Permite-se monitorar o aporte de recursos materiais e financeiros para a realização das metas culturais programadas. Por isso a importância do Plano Nacional da Cultural ter harmonia com Plano Plurianual, nos termos do art. 165, § 4º⁷² da CRFB/88, pois a viabilidade as políticas públicas não dispensa a existência de orçamento para as respectivas despesas.

Quanto à segunda diretriz citada acima, deduz-se, na prática, que ao Estado não só incumbe investir financeiramente com recursos próprios diretamente na promoção da tutela cultural, mas também pode valer-se da não arrecadação de receitas tributárias para incentivar a atuação da iniciativa privada em cooperar com os órgãos públicos no resguardo cultural. Trata-se do papel do investidor, a qual emprega seu capital para complementar projetos culturais estatais. Ademais, patente a possibilidade de articulação dos governos federal, estadual e municipal, por meio do compartilhamento de funções de gestão e monitoramento, a fim de atingir as metas e planejamentos das políticas culturais.

Portanto, clara é a previsão constitucional de incentivo para preservação de bens e valores culturais mediante utilização, pelo Estado, de instrumentos que busquem envolver o setor privado e os órgãos públicos da administração indireta na tutela dos bens culturais existentes. Assim, tem-se o substrato constitucional para a elaboração e implementação de políticas de proteção cultural, com atuação estatal destinada a impulsionar a cultura e incentivar ações públicas e privadas as quais possam resguardar os imóveis urbanos tombados.

E para a execução das políticas de proteção dos bens culturais, o Poder Público precisa instituir normas jurídicas que agreguem os instrumentos financeiros na efetiva atuação tutelar, sistematizando recursos os quais serão alocados para o cumprimento das metas de preservação e difusão cultural. E no âmbito federal, o Plano Nacional da Cultura serve como norte aos demais planos e programas culturais a serem executados.

Conforme o conteúdo do capítulo o qual tratou do caráter extrafiscal da tributação, o Poder Público Municipal pode isentar o IPTU para atingir os fins sociais e

⁷² Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: § 4º - Os planos e programas nacionais, regionais e setoriais previstos nesta Constituição serão elaborados em consonância com o plano plurianual e apreciados pelo Congresso Nacional.

culturais, quando há interesse em fomentar ou desestimular atividades consideradas convenientes ou inconvenientes aos cidadãos. Trata-se de verdadeiro mecanismo para o incentivo à preservação da cultura, um dos objetivos da política cultural brasileira.

Motiva-se a não arrecadação do IPTU na importância dos direitos fundamentais da pessoa humana, a qual irradia por todo o ordenamento jurídico brasileiro, trazendo como consequências intrínsecas o reconhecimento da normatividade dos princípios constitucionais, tornando-os plenamente aplicáveis, e na reponsabilidade da tutela cultural compartilhada entre os estatais e os particulares.

No âmbito federal, especificamente quanto aos incentivos fiscais voltados à conservação de imóveis tombados pela União, frisa-se que o proprietário ou titular de posse legítima do bem, e após a apreciação de projeto pelo Instituto do Patrimônio Histórico e Artístico Nacional - IPHAN⁷³, pode deduzir do Imposto de Renda o valor das despesas efetuadas com o objetivo de conservá-lo, nos termos do art. 24 da Lei 8.313/91.⁷⁴

Observa-se que um dos objetivos principais das políticas públicas de preservação da cultura é compatibilizar critérios de desenvolvimento urbano e normas de intervenção física a ser exercida nos bens tutelados, por intermédio de ações de concessões de incentivos à preservação e fomento da cultura, e de fortalecimento dos vínculos entre as instituições municipais, estaduais, federais e particulares.

⁷³ O IPHAN tem por finalidade institucional proteger, fiscalizar, promover, estudar e pesquisar o patrimônio cultural brasileiro e exercer as competências estabelecidas no Decreto-lei nº 25, de 30 de novembro de 1937, nos termos do Decreto nº 6.844/09 - Art. 2º. O referido dispositivo foi transcrito na nota de rodapé nº 11.

⁷⁴ Art. 24. Para os fins deste Capítulo, equiparam-se a doações, nos termos do regulamento: II – despesas efetuadas por pessoas físicas ou jurídicas com o objetivo de conservar, preservar ou restaurar bens de sua propriedade ou sob sua posse legítima, tombados pelo Governo Federal, desde que atendidas as seguintes disposições: a) preliminar definição, pelo Instituto Brasileiro do Patrimônio Cultural – IBPC, das normas e critérios técnicos que deverão reger os projetos e orçamentos de que trata este inciso; b) aprovação prévia, pelo IBPC, dos projetos e respectivos orçamentos de execução das obras; c) posterior certificação, pelo referido órgão, das despesas efetivamente realizadas e das circunstâncias de terem sido as obras executadas de acordo com os projetos aprovados.

6. ISENÇÃO DO IPTU PARA O FORTALECIMENTO DA TUTELA DOS IMÓVEIS TOMBADOS.

Nos capítulos anteriores foram abordados aspectos relevantes sobre o tombamento, as diretrizes gerais para a tutela cultural, a função social da propriedade e o papel da extrafiscal do IPTU, verdadeiros alicerces para a formação da política de isenção do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU para fins de proteção dos imóveis tombados urbanos. Aqui se enfrentará a política propriamente dita em sua composição e modo de instalação e execução.

A política para preservação dos imóveis tombados com base na isenção do IPTU tem como finalidade precípua a cooperação entre o município, pessoa jurídica competente para instituir a isenção, e proprietário ou possuidor para tutela cultural. Dependendo do caso, a participação do IPHAN⁷⁵ na mencionada cooperação será importante, no que se refere à fiscalização.

Na composição da política associada à isenção do IPTU em busca do fortalecimento da preservação dos imóveis tombados são encontrados elementos essenciais, quais sejam: o poder-dever municipal de não tributar em face do caráter extrafiscal do IPTU, a contínua fiscalização dos órgãos de preservação cultural dos imóveis tombados e atuação compartilhada do contribuinte beneficiado pela isenção fiscal.

Ao lado do poder de tributar, o Estado possui o poder de desonerar. O poder de não tributar, o qual interessa para a política em estudo, caracteriza-se nos casos em que o legislador, em caráter excepcional, desonera total ou parcialmente um grupo de contribuintes em relação a um tributo já instituído em caráter geral. Em outras palavras, as exonerações tributárias são instrumentos extrafiscais de regulação social ou econômica, sempre fundamentadas nos valores contidos no texto constitucional. A doutrina denomina referido instituto de benefícios ou incentivos fiscais⁷⁶.

⁷⁵ Conforme a explicação na nota de rodapé nº 76, o Instituto do Patrimônio Histórico Artístico e Nacional – IPHAN, autarquia federal, cuja missão institucional é proteger, fiscalizar, promover, estudar e pesquisar o patrimônio cultural brasileiro, no âmbito federal

⁷⁶ GOMES, Nuno Sá. **Teoria Geral dos Benefícios Fiscais**. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991, p. 31
MARTINS, Guilherme Waldemar d'Oliveira. **Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime**. Coimbra: Almedina, 2006, p. 15.

No art. 150, § 6º da CRFB/88⁷⁷ se vislumbra disciplina sobre a concessão de benefícios fiscais. Por seu turno, a Lei de Responsabilidade Fiscal, LC nº 101/00, busca definir incentivos fiscais como renúncia de receita que abrange anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado⁷⁸.

Hermano Antonio do Cabo Notaroberto Barbosa extrai alguns elementos do conceito de benefícios fiscais contidos no § 6º do art. 150⁷⁹ da CRFB/88 e no §1º, art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal:

A primeira definição é genérica e apenas teria coerência sistemática caso suas modalidades fossem assumidas como exemplificativas. A segunda, contudo, bem mais completa, atende aos propósitos desejados, sobretudo porque (i) evidencia a importância do caráter financeiro do incentivo fiscal, na condição de renúncia de receita; (ii) admite-se expressamente aberta, apenas apontando para os efeitos suficientes à caracterização do fenômeno; (iii) alude ao caráter discriminado da medida exonerativa; e, finalmente, em harmonia com a vasta doutrina sobre a matéria, (IV) acata a referência no sentido de que só há incentivos fiscais quando as desonerações em causa são atribuídas em caráter excepcional e de maneira formalmente anti-isonômica de modo que alguma categoria de contribuintes ou atividades específicas sejam favorecidas.⁸⁰

Acerca do papel dos incentivos fiscais para execução de políticas culturais, Inês Virgínia Prado Soares afirma:

Os incentivos fiscais estão entre os instrumentos protetivos com maior poder de adesão do setor privado. São esses incentivos que permitem a participação efetiva de diversos setores econômicos que, a princípio, não estariam ligados à proteção ou promoção dos bens e manifestações culturais brasileiras. É uma situação de extrafiscalidade que estimula e proporciona o desenvolvimento cultural no país. Como resume Teixeira Coelho, as três principais modalidades cobertas pelo incentivo são a doação, o patrocínio e o

⁷⁷ Art.150, § 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

⁷⁸ Art. 14, §1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

⁷⁹ Art.150§ 6.º da CRFB/88 e o Art. 14, §1º da Lei Complementar nº 101/00 foram transcritos nas notas de rodapé nº 80 e 81, respectivamente.

⁸⁰ BARBOSA, Hermano Antonio do Cabo Notaroberto. Regulação Econômica e Tributação; o papel dos incentivos fiscais. In: Coordenador: DOMINGUES, José Marcos. **Direito tributário e políticas públicas**. São Paulo: MP Ed., 2008, p. 275.

investimento e em todas o Estado compensa o particular pelos gastos efetuados com o apoio a práticas culturais.⁸¹

O exercício do poder estatal de instituir incentivos fiscais está sujeito a condicionantes formais e materiais, como todo poder estabelecido no Estado Democrático de Direito. No aspecto formal, repisa-se a disciplina contida no § 6º do art. 150 da CRFB/88⁸² segundo o qual se impõe a concessão de benefícios fiscais mediante lei específica, federal, estadual ou municipal.

Outra condicionante diz respeito à compatibilidade orçamentária. O art. 14 da Lei da Lei Complementar nº 101/00⁸³, ao conceitua despesas fiscais, impõe restrições ao legislador tributário quanto ao estabelecimento de medidas de exoneração em geral, limitando a concessão de incentivos fiscais em geral à prévia previsão orçamentária.

Os limites materiais estão relacionados ao conteúdo da exoneração. Esse deve respeitar os princípios constitucionais, embora haja discricionariedade na escolha das hipóteses de incidência dos incentivos fiscais, a qual acompanha a finalidade extrafiscal a que se quer fomentar.

Sobre a necessidade de disciplina acerca de isenções/benefícios fiscais é importante lembrar a ressalva da Doutrinadora Glória Teixeira que os benefícios fiscais, tratando-se de medidas excepcionais, não deverão ser atribuídos arbitrariamente e sem um controle rigoroso da despesa ou receita fiscal a atribuir a determinado contribuinte ou setor de atividade.⁸⁴

Neste trabalho, a concessão fiscal que interessa é a isenção do IPTU, justamente para compor a política cultura de preservação dos imóveis tombados. Paulo de Barros

⁸¹ SOARES, Inês Virgínia Prado. **Direito ao (do) patrimônio cultural brasileiro**. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 336.

⁸² O art. 150, § 6º da CRFB/88 foi transcrito na nota de rodapé nº 80.

⁸³ Art. 14 da Lei Complementar n.º 101/00: “A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: I – demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; II – estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. §1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado. §2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o *caput* deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso. [...]”.

⁸⁴ TEIXEIRA, Glória. Manual de Direito Fiscal. Coimbra: Edições Almedina. 2ª ed.2010. p. 254.

Carvalho⁸⁵ define isenção como limitação do âmbito de abrangência do critério antecedente ou consequente da norma jurídica tributária, que impede o tributo nascer. É a hipótese de não incidência legalmente qualificada. No caso do IPTU, a regra de isenção inibe o critério material de sua regra matriz tributária, na medida em que se identifica um acréscimo qualitativo na propriedade ou posse de imóvel urbano: o caráter cultural refletido no tombamento. Assim, a regra de isenção proposta do IPTU vai ao encontro da regra matriz de incidência daquele imposto, descrita no Capítulo 02 desta Pesquisa.

Utilizando-se da motivação constitucional sobre a preservação e a função social da propriedade aliada com os termos do art. 47 do Estatuto das Cidades (Lei nº 10.257/01),⁸⁶ que permite a diferenciação de tributos sobre imóveis em função do interesse social, municípios brasileiros têm instituído isenção do IPTU para que os proprietários de imóveis tombados possam mantê-los em bom estado de conservação. Cita-se a legislação da Cidade de São Luís/MA (art.1º da Lei nº 3.836, de 21/06/1999⁸⁷).

Marcos Paulo de Souza Miranda ressalta a função do IPTU na proteção dos bens imóveis tombados: Outra forma de fomentar a preservação do patrimônio cultural é a concessão de benefícios tributários em relação a bens de valor cultural reconhecido. Em relação aos impostos brasileiros, tem se mostrado como eficaz para ajudar na proteção cultural de bens imóveis de valor cultural a isenção do Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU), para facilitar aos proprietários de imóveis tombados, o cuidado com sua manutenção.⁸⁸

Sabe-se que a desoneração é um dos instrumentos de que dispõe o Município para a consecução do planejamento urbano e desenvolvimento das funções sociais. Assim, o Plano Diretor pode prever o benefício fiscal do IPTU objetivando coibir condutas danosas aos imóveis tombados e estimular outras em prol da tutela cultural da cidade, sempre em favor do meio ambiente urbano equilibrado, sem prejuízo da elaboração posterior de lei específica de isenção. Com esse mecanismo fiscal se busca alcançar as metas traçadas pelas políticas públicas culturais, que serão traçadas com os órgãos competente da área da cultural.

⁸⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Ibidem*. p.450.

⁸⁶ Art. 47. Os tributos sobre imóveis urbanos, assim como as tarifas relativas a serviços públicos urbanos, serão diferenciados em função do interesse social.

⁸⁷ Art. 1º. Os imóveis integrantes do acervo arquitetônico, histórico e paisagístico de São Luís e que estejam tombados pela União, Estado ou Município ficam, nos termos estabelecidos nesta Lei, isentos integral ou parcialmente do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), desde que preservadas suas características arquitetônicas originais e mantidas em bom estado de conservação.

⁸⁸ MIRANDA, Marcos Paulo de Souza. **Tutela do patrimônio cultural brasileiro: doutrina, jurisprudência, legislação**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006. p. 193.

Lembre-se do exposto no Capítulo 04 sobre a natureza extrafiscal do tributo para desenvolvimento de políticas públicas. É o caso do IPTU, que tem o papel de interferir no uso regular da propriedade de imóveis urbanos, como mecanismo de consecução de políticas públicas, como a preservação de bens culturais.

Além da desoneração fiscal, outro componente da política de isenção do IPTU para fins da tutela cultural é a contínua fiscalização dos órgãos de preservação cultural dos imóveis tombados. Fundamenta-se essa composição no fato de que a política de isenção do IPTU visa o resguardo efetivo dos imóveis tombados, e, por conseguinte, a função social da propriedade dos mesmos, nos termos do art. 5º, inciso XXIII⁸⁹ e do art. 182, § 2º da CF/88⁹⁰. E a concessão dos benefícios fiscais não seria eficiente sem o regular acompanhamento do estado de conservação dos citados imóveis pelos órgãos competentes de fiscalização.

É importante que o ato de instituir a isenção do IPTU preveja as condicionantes necessárias a sua concessão para oferecer elementos objetivos a amparar a fiscalização dos órgãos competente da área da cultural, e, assim, conseguir o compartilhamento de funções de gestão e de monitoramento do estado de conservação dos imóveis. Tratam-se, em suma, referidas condicionantes do compromisso assumindo pelo proprietário ou possuidor na preservação do bem.

Percebe-se que, depois de instituída a isenção do IPTU, a forma mais eficaz de manter a política de isenção do IPTU para fins de tutela dos imóveis tombados é justamente a comunicação dos setores da arrecadação tributária e o da fiscalização dos órgãos de preservação cultural. Acerca da mencionada interligação dos setores, Patrícia Reis da Silva esclarece:⁹¹

As unidades administrativas que desenvolvem políticas urbanas associadas a isenções de impostos e operações financeiras necessariamente devem manter consonância com os setores de planejamento, fazenda e finanças do município. É o caso da prefeitura de Pelotas, na qual os procedimentos administrativos para solicitação e isenção de IPTU requerem o envolvimento das secretarias municipais de cultura e finanças (ALMEIDA & BASTOS,

⁸⁹ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: XXIII - a propriedade atenderá a sua função social;

⁹⁰ Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes.

§ 2º - A propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor.

⁹¹ SILVA, Patrícia Reis da. 2.1.1- Perfis das estruturas administrativas municipais - Capítulo 02. In: **A Postura da Municipalidade na Preservação do Patrimônio Cultural Urbano**. p.91. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Arquitetura e Urbanismo - Universidade de Brasília. <http://bdt.d.bce.unb.br/tesdesimplificado/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=1188>. Acesso em: fev. 2014.

2006, 7). Os setores de aprovação e orientação de projetos nem sempre correspondem aos setores responsáveis pela fiscalização, desarticulando estas tarefas complementares.

Outrossim, a União pode participar do acompanhamento desta Política, por meio de parcerias com os Municípios, objetivando auxiliar na fiscalização do cumprimento das condicionantes da tutela cultural e garantir a estrutura mínima operacional para otimizar os recursos técnicos de gestão cultural e/ou financeiro, em função da fragilidade dos órgãos municipais. Sobre sistemas de parcerias entre a União, por intermédio do Instituto do Patrimônio Histórico Artístico e Nacional – IPHAN⁹², e Municípios, segue trecho do trabalho científico “A Postura da Municipalidade na Preservação do Patrimônio Cultural Urbano”⁹³ de Patrícia Reis da Silva, que trata dos incentivos fiscais relacionados com o IPTU aos bens imóveis tombados na cidade de Laguna/SC, sendo que a parceria entre o IPHAN e o Município de Laguna contribuiu para operacionalizar o fomento ao patrimônio cultural.

A aplicação da redução e isenção do IPTU na cidade de Laguna está regulamentada pela Lei Complementar nº 33 de 11 de dezembro de 1997, aprovada pela Câmara de Vereadores, em atendimento ao disposto no art. 19, item VII, na Lei de Tombamento, que estabelece incentivo fiscal em percentuais variáveis em função da importância e do estado de conservação do imóvel. A prefeitura instituiu o incentivo a partir de proposta apresentada pelo Iphan, numa clara manifestação de trabalho conjunto. A sistemática da aplicação da lei é estruturada a partir desta relação de parceria entre o Iphan e a Prefeitura, conforme já noticiado anteriormente quando se tratou dos arranjos administrativos da gestão. Ao proprietário cabe a iniciativa de solicitar o incentivo até o dia 31 de outubro. O Iphan estabeleceu os critérios para avaliação dos percentuais do incentivo, e promove, a cada ano, a avaliação dos imóveis. E a prefeitura aplica os percentuais definidos e repassados pelo Iphan para a cobrança do imposto.

O Terceiro componente da política de isenção do IPTU para a preservação dos imóveis tombados diz respeito à atuação do contribuinte beneficiado pela isenção fiscal. Não há dúvidas que a presente política visa precipuamente instigar a devida conservação dos imóveis urbanos tombados por parte dos proprietários mediante concessão de isenções fiscais. Almeja ainda diminuir o mito de que os proprietários não veem com bons olhos o fato de seus bens serem tombados, pois encaram os efeitos do referido instituto como um verdadeiro ônus a ser suportado, na medida da impossibilidade de poder efetuar modificações na edificação,

⁹² Conforme a explicação na nota de rodapé nº 76, o Instituto do Patrimônio Histórico Artístico e Nacional – IPHAN, autarquia federal, cuja missão institucional é proteger, fiscalizar, promover, estudar e pesquisar o patrimônio cultural brasileiro, no âmbito federal.

⁹³ SILVA, Patrícia Reis da. 2.3.2- Dos Recursos de Fontes Próprias I – IPTU – Capítulo 02. In A Postura da Municipalidade na Preservação do Patrimônio Cultural Urbano. p.104. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Arquitetura e Urbanismo – Universidade de Brasília. <http://bdttd.bce.unb.br/tedesimplificado/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=1188>. Acesso em: 26 fev. 2014.

sem a devida autorização prévia do órgão tombador. E com a isenção do IPTU permite-se um equilíbrio entre bônus e ônus relacionados com a propriedade ou posse desses imóveis.

Sobre o assunto da justa distribuição de ônus e bônus oriunda da efetiva isenção do IPTU nos imóveis tombados, Marcos Paulo de Souza Miranda:

O senso comum em geral associa o tombamento de bens imóveis como uma espécie de sanção imposta pelo poder público ao dono do bem, que passa a ter seu direito de propriedade limitado, posto que não pode demoli-lo e necessita de autorização prévia do órgão tombador para fazer modificações na edificação. Entretanto, ultimamente, esse estado de coisas tem mudado bastante e cada vez mais se tornam comuns os incentivos e benefícios outorgados pelo poder público aos proprietários de bens tombados, o que de todo se justifica posto que um dos princípios que orientam a política de preservação é exatamente o da justa distribuição dos ônus e bônus decorrentes da proteção do patrimônio cultural. Nesse sentido, o Estatuto das Cidades (Lei 10.257/01) incorporou expressamente a concessão de incentivos e benefícios fiscais e financeiros como instrumento orientador das políticas de gestão urbana (em que o patrimônio cultural é um dos elementos mais importantes) e estabelece no art. 47 que “os tributos sobre imóveis urbanos, assim como as tarifas relativas a serviços públicos urbanos, serão diferenciados em função do interesse social.”⁹⁴

Por outro lado, destaca-se que o instituto do tombamento não altera a propriedade do bem, limitando-se apenas a impor obrigações de preservação ao proprietário. Ademais, muitas vezes o imóvel tombado é valorizado, trazendo lucros ao proprietário. Portanto, não se pode ter por absoluta a ideia de que o tombamento é um prejuízo para o proprietário.

Ademais, a própria Constituição Federal, no seu art. no art. 216, § 3º⁹⁵, declara a incapacidade do Estado arcar direta e globalmente com a proteção e a promoção dos bens culturais, nos seguinte termos: A lei estabelecerá incentivos para a produção e o conhecimento de bens e valores culturais.” Esse reconhecimento é mais um motivo para a proatividade do cidadão proprietário em comento.

A presente política de incentivo à preservação dos imóveis urbanos tombados se apresenta bastante vantajosa e eficiente para a Administração, na medida em que não gera grandes perdas arrecadatórias ao Município, pois, em regra, a maioria dos imóveis urbanos não é tombada. Ademais, permite que a municipalidade efetive dada fiscalização nos imóveis tombados e isentos do pagamento do IPTU, de forma mais rigorosa, uma vez que a

⁹⁴ MIRANDA. Marcos Paulo de Souza. Texto: Preservação de bens tombados e a isenção de impostos - Diversos municípios têm instituído isenção do Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU) para que os proprietários destes bens possam mantê-los em bom estado de conservação. São João Del Rei, Seção Melhores Práticas – Ação. Disponível em: <<http://saojoaodelreitransparente.com.br/projects/view/533>>. Acesso em: fev. 14.

⁹⁵ Art. 216, § 3º da CRFB/88.

conservação regular do bem tutelado seria um requisito para a concessão da isenção do IPTU e manutenção da mesma. Ainda, esse mecanismo pode provocar a devida consciência da importância daquele imóvel para a história e a cultura do país aos cidadãos, conforme aponta Marcelle Mourelle Perez Diós.⁹⁶

Assim, embora o benefício fiscal não seja suficiente para arcar, muitas vezes, com as despesas com a manutenção necessária dos imóveis, a política de isenção do IPTU fortalece a consciência popular de que tutela cultural é responsabilidade de todos, sendo nítido o efeito multiplicador educador e de iniciativas privadas.

Outra vantagem da política em comento diz respeito à diminuição dos gastos financeiros públicos com a proteção cultural a ser desenvolvida pelo proprietário ou possuir beneficiário, o que permite desonerar os cofres públicos do custo elevado da preservação incidente em imóveis privados. Referida desoneração é fundamental diante da escassez de recursos financeiros municipais para a área da cultura.

José Nabais⁹⁷ aponta que a preservação e valorização do patrimônio cultural, mormente o patrimônio arquitetônico, têm elevados custos, o que remete para o problema da sustentabilidade econômica e cultural dos bens culturais.

Dentre as dificuldades encontradas nos Municípios para executar a política de incentivo à preservação dos imóveis tombados têm-se: a fragilidade dos recursos técnicos e financeiro, muitos sem estrutura gerencial do patrimônio ou órgão de fiscalização cultural e a dificuldade de dados que expressem os valores referentes aos recursos destinados à preservação da cultura, mormente, os relacionados com a restauração de imóveis tombados. Essa última impede que se planeje política de benefícios fiscais de forma a suprir lacunas de tutela cultural.

Daí a importância da política de isenção do IPTU, a qual pode abranger a criação de estruturas operacionais que aproximam as três esferas de governo com a comunidade, atores responsáveis pelo resguardo do patrimônio cultural. Como alternativa de parceria,

⁹⁶ DIÓS, Marcelle Mourelle Perez. O uso do Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana como mecanismo de tutela do Patrimônio Histórico e Arquitetônico das Cidades. Revista da Faculdade de Direito da UERJ, Rio de Janeiro, v. 1, n. 18, 2010. Disponível em: <http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/1368>. Acesso em: fev. 14.

⁹⁷ NABAIS, José Casalta. Considerações sobre o quadro jurídico do patrimônio cultural em Portugal. In: Direito e proteção do patrimônio cultural imóvel. Coordenadores: DIAS, Maria Tereza Fonseca e PAIVA, Carlos Magno de Souza. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p. 98.

podem os municípios buscar apoio técnico junto ao IPHAN⁹⁸, objetivando coloração para a fiscalização dos imóveis beneficiados pela isenção do IPTU.

A eficiência da presente política é alvo de jurisprudência brasileira, qual se defende a isenção do IPTU para a tutela cultural dos imóveis tombados desde que estejam bem conservados, o que fortalece a prática dos municípios de benefícios fiscais na gestão urbana.

Sobre a isenção do IPTU, manifestou-se o Superior Tribunal de Justiça:

Tributário. Isenção. IPTU. A Lei que desonera do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana de imóveis localizados em determinada área do município, não todos, mas apenas aqueles que reúnam determinadas características, subordinando o deferimento do favor fiscal ao reconhecimento prévio da autoridade administrativa, cria espécie de isenção a ser concedida caso a caso, sem caráter de generalidade, dependente do implemento das condições exigidas (CTN, art. 179).⁹⁹

Na mesma linha de raciocínio, o Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais:

TRIBUTÁRIO. IPTU – ISENÇÃO – IMÓVEL TOMBADO. O imóvel tombado é isento de IPTU, nos termos dispostos do art. 9º da Lei nº 5.839/90 do Município de Belo Horizonte. Todavia, a concessão do benefício fica submetida à comprovação de que o proprietário efetivamente preserva o bem tombado. LAUDO TÉCNICO DA MUNICIPALIDADE, NÃO DESCONSTITUÍDO PELO IMPETRANTE, ATESTANDO QUE NÃO SE ENCONTRA O IMÓVEL EM BOM ESTADO DE CONSERVAÇÃO.¹⁰⁰

Como ressaltando acima, muitos municípios brasileiros têm instituído isenção do IPTU para que os proprietários de bens imóveis tombados possam mantê-los em bom estado de conservação. Para compor este trabalho serão analisados dois modelos de políticas existentes no Brasil que empregam a citada isenção.

O Município de Belo Horizonte disciplina a isenção do IPTU para os imóveis tombados em definitivo, nos termos da Lei nº 5.839¹⁰¹ de 27/12/1990, que trata da reavaliação das isenções, incentivos e benefícios fiscais, de acordo com o art. 21 do ato das disposições

⁹⁸ Conforme a explicação na nota de rodapé nº 76, o Instituto do Patrimônio Histórico Artístico e Nacional – IPHAN é autarquia federal, cuja missão institucional é proteger, fiscalizar, promover, estudar e pesquisar o patrimônio cultural brasileiro, no âmbito federal.

⁹⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Resp nº 13.568, da 2ª Câmara Cível do Tribunal de Alçada Cível do Estado do Rio de Janeiro, Brasília, DF, 29 de novembro de 1995. <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia>>. Acesso em: fev.14

¹⁰⁰ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais. Apelação Cível/Reex Necessário nº 1.0024.04.326967-9/001, Relator(a): Des.(a) Audebert Delage, 4ª CÂMARA CÍVEL, julgamento em 09/06/2005, publicação da súmula em 28/06/2005. <http://www.tjmg.jus.br/portal/jurisprudencia>.

¹⁰¹ Lei nº 5.839 de 27/12/1990. Disponível: <<http://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=172530>>

constitucionais transitórias da Lei Orgânica do Município de Belo Horizonte. Consta no art. 9º da referida lei :

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.

O citado dispositivo autoriza uma desoneração fiscal ao proprietário de imóveis tombados para compensar as restrições legais assumidas por eles e impostas unilateralmente em prol do interesse público, desde haja a manutenção do bom estado de conservação do bem. Percebe-se que a sistemática empregada pelo Município de Belo Horizonte busca valorizar os imóveis tombados, por qualquer instituição pública de proteção do patrimônio histórico e artístico das três esferas de governo da federação.

A política para a preservação cultural dos imóveis tombados adotada pelo Município de Florianópolis- SC é marcada pela graduação da alíquota do IPTU, nos moldes descritos na Consolidação das Leis Tributárias do Município de Florianópolis – LC nº 07/1997, com as alterações da Lei Complementar nº 480, de 2013¹⁰². Difere da política do Município de Belo horizonte ainda pela limitação aos imóveis tombados por ato municipal. Segue a redação do inciso VI, art. 225, LC nº 07/1997 que dispõe sobre a hipótese de aplicação de isenção referente ao IPTU em prol da preservação dos imóveis possuidores de valor cultural:

Art. 225 São isentos do imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana:

VI - o imóvel que possua valor histórico, artístico e/ou cultural, tombado por ato da autoridade competente, observado o disposto no § 1º deste artigo.

§ 1º - A isenção de que trata o inciso VII deste artigo será concedida em até **100 %** (cem por cento) do valor do imposto, conforme definido em regulamento do Poder Executivo Municipal.

Em ambos os sistemas de benefícios fiscais acima elencados, a concessão da isenção do IPTU sobre imóvel tombado tem como condicionante a comprovação da

¹⁰² Lei Complementar 480, de 20.12.2013 e Consolidação das Leis Tributárias do Município de Florianópolis – LC nº 07/1997: <<http://leismunicipa.is/gmetr>>

conservação do bem, o que permite o monitoramento do perquirido pela política de isenção em comento.

No caso da legislação de Florianópolis, deve o interessado formalizar o requerimento junto ao Instituto do Planejamento Urbano do Município de Florianópolis-IUF,¹⁰³ que decidirá o percentual da isenção, de acordo com estado de conservação do bem e com os parâmetros descritos no Decreto nº 12.608, de 30 de janeiro de 2014. O Serviço do Patrimônio Histórico – SEPHAN/IPUF apresentará subsídios técnicos acerca da conservação do imóvel à autoridade competente municipal objetivando motivar o percentual da isenção a ser concedida, com base nos critérios legais, nos termos do art. 1º, §§ 1ª e 2ª¹⁰⁴ do citado Decreto.

A legislação do Município de Florianópolis permite que o Poder Público vistorie regularmente o imóvel beneficiado pela isenção, tanto para sua concessão e estabelecimento do quantum do benefício quanto para a renovação. Dependendo do estado de conservação do bem, a isenção culminará a 100% do valor do imposto devido, nos termos do § 1º do art. 1º do Decreto nº 12.608, de 30 de janeiro de 2014, do Município de Florianópolis.

Diferente sistema de aplicação de isenção a imóveis tombados era a antiga política adotada¹⁰⁵ pelo Município do Rio de Janeiro, que concedia benefício fiscal para todos os imóveis tombados independentemente de condicionantes relacionadas com o estado de conservação do bem. Do já exposto neste capítulo, mormente, a necessidade de contínua fiscalização da manutenção das condicionantes pelos órgãos de preservação cultural, referida política não seria a melhor forma de aplicar o caráter extrafiscal do IPTU em favor da tutela cultural, em face da não exigência da efetiva conservação do bem para consecução do tratamento diferenciado.

¹⁰³ O Instituto de Planejamento Urbano de Florianópolis é autarquia municipal, criada pela Lei Municipal nº 1494, de março de 1977, incumbida dos estudos técnicos a elaboração do planejamento local.

¹⁰⁴ Decreto 12.608, de 30.01.2014: Disponível em <<http://leismunicipa.is/rltna>> . Acesso em: agosto 14 - Art. 1º móvel que possua valor histórico, artístico e/ou cultural, protegido por legislação municipal por ato da autoridade competente, poderá obter a isenção total ou parcial do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana - IPTU, mediante avaliação do SEPHAN/IPUF, desde que atenda aos seguintes critérios § 1º A isenção total será concedida ao imóvel cuja edificação se apresenta conservada ou restaurada; § 2º A isenção parcial será concedida aos imóveis que estiverem no seguinte estado de conservação: I - edificação que necessita de pequenos reparos (esquadrias, ornamentos e reboco), isenção de 80% (oitenta por cento); e II - edificação que apresenta grandes alterações (marqueses, alteração de cobertura, modificação dos vãos), isenção de 40% (quarenta por cento). § 3º O percentual de isenção poderá ser reduzido na proporção cumulativa de 20% (vinte por cento) para cada um dos seguintes casos: I - a edificação que não apresentar a pintura em bom estado de conservação; e II - a edificação que não apresentar a comunicação visual em conformidade com as normas técnicas do SEPHAN/IPUF.

¹⁰⁵ Lei do Rio de Janeiro/RJ nº 691/84:< <http://cm-rio-de-janeiro.jusbrasil.com.br/legislacao/283475/lei-691-84>> Acesso em: agosto 14.

Levando em consideração a importância da interligação dos setores da arrecadação tributária e o da fiscalização dos órgãos de preservação cultural, o Município do Rio de Janeiro alterou a disciplina mencionada. Com a redação dada pela Lei nº 792/1985, o Código Tributário do Município do Rio de Janeiro - Lei Nº 691, de 24 de dezembro de 1984 - buscou proporcionar maior efetividade a política de incentivo à conservação dos imóveis tombados relacionada, uma vez que passou a condicionar a isenção do IPTU quando da comprovação do respeito às características do prédio. Segue o respectivo dispositivo:

Art. 61. Estão isentos do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana: I - os imóveis de interesse histórico, cultural ou ecológico, ou de preservação paisagística e ambiental, assim reconhecidos pelo órgão municipal competente, com observância da legislação específica, respeitadas as características do prédio; (Redação dada pela Lei nº 792/1985)

CONCLUSÃO

Da realização do breve estudo, resultou-se que a proteção do patrimônio histórico e arquitetônico urbano deve ser executada tanto pela atuação do Estado quanto pela sociedade, os quais não podem deixar o acervo cultural se deteriorar, que redundaria em burlar o direito ao acesso cultural das futuras gerações. E em função disso, há no ordenamento jurídico brasileiro instrumentos de resguardo cultural, dentre eles, o tombamento. Além de ser o instituto possuidor de maior grau de efetividade para a preservação dos imóveis urbanos, é ainda um instrumento menos gravoso à propriedade privada. Menos gravoso em face do não ensejo de despesas para o erário pelo simples ato de tombamento e da manutenção do patrimônio do proprietário. Prontamente, delimitou-se a aplicação da política relativa à isenção do IPTU aos imóveis tombados.

Justifica-se, normativamente, a participação do cidadão no atendimento das providências de proteção do patrimônio cultural pelas definições da Constituição Federal de 1988, que atribui competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, com a colaboração da comunidade, nos termos dos seguintes dispositivos: art. 23, incisos III, IV; art. 30, inciso IX; art. 215 e art. 216, inciso V, § 1º, todos da CF/88.

Em seguida, buscou-se contato com a regra matriz de incidência do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), imposto que será alvo do benefício fiscal para fins de fortalecer ações do poder público e do proprietário voltadas à preservação dos imóveis urbanos tombados. Conclui-se que, a qualificação do elemento material do IPTU, o qual é denominado propriedade ou posse, em suma, pode originar modificação no valor da alíquota do citado imposto. Trata-se do fenômeno da progressividade extrafiscal empregada para a realização de finalidades sociais.

Próximo passo foi demonstrar que a função social da propriedade de imóveis tombados traz a ideia de que a sociedade deve extrair benefícios sociais do exercício do direito de propriedade. Partindo do argumento de que não há propriedade com discricionariedade absoluta de uso por parte do seu titular, em face do rompimento do conceito puramente civilista do domínio, a funcionalidade do direito à propriedade volta-se em favor do coletivo e da ordem pública.

Averiguou-se ainda que, ao lado da proteção do patrimônio cultural, há disciplina constitucional sobre a função social da propriedade, nos termos do art. 5º, inciso XXIII e do art. 182, § 2º da CF/88, sendo de competência dos Municípios a execução da política de

desenvolvimento urbano. E, por conseguinte, a política de gestão urbanística das cidades deve ser um inegável campo de regulação da função social dos imóveis tombados, consoante diretrizes e mecanismos descritos na Lei nº 10.257/01.

No subseqüente capítulo da pesquisa abordou-se a forma como a tributação brasileira pode provocar resultados positivos em políticas públicas. Em função dos fins extrafiscais de dados tributos surge estímulo ou desestímulo de condutas na sociedade, permitindo a realização das funções estatais, o que vai ao encontro dos objetivos consagrados na ordem constitucional. Definiu-se que a isenção do IPTU, objeto da presente pesquisa, está ainda de acordo com a premissa da solidariedade, na qual se almeja operacionalizar os objetivos sociais, uma vez que desonera proprietários de imóveis tombados para que os mesmos atuem em prol do bem cultural, e, por conseguinte, salvaguardar os direitos difusos, gerando benefícios de acesso ao valor cultural à coletividade.

Ainda com proposição para desenvolver este estudo, são feitos comentários sobre a posição proeminente do Poder Público, a qual se busca a aplicação de instrumentos que assegurem a democratização dos ônus/bônus sociais. Dentre as políticas sociais existentes no ordenamento brasileiro, tem-se a política cultural, que visa defender e preservar a identidade e desenvolvimento de um povo, permitindo o acesso da cultura pelas sociedades futuras. Também se destacou a inter-relação da política cultural com as políticas urbanística, a tributária, e a educacional.

No Capítulo 6 trouxe a resultante do movimento de conversão dos argumentos expendidos no desenvolvimento deste trabalho, qual seja, a plena convicção de que o caráter extrafiscal do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU fortalece a proteção ao patrimônio histórico e arquitetônico das cidades, e, por conseguinte, a efetivação da função social da propriedade dos imóveis tombados. A isenção do IPTU pode até gerar uma consciência dos cidadãos do valor dos bens envolvidos, e, por conseguinte, torná-los promovedores de ações proativas na tutela cultural, além de se permitir um equilíbrio entre bônus e ônus relacionados com a propriedade ou posse desses imóveis.

Na composição da política associada à isenção do IPTU em busca do fortalecimento da preservação dos imóveis tombados são encontrados elementos essenciais, quais sejam: o poder-dever municipal de não tributar em face do caráter extrafiscal do IPTU, a contínua fiscalização dos órgãos de preservação cultural dos imóveis tombados e atuação compartilhada do contribuinte beneficiado pela isenção fiscal.

Vale a pena lembrar que a União pode participar do acompanhamento desta política, por meio de parcerias com os Municípios, objetivando auxiliar na fiscalização do cumprimento das condicionantes da tutela cultural e garantir a estrutura mínima operacional para aperfeiçoar os recursos técnicos de gestão cultural e/ou financeiro, em função da fragilidade dos órgãos municipais. Daí uma valiosa consequência da política de isenção do IPTU: a criação de estruturas operacionais que aproximam as três esferas de governo com a comunidade, atores responsáveis pelo resguardo do patrimônio cultural.

Foi ressaltando que presente política de incentivo à preservação dos imóveis tombados se apresenta bastante vantajosa e eficiente para a Administração, na medida em que não gera grandes perdas arrecadatórias ao Município, pois, em regra, a maioria dos imóveis urbanos não é tombada. Ademais, permite que a municipalidade efetive dada fiscalização nos imóveis tombados e isentos do pagamento do IPTU, de forma mais rigorosa, uma vez que a conservação regular do bem tutelado seria um requisito para a concessão da isenção do IPTU e manutenção da mesma.

Considerando a eficiência da presente política, alguns municípios brasileiros têm instituído isenção do IPTU para que os proprietários de bens imóveis tombados possam mantê-los em bom estado de conservação, de acordo com o exposto no último capítulo deste trabalho acerca dos modelos de políticas existentes em municípios brasileiros.

Com as premissas esclarecidas, infere-se que incentivar o resguardo do patrimônio cultural mediante os instrumentos fiscais de desoneração do IPTU é medida que se impõe diante do estado de deterioração de alguns bens imóveis tombados brasileiros, do custo elevado para sua preservação, da escassez de recursos financeiros para a área da cultura, sobretudo, para permitir que futuras gerações tenham acesso ao acervo cultural.

Procurar meios para a sociedade conhecer com profundidade e/ou aprimorar o conhecimento da política de benefícios fiscais do IPTU a bens tombados e a criação de movimentos sociais e políticos (fóruns políticos e/ou instrumentos voltadas à educação/consciência cultural) para cobrar do poder público municipal a instituição harmônica e execução da citada política são atos de cidadania que devem ser exercidos, a fim de que se possa alcançar maior equilíbrio e solidariedade nas ações de proteção ao nosso patrimônio cultural.

REFERÊNCIAS

- AB' SABER, Aziz Nacib. **O tombamento da serra do mar no Estado de São Paulo**. Revista do Patrimônio Histórico e Artístico Nacional. Rio de Janeiro: Fundação Nacional Pró-Memória. n. 21,1986.
- ALIBRANDI, Tommaso; FERRI, Píer Giorgio. **Il diritto dei beni culturali: la protezione del patrimônio storico-artístico**. Roma: La Nuova Italia Scientifica, 1988.
- ARAÚJO, Cláudia Campos de. Sistema tributário e meio ambiente. In: PHILIPPI JR., Arlindo; ALVES, Alaôr Caffé. **Questões de direito ambiental**. São Paulo: Sigmus, 2004.
- ATALIBA, Geraldo. IPTU e progressividade. **RPD 93/233-238**, São Paulo: Ed. RT. jan./mar. 1990.
- BARBON, Sandra A. Lopez. **Do IPTU**. Belo Horizonte: Del Rey, 1998.
- BARBOSA, Hermano Antonio do Cabo Notaroberto. Regulação Econômica e Tributação; o papel dos incentivos fiscais. In: Coordenador: DOMINGUES, José Marcos. **Direito tributário e políticas públicas**. São Paulo: MP Ed., 2008.
- BELO HORIZONTE. Lei nº 5.839 de 27/12/1990. Proceder à reavaliação das isenções, incentivos, benefícios fiscais, de acordo com o art. 21 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Lei Orgânica do Município de Belo Horizonte. Disponível:<<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=172530>> Acesso: agosto 14.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil (Constituição Federal). Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> > . Acesso em: agosto 2014.
- BRASIL. Decreto n. 6.844, de maio 2009. Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções Gratificadas do Instituto do Patrimônio Histórico e Artístico Nacional - IPHAN, e dá outras providências. Disponível em < <http://www.planalto.gov.br> . > Acesso em: agosto 2014.
- BRASIL. Decreto-Lei n. 25, de 30 nov. 1937. Organiza a proteção do patrimônio histórico e artístico nacional. Disponível em: < <http://www.iphan.gov.br> > . Acesso em: agosto 2014.
- BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Código Civil Brasileiro. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: jul. 14.
- BRASIL. Lei nº 10.257, de 10 de julho de 2001. Estatuto da Cidade. Disponível em: <www.planalto.gov.br >. Acesso em: jul. 14.
- BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: jul. 14.
- BRASIL. Lei nº 8.313, de 23 dez. 1991. Restabelece princípios da Lei nº 7.505, de 2 de julho de 1986, institui o Programa Nacional de Apoio à Cultura (Pronac) e dá outras providências. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> . > acesso em: agosto 2014
- BRASIL. Portaria nº 11, de 11 de setembro de 1986. Resoluções sobre a Instauração do Processo de Tombamento. Disponível em < <http://www.portal.iphan.gov.br> . > acesso em: agosto 2014.

BRASIL. Portaria nº 187, de 11 jun. 2010. Dispõe sobre os procedimentos para apuração de infrações administrativas por condutas e atividades lesivas ao patrimônio cultural edificado, a imposição de sanções, os meios de defesa, o sistema recursal e a forma de cobrança dos débitos decorrentes das infrações. Disponível em < <http://www.portal.iphan.gov.br>. > acesso em: agosto 2014.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Resp nº 13.568, da 2ª Câmara Cível do Tribunal de Alçada Cível do Estado do Rio de Janeiro, Brasília, DF, 29 de novembro de 1995. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=13568&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=16#>>. Acesso em 25 fev.14.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais. Apelação Cível/Reex Necessário nº 1.0024.04.326967-9/001, Relator(a): Des.(a) Audebert Delage, 4ª CÂMARA CÍVEL, julgamento em 09/06/2005, publicação da súmula em 28/06/2005. Disponível em: <<http://www.tjmg.jus.br/portal/jurisprudencia>>. Acesso em: abril 14.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARRAZZA, Roque Antonio. A Progressividade na Ordem Tributária. Revista de Direito Tributário, São Paulo, nº 64. set. 1996.

COSTA, Regina Helena. Instrumentos tributários para a implementação da política urbana. In: DALLARI, Adilson Abreu; FERRAZ, Sérgio (Org.). **Estatuto da Cidade: Comentários à Lei Federal 10.257/2001**. 1ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

Dicionário da Agência Fazendária Virtual do Estado de Mato Grosso. Disponível em: <<http://www.sefaz.mt.gov.br/portal/AgendaVirtual/index.php?acao=openPage&codgConteudo=406>> Acesso em: agosto 2014.

Diós, Marcelle Mourelle Perez. **O uso do Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana como mecanismo de tutela do Patrimônio Histórico e Arquitetônico das Cidades**. Revista da Faculdade de Direito da UERJ, Rio de Janeiro, v. 1, n. 18, 2010. Disponível em: <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/1368>>. Acesso em: fev. 14.

FARIA, Edimur Ferreira de. **Curso de direito administrativo positivo**. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

FILHO, Edgar Gastón Jacobs Flores. Direito e Cultura: um Novo Regime Jurídico para os Bens Culturais Imóveis em Centros Históricos. In: **Direito e proteção do patrimônio cultural imóvel**. Coordenadores: DIAS, Maria Tereza Fonseca e PAIVA, Carlos Magno de Souza. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

FIORILLO, Celso Antônio Pacheco. **Curso de direito ambiental brasileiro**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

FLORIANÓPOLIS. Decreto nº 12.608, de 30 de janeiro de 2014. Regulamenta dispositivos acerca de descontos e isenção do IPTU. Disponível em <<http://leismunicipa.is/rltna>>. Acesso em: agosto 14.

FLORIANÓPOLIS. Lei Complementar nº 07/1997. Consolidação das Leis Tributárias do Município de Florianópolis. <<http://leismunicipa.is/gmetr>> Acesso: agosto 14.

FLORIANÓPOLIS. Lei Complementar nº 480, de 20 de dezembro de 2013. Altera a Lei Complementar nº 07/1997. Disponível em: <<http://leismunicipa.is/gmetr>>. Acesso: agosto 14.

FURLAN, Valéria C. P. **Imposto Predial e Territorial Urbano**. 2. Ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

GOMES, Nuno Sá. **Teoria Geral dos Benefícios Fiscais**. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991, p. 31 MARTINS, Guilherme Waldemar d'Oliveira. **Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime**. Coimbra: Almedina, 2006.

LIPORINI, Antônio Sérgio; NUNES NETO, Dionísio; CALLEGARI, Marcos. **Instrumentos para gestão tributária nas cidades**. São Paulo: Livraria e Ed. Universitária de Direito, 2003.

MIRANDA, João Damasceno Borges de. **IPTU: Aspectos jurídicos relevantes**, obras coletiva, coord. Marcelo Magalhães Peixoto. São Paulo: Quartier Latin, 2002.

MIRANDA, Marcos Paulo de Souza. Tutela do patrimônio cultural brasileiro: doutrina, jurisprudência, legislação/Marcos Paulo de Souza Miranda. – Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

_____. Preservação de bens tombados e a isenção de impostos. São João Del Rei, Seção Melhores Práticas – Ação. Disponível em: <<http://saojoaodelreitransparente.com.br/projects/view/533>> Acesso em: fev. 14

NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**. 2. ed. Coimbra: Almedia, 2003.

_____. Considerações sobre o quadro jurídico do patrimônio cultural em Portugal. In: Coordenadores: DIAS, Maria Tereza Fonseca e PAIVA, Carlos Magno de Souza. **Direito e proteção do patrimônio cultural imóvel**. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

PAIVA, Carlos Magno de Souza. A (in)eficácia da desapropriação de bens culturais edificados. In: Coordenadores: DIAS, Maria Tereza Fonseca; PAIVA, Carlos Magno de Souza. **Direito e proteção do patrimônio cultural imóvel**. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

OLIVEIRA, José Roberto Pimenta. **Atividade administrativa de ordenação da propriedade privada e Tombamento: natureza jurídica e indenizabilidade**. Revista Trimestral de Direito Público, v. 55, 2011.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Capacidade Contributiva. Conteúdo e Eficácia do Princípio**. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 1988.

RAMOS, José Eduardo Silvério. **Tributação Ambiental – O IPTU e o Meio Ambiente Urbano**. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

REIS, Ana Carla Fonseca. **Marketing cultural e financiamento da cultura: teoria e prática em um estudo internacional comparado**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

RIO DE JANEIRO. Lei do Rio de Janeiro/RJ nº 691/84. Disponível:< <http://cm-rio-de-janeiro.jusbrasil.com.br/legislacao/283475/lei-691-84>>_Acesso em: agosto 14.

RODRIGUES, José Eduardo Ramos. Patrimônio Cultural e Advocacia Pública. In: BENGAMIN, Antonio Herman; FIGUEIREDO, Guilherme José Purvin de. **Direito**

Ambiental e as Funções Essenciais à Justiça: O papel da Advocacia de Estado e da Defensoria Pública na proteção do meio ambiente. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

SOARES, Inês Virgínia Prado. **Direito ao (do) Patrimônio Cultural Brasileira**, Belo Horizonte: Fórum, 2009.

SILVA, José Afonso da. **Ordenação constitucional da cultura.** São Paulo: Malheiros, 2001.

SILVA, Patrícia Reis da. **A Postura da Municipalidade na Preservação do Patrimônio Cultural Urbano.** Dissertação de Mestrado. Faculdade de Arquitetura e Urbanismo – Universidade de Brasília. Disponível em: http://bdtd.bce.unb.br/tesesimplificado/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=1188> Acesso em: fev. 2014.

SOUZA, Marcelo Lopes de. **Mudar a cidade: uma introdução crítica ao planejamento e à gestão urbanos.** 3ed. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2004.

TAVARES, Diogo Ferraz Lemos. A capacidade contributiva na Tributação. In: Coordenador: DOMINGUES, José Marcos Domingues. **Direito tributário e políticas públicas.** São Paulo: MP, 2008.

TEIXEIRA, Glória. **Manual de Direito Fiscal.** Coimbra: Edições Almedina. 2ª ed.2010.

SÃO LUÍS/MA (Município). Lei nº 3836, de 01 de junho de 1999, Isenta de pagamento do Imposto Predial e territorial urbano (IPTU) os imóveis do Centro Histórico de São Luís, tombados pela União, Estado ou Município, e dá outras providências. Disponível: <<https://www.leismunicipais.com.br/a/ma/s/sao-luis/lei-ordinaria/1999/383/3836/lei-ordinaria-n-3836-1999-isenta-de-pagamento-do-imposto-predial-e-territorial-urbano-iptu-os-imoveis-do-ceentro-historico-de-sao-luis-tombados-pela-uniao-estado-ou-municipio-e-da-outras-providencias-1999-06-01.htm>> Acesso em: fev. 14.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Incentivos fiscais de dedução do imposto de renda: das pessoas físicas e jurídicas.** Curitiba: Juruá, 2006.