— O art. 3º do Código Tributário Nacional não admite que se tenha como tributo uma prestação pecuniária compulsória que constitua sanção de ato ilícito.

— Tributo não é multa nem pode ser usado como se fosse.

— Inconstitucionalidade de lei municipal que institui acréscimo de 200% ao imposto predial quando haja construções irregulares.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Anísio Pereira de Lacerda e outros *versus* Prefeitura Municipal de São Paulo
Recurso Extraordinário nº 94.001 — Relator: Sr. Ministro
MOREIRA ALVES

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, conhecer do recurso e dar-lhe provimento, declarando-se inconstitucional o inciso I do art. 15 da Lei nº 6.989, de 29 de dezembro

de 1966, na redação que lhe deu a Lei nº 7.785, de 20 de setembro de 1972, do município de São Paulo.

Brasília-DF, 11 de março de 1982. — *Xavier de Albuquerque,* Presidente. *Moreira Alves,* Relator.

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Moreira Alves: É este o teor do acórdão recorrido (fls. 138-139):

"Acordam, em Quinta Câmara do Primeiro Tribunal de Alçada Civil, por votação unânime, negar provimento ao recurso.

A sentença foi bem lançada e fica mantida pelos próprios fundamentos.

Na verdade, o acréscimo de 200% questionado, que a lei impõe (Lei nº 6.989/66), traduz forma de induzir os proprietários a regularizarem seus imóveis.

Não há ilegalidade.

Assim, a utilização dos meios tributários para fins não fiscais não evidencia ofensa a princípios constitucionais e, menos ainda, a disposições do Código Tributário Nacional.

O "acréscimo" cai no campo da extrafiscalidade, embora onerando, no campo tributário, o contribuinte, com objetivo, porém, distinto e inconfundível, vale dizer, o estímulo à regularização dos imóveis, atentando-se ao bem comum.

Negam provimento ao recurso."

Houve declaração de voto vencedor (fls. 140-142):

"Proferi, na assentada de julgamento, o voto a seguir enunciado.

Por falta de 'habite-se' os impetrantes foram notificados para efetuar o pagamento do imposto predial com o acréscimo de 200%, reputado como multa administrativa.

O Código Tributário Municipal (Lei nº 6.989, de 29 de dezembro de 1966), estabelece no art. 15, com a redação dada pela Lei nº 7.785, de 20 de setembro de 1972, que 'o lançamento relativo a imóveis construídos é efetuado ou revisto de ofício, com o acréscimo de 200%, para as construções que não possuam 'habite-se', ou 'auto de vistoria', ou, ainda, 'alvará de conservação', salvo as moradias econômicas até 72m², incluídas suas dependências.

Esse é um tratamento parafiscal perfeitamente admissível na espécie.

'Diante da necessidade de se utilizar do imposto como instrumento de política extrafiscal, o Poder Público poderá adotar alíquotas diferenciadas, em função da localização do imóvel (imóvel na zona central pagará diferente de imóvel na zona afastada, urbana ou suburbana), em função das condições do logradouro público (imóveis em ruas com melhoramentos públicos pagam diferente dos imóveis em ruas sem melhoramentos); em função do destino do imóvel (imóveis ocupados pelo próprio proprietário, por hotéis, etc.); em função das condições do prédio (com muro, com obediência às posturas municipais, etc.), etc.' (Bernardo Ribeiro de Moraes, *Sistema Tributário da Constituição de 1969,* Ed. RT, 1973. v. 1, p. 420). A modalidade não é, propriamente, de multa ou sanção por infração administrativa, de caráter não tributário. Não é mera sanção de ato ilícito.

O fato gerador, no caso, é a propriedade imobiliária. O imposto recai sobre o patrimônio. É o fato gerador o conjunto de bens imobiliários possuído por alguém, sobre a manifestação da riqueza. Um gravame sobre a situação patrimonial, como afirma Jarach. Independente da exploração econômica. Incide o tributo sobre a propriedade, o domínio e a posse, na zona urbana do município.

O acréscimo impugnado assume, pois, caráter parafiscal, que deve ser tolerado.

Não houve, portanto, ofensa ao disposto no art. 142 do CTN, tampouco a inconstitucionalidade invocada, razão pela qual a segurança foi corretamente denegada.

A exigência não está separada do princípio da legalidade, que foi respeitado, e a cobrança do acréscimo não é alheia à competência para a instituição do tributo em causa. Há lei instituidora. Não ofende o CTN. Bem por isso, confirmei a respeitável sentença recorrida por seus próprios fundamentos, negando provimento ao recurso."

Interposto recurso extraordinário, foi ele admitido pelo seguinte despacho (fls. 176-181):

"Trata-se de mandado de segurança impetrado por contribuintes do imposto predial, que se rebelam contra o lançamento do tributo porque veio com o acréscimo de 200% sobre o valor do imposto, previsto no art. 15, nº I, da Lei Municipal nº 6.989, de 29 de dezembro de 1966, com a redação dada pelo art. 5º da Lei Municipal nº 7.572, de 29 de dezembro de 1970, que assim dispõe:

'O lançamento relativo a imóveis construídos é efetuado ou revisto de ofício, com acréscimo de... nº I — 200%, para as construções que não possuam 'habite-se' ou 'auto de vistoria' ou, ainda, 'alvará de conservação', salvo as moradias econômicas até 72m², incluídas suas dependências.'

A sentença de fls. 85-89 denegou a segurança, cassando liminar e condenando os impetrantes ao pagamento das custas processuais.

O v. acórdão de fls. 138-139, acrescido pelo voto vencedor de fls. 140-142, da Colenda Quinta Câmara, por unanimidade, negou provimento à apelação por impetrantes, que, inconformados, interpõem recurso extraordinário fundado na letra *a* do inciso III do art. 119 da Constituição Federal, alegando, em resumo, que o r. julgado recorrido vulnerou os arts. 24, nº I e 153, § 29, da Constituição Federal e os arts. 3º, 32, 97, n.os III, IV e V, 110, 113, § 1º, 114 e 139 do Código Tributário Nacional. Argúem, ainda, a relevância da questão federal (fls. 144-162).

A Municipalidade de São Paulo apresentou impugnação (fls. 164-169) e o Procurador da Justiça pronunciou-se pelo deferimento do recurso (fls. 171-174).

Há que se admitir o recurso extraordinário, como bem ponderado no douto parecer do Procurador da Justiça, já que as decisões nas instâncias ordinárias infringiram, efetivamente, as normas constitucionais e legais invocadas pelos recorrentes.

Como já assentei, em outras oportunidades, é certo que, ao impor o questionado acréscimo de 200% sobre o valor do imposto predial ao contribuinte que não providenciou o 'habite-se', ou o 'auto de vistoria', ou o 'alvará de conservação', relativos ao imóvel, o legislador municipal intentou instituir acréscimos na órbita da extrafiscalidade do imposto predial ou territorial urbano.

Sendo assim, como pretende a Municipalidade e se assenta na r. decisão recorrida, é de se convir que o legislador não alcançou o seu objetivo, antes instituindo típica penalidade administrativa de percentual indevidamente incidente sobre imposto, cuja base de cálculo só poderia ser o valor venal do imóvel.

O imposto predial e territorial pode ter, como leciona Hely Lopes Meirelles, 'utilização extrafiscal pelas Municipalidades, mediante graduação de sua alíquota, a fim de propiciar a implantação de planos urbanísticos locais, ou para atender a outras conveniências coletivas, tendo em vista o princípio que prescreve a função social da propriedade (Constituição da República, art. 160, III; *Direito municipal brasileiro*, 3. ed. Ed. Revista dos Tribunais, 1977. p. 244-245).

O mero descumprimento de uma falta de natureza meramente administrativa, como a obtenção de licença, autorização ou alvará, não se enquadraria, em princípio, entre as hipóteses de extrafiscalidade, ainda que esta também possa estribar-se em normas do poder de polícia. O caso seria de imposição de penalidades, como multa e embargos, que estariam indevidamente camufladas no acréscimo em exame.

De qualquer modo, porém, como destacado no magistério de Hely Lopes Meirelles, a agravação teria que ser feita na graduação da alíquota do imposto, sem, como é palmar, ultrapassar o limite máximo da alíquota prevista para o tributo predial ou territorial urbano. No caso em exame, o acréscimo não se fez na alíquota do imposto, mas em percentual acrescido, ou seja, 200% sobre o valor do imposto fixado com base na alíquota pertinente.

Assim, do modo como se estabeleceu o gravame para os infratores das posturas administrativas referentes à obtenção de al-

varás e autorizações, não se pode falar em extrafiscalidade do acréscimo, que se configura como sanção administrativa, nunca fiscal, percentualmente incidente sobre o valor do imposto.

Observe-se que, nos termos do art. 33 do Código Tributário Nacional, a base de cálculo do imposto predial e territorial urbano 'é o valor venal do imóvel', por isso descabida sanção administrativa que tomasse por base o mesmo fato impunível, ainda mais porque, como expressamente estatuído no art. 3º do mesmo Diploma, não será tributo a prestação pecuniária que constitua sanção de ato ilícito, como o é o descumprimento das normas decorrentes do *police power*.

Nos debates ocorridos no Sexto Curso de Especialização em Direito Tributário, Paulo de Barros Carvalho, em ponderação ajustada ao caso em exame, adverte que o legislador, às vezes, 'pode pretender sancionar um determinado comportamento humano e elege uma figura que tem tudo para ser tributária, mas não é tributária, porque, no fim, ela acaba sendo sanção para um ato, para um comportamento indesejável pela ordem jurídica' (*VI Curso de Especialização em Direito Tributário,* coordenadores Geraldo Ataliba e Paulo de Barros Carvalho. Ed. Resenha Tributária, 1978. v. 2, p. 766).

Américo Masset Lacombe, comentando o art. 3º do Código Tributário Nacional, leciona que, ao definir tributo, esse dispositivo afirma que o mesmo 'não constitui sanção de ato ilícito, e, assim sendo, o lançamento da multa não pode ter natureza tributária, mas administrativa. Além do mais, se o tributo é norma jurídica secundária — norma geral, bem entendido — e se o lançamento tributário é norma individual que extrai o seu fundamento de validade da norma geral secundária, conclui-se que ele não se confunde com o lançamento sancionário, que extrai seu fundamento de validade de norma primária autônoma, que integra o direito administrativo, (*'Obrigação tributária'*. Ed. Revista dos Tribunais, 1977, nº 4.7, p. 82-83). Referindo-se a esse mesmo dispositivo, Rubens Gomes de Souza, em debates publicados e relativos aos primeiros artigos do Código Tributário Nacional, bem coloca que a ressalva é prevista justamente para distingui-lo (o tributo) da pena pecuniária, e o sentido desta expressão, 'que não constitua sanção de ato ilícito', significa que aquilo que se cobre em função de determinado fato gerador, não pelo fato em si, mas pela sua ilicitude, que o fato gerador não seja o fato em si, mas a circunstância de ele ser ilícito, esta prestação compulsória, constituída em lei, e tudo o mais, não é tributo' (*Comentários ao Código Tributário Nacional*. Rubens Gomes de Souza, Geraldo Ataliba e Paulo de Barros Carvalho. Ed. Revista dos Tribunais, 1975. p. 39-40).

Assim, se o legislador pretendeu sancionar, a título de extrafiscalidade, o ilícito decorrente de construir, ou morar em obra consumada, sem alvará ou autorização, o que instituiu, obviamente, foi multa, penalidade pecuniária, pois não se limitou a agravar o imposto nos limites da alíquota e tendo como base o valor venal, e sim estabelecendo um acréscimo punitivo com todas as características de sanção administrativa, sem processo de formação de culpa ou responsabilidade e sem dar ao infrator de agora, adquirente do imóvel, sequer, prazo para a regularização do prédio edificado no imóvel.

Assim, há que se colocar o tema com relação à competência do município em estabelecer a penalidade sem fomento jurídico o critério adotado, vinculando-a, na expressão econômica, ao tributo imobiliário.

Vale aqui ponderar que, nos termos do art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória. Não se pode reputar vinculado lançamento que não tenha conteúdo fiscal, ainda que empreste do valor do tributo pertinente a base de cálculo para sanção administrativa.

Assim, em resumo, ainda que nada obste à Municipalidade de São Paulo punir aqueles que tenham construções clandestinas, com sanções pecuniárias, não poderá fazê-lo a título de extrafiscalidade, elevando o im-

posto predial a alíquota superior à prevista e fora do montante do valor venal do imóvel e nem poderá fazer incidir, em lançamento global, tais sanções sobre o valor do tributo.

Ininteligível, de resto, a invocação na impugnação ao recurso das Súmulas n.os 279, 280 e 400, certo que de direito todas as questões suscitadas e apreciadas no feito e argüida ofensa à Constituição e à lei federal, que não mereceram, *data venia*, interpretação razoável no v. acórdão recorrido.

Diante do exposto, defiro o processamento do recurso extraordinário.

Num qüinqüídio, manifestem-se os recorrentes sobre se ainda pretendem o processamento da argüição de relevância.

Int."

A fls. 226-234, assim se manifesta a Procuradoria-Geral da República, em parecer do Dr. Moacir Antonio Machado da Silva:

"Proprietários de imóveis urbanos da cidade de São Paulo impetraram segurança contra ato do diretor do Departamento de Rendas Imobiliárias da Municipalidade, que lhes exigiu o IPTU com acréscimo de 200%, previsto na legislação municipal para os imóveis que não possuam 'habite-se', 'auto de vistoria' ou 'alvará de conservação'.

A egrégia Quinta Câmara do Primeiro Tribunal de Alçada Civil, confirmando decisão de primeiro grau, concluiu pela legitimidade do acréscimo, considerando-o como forma de utilização extrafiscal do imposto, com o objetivo de induzir os proprietários à regularização dos respectivos imóveis, tendo em vista o bem comum.

Recorrem os impetrantes, pela letra *a* do permissivo constitucional, sustentando violação dos arts. 24, I, e 153, § 29, da Lei Maior, bem como dos arts. 3º, 32, 97, III e V, 110, 113, § 1º, 114 e 139 do Código Tributário Nacional. Entre os argumentos dos recorrentes, destacam-se como relevantes o de que o município não pode instituir tributo como espécie de sanção por ilícito administrativo e o de que a Lei municipal nº 6.989, de 1966, instituiu multa sem vinculação à obrigação principal relativa ao imposto predial.

O aludido acréscimo de 200% vem assim estruturado no Código Tributário Municipal (Lei nº 6.989, de 20 de dezembro de 1966), na redação do art. 5º da Lei nº 7.785, de 1972, *verbis*:

'Art. 15. O lançamento relativo a imóveis construídos é efetuado ou revisto de ofício, com acréscimo de:

I — 200% (duzentos por cento), para as construções que não possuam 'habite-se', ou 'auto de vistoria', ou, ainda, 'alvará de conservação', salvo as moradias econômicas até 72m², incluídas suas dependências;

. . . . . .

Parágrafo único. A aplicação dos acréscimos de que trata este artigo vigorará até o exercício no qual o sujeito passivo regularize a inscrição, vedada esta aos imóveis que não possuam qualquer dos documentos referidos no inciso I deste artigo.'

A extrafiscalidade, em que se assenta a decisão recorrida, é, sem dúvida, instrumento legítimo de exercício da competência impositiva. A doutrina americana, aliás, cedo distinguiu os tributos fundados no poder de tributar (*tax power*), destinados preponderantemente a atender às necessidades do erário público, dos emanados do poder de polícia (*police power*), que têm principalmente um fim político ou social (cf. Bilac Pinto, *Contribuição de melhoria*. Forense, 1951. p. 205-213; e Aliomar Baleeiro, *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Forense, 1951. p. 149).

Não obstante as objeções no terreno estritamente financeiro, tal distinção foi reconhecida e aceita no plano puramente jurídico, de modo que é inteiramente cabível a referência aos tributos fundados no poder de polícia, em contraposição aos decorrentes do poder de tributação, na consideração de que aqueles visam principalmente a uma regulamentação, enquanto os últimos, de forma preponderante, a suprir as necessidades do erário.

Também é certo que o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana é, dentre os tributos locais, aquele que mais se tem prestado à realização de certos objetivos extrafiscais. As primeiras tentativas, aliás, remontam ao regime imperial e, em

1891, Rui Barbosa, no Relatório do Ministro da Fazenda, defendia a tributação mais enérgica dos lotes baldios e casas arruinadas, no interesse da construção de novos edifícios e do aproveitamento racional da terra urbana (RE nº 69.784, *RTJ*, 77/178).

Na vigência da Constituição de 1934, registrou Gerson Augusto da Silva que os municípios aproveitaram o tributo como um instrumento auxiliar na realização de certos objetivos de caráter urbanístico, segundo certos critérios (*Sistema tributário brasileiro*. 1. ed. 1948. p. 197 e seguintes).

A reforma do sistema tributário nacional, iniciada com a Emenda Constitucional nº 18, de 1965, foi marcada nitidamente pela preocupação de estruturar os tributos de forma a permitir o desenvolvimento de uma política fiscal, como um dos instrumentos mais poderosos de realização dos objetivos econômicos e sociais do País.

De qualquer forma, porém, a utilização da tributação como instrumento regulatório não é um poder ilimitado, pois está inteiramente submetido aos princípios constitucionais e às normas gerais de direito tributário, de caráter formal — legalidade, anualidade, etc. — ou de natureza substancial, sejam os de ordem geral, ligados à liberdade individual e à propriedade — como o princípio da igualdade perante o imposto, o da vedação de tributos confiscatórios ou que cerceiem o exercício de atividade ou profissão — sejam os emergentes de regras diretamente vinculadas ao exercício da competência impositiva.

O fato gerador do imposto da competência constitucional dos municípios sobre a propriedade predial e territorial urbana é a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel localizado na zona urbana das comunas (CTN, art. 32). O art. 33 do Código dispõe que a base de cálculo do imposto é o valor venal do imóvel, grandeza ínsita ao fato imponível, mas o direito federal não fixa as alíquotas desse tributo.

Dessa forma, o poder regulatório dos municípios pode ser exercido, mediante variações das alíquotas ou, ainda, através de benefícios fiscais, como as isenções ou as reduções, em função de critérios objetivos, relevantes para o interesse público, respeitadas evidentemente as limitações constitucionais ou decorrentes das normas gerais de direito tributário.

No caso sob julgamento, porém, o acréscimo, tal como estruturado no direito municipal, não resulta de discriminação das alíquotas do imposto; trata-se, antes, de um percentual sobre o próprio valor do tributo. Por outro lado, o 'habite-se', o 'auto de vistoria' e o 'alvará de conservação' não são elementos integrantes da definição do fato gerador do IPTU. São circunstâncias externas que não apresentam vinculação com a situação descrita como fato imponível, e, portanto, constituem elementos estranhos ao objeto da relação jurídico-tributária.

Não tem o aludido acréscimo, portanto, natureza tributária, constituindo, sim, típica penalidade pecuniária em decorrência de um ilícito administrativo. A inexistência de alvará de licença ou de autorização para construir ou de alvará de utilização, mais conhecido por 'habite-se', configura ilícitos administrativos autônomos, sem qualquer ligação com o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana. As sanções aplicáveis a essas faltas não dispensam o processo administrativo, em que se assegure ao proprietário o direito de defesa, até porque, em muitos casos, a obra é passível de regularização (Hely Lopes Meirelles. *Direito municipal brasileiro*. 3. ed. 1977. p. 551-2 e 645-6).

Sendo assim, não resta dúvida de que o acréscimo não se compreende no campo de incidência do IPTU, definido no art. 23, I, da Constituição, e complementado pelo art. 32 do Código Tributário Nacional. Nem se pode confundir as infrações administrativas sobre as quais incide com os ilícitos tributários sancionados por penas pecuniárias (CTN, art. 113, §§ 1º e 3º).

Na definição de tributo, o art. 3º do Código Tributário Nacional utiliza a expressão 'que não constitua sanção de ato ilícito', no sentido de excluir a penalidade pecuniária. A ressalva, como assinala Rubens Gomes de Souza, é prevista justamente para distinguir o tributo da pena pecuniária, de forma que aquilo que se cobre em função de

um fato ilícito não é tributo (*Comentários ao CTN*, R. G. Souza, Geraldo Ataliba e Paulo de Barros Carvalho, 1975. p. 39-40).

Essa exclusão não constitui uma posição isolada do Código Tributário Nacional. Trata-se de elemento negativo necessário à depuração do conceito de tributo, aceita sem restrições pela doutrina e consagrada em diversos sistemas legislativos. Referindo-se precisamente a essa expressão, observa Antonio Berliri, em linha idêntica à de Rubens Gomes de Souza:

'Este elemento negativo é o que distingue o imposto da pena pecuniária, seja de caráter penal — multa — seja de caráter administrativo, já que, como é sabido, a pena constitui em qualquer caso a sanção de um fato ilícito' (*Princípios de derecho tributário*. 1964, v. 1, p. 359).

Como pondera o mesmo autor, não se pode qualificar de supérflua a distinção, a pretexto da profunda diferença que existe entre tributos e penalidade pecuniária, mesmo porque, em alguns casos, essa diversidade se atenua acentuadamente. Tendo em vista que um mesmo evento pode ser considerado concomitantemente como delito e como fato gerador de uma obrigação tributária, e que as duas modalidades constituem obrigação *ex lege*, propõe o autor um critério estritamente formal para a distinção: '... é imposto se está regida pela disciplina própria dos impostos; é pena, ao contrário, se está regulada como pena' (op. cit. p. 361).

Sans de Bujanda distingue as duas instituições em atenção aos diferentes fundamentos em que se assentam: o tributo tem por finalidade a obtenção dos meios necessários para o funcionamento dos serviços públicos, ao passo que a penalidade pecuniária representa um castigo para os responsáveis por infrações, de modo que a vantagem econômica que produz ao ente público é apenas uma conseqüência reflexa, derivada da matéria sobre que recai (*Notas de derecho financeiro*. 1968-72, t. 1, v. 3, p. 1.204). Esse critério, porém, não abrange os casos de tributos orientados para objetivos extrafiscais, porque também nestes a renda pública produzida é aspecto secundário em relação à finalidade principal.

No sistema de discriminação de rendas adotado no Brasil, os critérios de diferenciação não apresentam as mesmas dificuldades. A própria Constituição Federal separa os campos de incidência, por meio de discriminação específica de cada um dos diferentes tributos, e fixa a competência privativa para as diversas unidades políticas. Em conseqüência, não tem o legislador a opção de eleger arbitrariamente um evento como delito ou como fato gerador de uma obrigação tributária.

Isto não significa que um fato ilícito esteja, *ipso facto*, imune à tributação. Significa apenas que, ao definir o fato gerador de um tributo, o legislador abstrai completamente as considerações em torno da legitimidade ou da licitude do ato. O art. 118, inciso I, do Código Tributário Nacional, é claro a respeito:

'Art. 118. A definição legal do fato gerador é feita abstraindo-se:

I — da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis ou terceiros, bem como da natureza do seu objetivo ou dos seus efeitos.'

Vale dizer, para efeitos tributários, importa apenas que os resultados efetivos dos atos correspondam aos que sejam normais à situação material ou jurídica definida em lei como fato gerador. Enquanto a norma que institui uma pena pecuniária incide sobre um fato ilícito, pela circunstância da ilicitude em si, a norma de tributação descreve o fato gerador em razão de sua relevância econômica, que evidencia capacidade contributiva.

Essa fórmula legislativa, como acentuou a Comissão Especial do Código Tributário Nacional, corresponde não só à posição doutrinária nacional e estrangeira e à orientação da jurisprudência, como também à legislação de outros países (Relatório da Comissão Especial do CTN, MF, Rio, 1954. p. 194).

Assim justifica Rubens Gomes de Souza a posição adotada: "Não poderia ser outra a solução, em face do critério básico de aplicação da lei fiscal em função dos resultados econômicos dos atos tributados,

que, por sua vez, encontra fundamento jurídico no caráter eminentemente patrimonial do direito tributário, que, ao contrário do direito privado, e mesmo de outros ramos do direito público, não visa regular os efeitos dos atos ou negócios a que se refere. A função do direito tributário é exclusivamente a de atribuir fundamento jurídico ao tratamento conferido pela Fazenda Pública às atividades dos contribuintes, consideradas estas como meras situações de fato evidenciadoras de capacidade econômica (Relatório... op. cit. p. 194).

A regra jurídica de tributação leva em consideração apenas os efeitos econômicos das situações descritas como fato gerador, abstraindo do aspecto relativo à legitimidade dos atos praticados pelos contribuintes. Uma situação ilícita pode subsumir-se na descrição legal do fato gerador, tendo em vista apenas sua relevância econômica para efeitos tributários, jamais, porém, em atenção ao caráter antijurídico da atividade. O tributo não pode constituir prestação pecuniária como espécie de sanção por ato ilícito.

O alcance do direito tributário está, portanto, delimitado unicamente pela extensão dos efeitos econômicos das situações definidas na lei fiscal como fatos geradores. Se no poder de utilização extrafiscal estivesse compreendido o de dilatar o campo de incidência de cada tributo, então as entidades políticas poderiam instituir fontes de renda extravagantes da rígida discriminação constitucional de competência tributária.

O acréscimo previsto no Código Tributário Municipal tem precisamente essa conotação. A ausência de regularização do imóvel não é elemento da definição do fato gerador do imposto. Essa situação ilícita, por outro lado, não denota a existência de capacidade econômica; pelo contrário, é razoável presumir que os imóveis nessa condição sejam desvalorizados em relação a outros semelhantes que estejam regularizados.

É evidente, portanto, que o acréscimo de que trata o art. 15, inciso I e parágrafo único, da Lei Municipal nº 6.989, de 29 de dezembro de 1966, constitui típica penalidade pecuniária por um ilícito administrativo. A falta de regularização do imóvel constitui elemento estranho à definição de fato gerador do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (Constituição, art. 24, I, e CTN, art. 32).

Está caracterizada, portanto, a ofensa aos arts. 23, I, da Lei Maior, 3º e 32 do Código Tributário Nacional. Por outro lado, não resultando essa penalidade de infração à legislação tributária, não pode ser havida como crédito dessa natureza, para fins de lançamento, inscrição como dívida ativa tributária e execução fiscal. Tem procedência, assim, também a alegação de negativa de vigência dos arts. 113, § 1º, e 139 do Código Tributário Nacional.

Evidentemente, como bem acentuam a douta Procuradoria-Geral da Justiça (fls. 125-30, 171-4 e 218-22), e a egrégia presidência do Tribunal de Justiça (fls. 181), não se nega à Municipalidade o poder de estabelecer sanções por infrações às normas de controle das construções ou de zoneamento. Em casos extremos, apurados em processo administrativo regular, a Municipalidade pode chegar até mesmo à interdição do uso (Hely Lopes Meirelles, op. cit. p. 550-1). O que não pode ser admitido, entretanto, é acrescer o montante do crédito tributário, com a instituição de pena pecuniária administrativa, a pretexto do exercício de poder extrafiscal.

Em face do exposto, o parecer é pelo conhecimento e provimento do recurso extraordinário."

É o relatório.

VOTO

O Sr. Ministro Moreira Alves (Relator): 1. O Código Tributário Nacional, em seu art. 3º, assim conceitua o tributo:

"Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada."

Por esse dispositivo, não se admite que seja tributo *prestação pecuniária compulsória que constitua sanção de ato ilícito*.

Isso não quer dizer que ato ilícito que enseja capacidade tributária não possa ser fato gerador de tributo, tanto assim que o art. 118 do mesmo Código Tributário Nacional estabelece, em seu inciso I:

"Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I — da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.

....."

Esse dispositivo, que visa literalmente aos negócios jurídicos ilícitos, por desconformidade com a lei ou com os bons costumes, se aplica, também, por força de compreensão, a quaisquer atividades ilícitas ou imorais, à semelhança do que, expressamente, declara o § 40 do Código Tributário Alemão de 1977 (*Abgabenordnung* 1977):

"§ 40. Für die Besteuerung ist es unerheblich, ob ein Verhalten, das den Tatbestand eines Steuergesetzes ganz oder zum Teil erfüllt, gegen ein gesetzliches Gebot oder Verbot oder gegen die guten Sitten verstösst."

O que, em tradução literal, significa:

"§ 40. Para a tributação, é irrelevante se um comportamento, que preenche, no todo ou em parte, a hipótese de incidência de uma lei tributária, infrinja mandamento ou proibição de lei, ou os bons costumes".

Com o art. 118, I, do Código Tributário Nacional, orientou-se a legislação brasileira pela doutrina que admite a tributação de atividades ilícitas, criminosas ou imorais. Nesse caso, não se tributa uma atividade ilícita como tal, mas o efeito econômico dela resultante, sem se levar em consideração o caráter lícito ou ilícito da atividade de que ele decorreu. Como bem acentua Berliri (*Principi di Diritto Tributario,* Milano, Dott. A. Giuffrè-Editore, 1967, v. II, tomo I, nº 46, p. 231.

"... non ci si domanda se sia tassabile il reddito o il patrimonio provenienti da un'attività illecita *come tale* ma semplicemente se il legislatore possa colpire il reddito o il patrimonio *senza ricercarne la liceità*. Altro è dire: 'può il legislatore assumere come fatto generatore del tributo l'esercizio di una qualsiasi attività produttiva di reddito, senza cioè assumere come elemento qualificatore di tale attività la sua liceità' e altro è chiedersi se il legislatore possa riconnettere la nascita del rapporto tributario ad un'attività illecita proprio in quanto tale."

Daí a razão pela qual autores, como Amílcar de Araújo Falcão (*Fato gerador da obrigação tributária,* 4. ed. São Paulo, Revista dos Tribunais, p. 63, nº 15, 1977), sustentam que o fato gerador é sempre um *fato jurídico em sentido estrito*. Não se leva em consideração a vontade negocial do agente (o negócio jurídico), nem se dá relevo à licitude ou ilicitude da atividade que se enquadra na hipótese de incidência da lei tributária.

Portanto, não há qualquer antinomia entre o disposto no art. 3º ("Tributo é toda prestação pecuniária compulsória (...) que não constitua sanção de ato ilícito ...") e o art. 118, I ("A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se: I — da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes ..."). Dizem eles respeito a hipóteses diversas.

De feito, o inciso I do art. 118, I, permite que se enquadre na previsão legal tributária a atividade nela prevista, sem se levar em conta sua licitude ou ilicitude, irrelevância esta que afasta a idéia de *sanção de ato ilícito,* e que se funda, pelo contrário, na observância do princípio da isonomia tributária, como bem observou Amílcar de Araújo Falcão (op. cit. p. 90, nº 24):

"Haveria na exoneração tributária um resultado na verdade contraditório, por isso que se estaria abrindo aos contraventores, aos marginais, aos ladrões, aos que lucram com o furto, o crime, o jogo de azar, o prexenetismo, etc., a vantagem adicional da exoneração tributária, de que não gozam os contribuintes com igual capacidade contributiva decorrente da prática de atividades, profissões ou atos lícitos."

Já o art. 3º não admite que se tenha como tributo prestação pecuniária compulsória que constitua *sanção de ato ilícito*. O que implica dizer que não é permitido, em nosso sistema tributário, que se utilize de um tributo *com a finalidade extrafiscal* de se penalizar a ilicitude. Tributo não é multa, nem pode ser usado como se o fosse.

Ninguém nega que a extrafiscalidade é admissível, com base no *police power*. Poder de polícia entendido não como atividade repressiva como o é a sancionadora de ato ilícito, mas, sim, nos termos em que o próprio Código Tributário Nacional o define, em seu art. 78: "Considera-se poder de polícia a atividade da Administração Pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização de Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos." Poder de polícia que não é sancionatório, mas limitativo e disciplinador da amplitude de direitos individuais em benefício do bem comum. Já o *poder de polícia* que reprime, por meio de sanção, o ato ilícito existente não pode dar margem a tributo com a finalidade extrafiscal de fazer cessar a ilicitude, em virtude, justamente, da proibição do art. 3º do CTN ("... que não constitua sanção de ato ilícito ...").

Em face do art. 118, I, do Código Tributário Nacional, pode-se fazer incidir o imposto de renda sobre os rendimentos resultantes da contravenção do *jogo do bicho*, mas, em decorrência do art. 3º, do mesmo Código Tributário Nacional, não se pode acrescer a esse imposto um adicional de tantos por cento a ser cobrado em tantos exercícios quantos perdurar a atividade ilícita de que emanam os rendimentos tributáveis, sob o pretexto de que esse adicional se justifica porque, por meio dele, não se está atribuindo uma sanção ao contraventor, mas se está visando ao bem comum, que a tanto se chegaria com providência que vise a diminuir a ocorrência de uma contravenção penal.

A extrafiscalidade é admissível quando, pelo agravamento do imposto, não se vise ao afastamento de ato ilícito já praticado, até porque, enquanto não há a regularização indiretamente objetivada, o acréscimo tem *por fim imediato* a sanção do ato ilícito praticado, o que, por caracterizá-la como multa, configura, precisamente, a vedação do art. 3º do Código Tributário Nacional, ou seja, que a prestação pecuniária compulsória *não constitua sanção de ato ilícito*. Oportunas são estas palavras de Alberto Xavier (*Manual de direito fiscal*. Lisboa, 1974. p. 41, nº 9, IV).

"Basta, porém, que a função imediata da prestação patrimonial em causa não seja uma função financeira para que se não possa falar em tributo. Assim, por exemplo, não revestem esta natureza as prestações pecuniárias que, não obstante ingressarem nos cofres do Tesouro e poderem ser aplicadas à satisfação de despesas públicas, foram contudo criadas com o fim imediato de constituírem uma sanção para a violação de certos deveres: é o caso das multas."

O poder de tributar para fins extrafiscais não é absoluto. Ele está adstrito, evidentemente, ao conceito de tributo dado pela lei complementar federal, que é o Código Tributário Nacional. Não pode ele, portanto, transformar multa em tributo, outorgando àquela a proteção privilegiada — assim, no tocante às preferências (arts. 186 e segs. do CTN) — que a legislação complementar federal atribui a este.

2. No caso *sub judice*, o art. 15 do Código Tributário Municipal (Lei nº 6.989, de 29 de dezembro de 1966, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 7.785, de 20 de setembro de 1972, ambas do município de São Paulo) estabelece, em seus inciso I e parágrafo único:

"Art. 15. O lançamento relativo a imóveis construídos é efetuado ou revisto de ofício, com o acréscimo de:

I — 200% (duzentos por cento), para as construções que não possuam 'habite-se', ou 'auto de vistoria', ou, ainda, 'alvará de conservação', salvo as moradias econômicas até 72m², incluídas suas dependências;

.....

Parágrafo único. A aplicação dos acréscimos de que trata este artigo vigorará até o exercício no qual o sujeito passivo regularize a inscrição, vedada esta aos imóveis que não possuam qualquer dos documentos referidos no inciso I deste artigo."

Essa Lei municipal nº 7.785/72, que deu nova redação ao dispositivo transcrito, dispõe sobre a concessão de alvará de conservação às construções irregulares.

Essas construções irregulares são atos ilícitos sujeitos a multas específicas desde que não se trate de "moradias econômicas até 72m²". Neste caso, tais moradias poderão, a qualquer tempo, obter alvará de conservação, independentemente do pagamento de taxas *e de multas* (art. 4º — "A expedição do Alvará de Conservação de que trata o art. 2º e seu parágrafo único, fica sempre condicionada ao prévio pagamento das taxas devidas ou multas impostas relativas à construção irregular, salvo no caso de moradias econômicas até 72m², que estarão isentas de qualquer pagamento"), o que caracteriza a existência de simples irregularidade.

O acréscimo de 200% ao imposto imobiliário sobre imóveis onde haja construções irregulares que configuram ato ilícito é, evidentemente, uma segunda sanção pecuniária administrativa que se impõe, e que é bem caracterizada como tal pelo fato de a ela não estarem sujeitas "as moradias econômicas até 72m², incluídas suas dependências". Essa exclusão evidencia que não se está sequer diante de providência que sirva de estímulo a atividade (a regularização da construção irregular) considerada conveniente ao interesse público, requisito indispensável à extrafiscalidade, quando admissível. Com efeito, se essa fosse a finalidade do acréscimo, por que a exclusão da regularização de construções irregulares em moradias econômicas até 72m²?

Se o município quer agravar a punição de quem constrói irregularmente, cometendo ilícito administrativo, que crie ou agrave multas com essa finalidade. O que não pode — por ser contrário ao art. 3º do CTN, e, conseqüentemente, por não se incluir no poder de tributar que a Constituição Federal lhe confere — é criar adicional de tributo para fazer as vezes de sanção pecuniária de ato ilícito.

3. Em face do exposto, e declarando a inconstitucionalidade da redação dada, pela Lei nº 7.785, de 20 de setembro de 1972, ao inciso I do art. 15 da Lei nº 6.989, já alterado pela Lei nº 7.572, de 29 de dezembro de 1970, todas do município de São Paulo, conheço do presente recurso, e lhe dou provimento para conceder a segurança.

EXTRATO DA ATA

RE nº 94.001-4 — SP — Rel.: Min. Moreira Alves. Rectes.: Anisio Pereira de Lacerda e outros (Adv.: Oswaldo de Moraes). Recda.: Prefeitura Municipal de São Paulo (Adv.: Ingrid Ragdaj).

Decisão: conheceu-se do recurso e deu-se-lhe provimento, declarando-se inconstitucional o inciso I do art. 15 da Lei nº 6.989, de 29 de dezembro de 1966, na redação que lhe deu a Lei nº 7.785, de 20 de setembro de 1972, do Município de São Paulo, unanimemente. Votou o Presidente. Plenário, 11.3.82.

Presidência do Sr. Ministro Xavier de Albuquerque. Presentes à sessão os Srs. Ministros Djaci Falcão, Cordeiro Guerra, Moreira Alves, Soares Muñoz, Decio Miranda, Firmino Paz e Néri da Silveira. Ausente, justificadamente, o Ministro Rafael Mayer. Procurador-Geral da República, Prof. Inocêncio Mártires Coelho.