

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO  
Faculdade de Direito

ANTÔNIO CARANI NUNES DE PAULA

DA [I]LEGALIDADE DA COBRANÇA DE IPTU NO PERÍODO DE FECHAMENTO  
DOS ESTABELECIMENTOS COMERCIAIS POR DETERMINAÇÃO DOS MUNICÍPIOS  
EM RAZÃO DA PANDEMIA DO COVID-19

São Paulo

2022

ANTÔNIO CARANI NUNES DE PAULA

DA [I]LEGALIDADE DA COBRANÇA DE IPTU NO PERÍODO DE FECHAMENTO  
DOS ESTABELECIMENTOS COMERCIAIS POR DETERMINAÇÃO DOS MUNICÍPIOS  
EM RAZÃO DA PANDEMIA DO COVID-19

Trabalho de conclusão de curso (TCC) apresentado à  
Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade  
Católica de São Paulo como requisito parcial à obtenção  
do título de Bacharel em Direito.

Professora-Orientadora Doutora Regina Helena Costa

São Paulo

2022

## Da [I]Legalidade da Cobrança de IPTU no Período de Fechamento dos Estabelecimentos Comerciais por Determinação dos Municípios em Razão da Pandemia do Covid-19

Antônio Carani Nunes de Paula

*“Dizia o grande juiz norte-americano Oliver Wendell Holmes que pagar impostos é comprar civilização. No Brasil, é comprar chateação.”. (ROBERTO CAMPOS)<sup>1</sup>*

**Resumo:** Com a decretação do estado de calamidade pública em decorrência da pandemia do Covid-19, uma das medidas adotadas pelos municípios para conter a disseminação do vírus foi o fechamento dos estabelecimentos considerados não essenciais ao público. Considerando que durante esse período a grande maioria dos municípios mantiveram integralmente a cobrança do IPTU, gerando atrito com muitos comerciantes, que entenderam essa cobrança como indevida, o presente trabalho se propõe a analisar se essa intervenção dos municípios na propriedade dos comerciantes, afastaria o fato gerador do IPTU, tornando a sua cobrança ilegal.

**Palavras-chave:** Tributário – Cobrança – IPTU – Covid-19 – Decretos municipais – Interferência – Direito de propriedade – Estabelecimento comercial – Confiscatoriedade

**Abstract:** With the decree of public calamity as a result of the Covid-19 pandemic, one of the measures evaluated by municipalities to contain the spread of the virus was the closure of commercial establishments considered not essential to the population. Considering that during that time the vast majority of municipalities maintained the charge of the IPTU (Property Tax), generating friction with many merchants, who understood that this charge was illegal, the present work seeks to verify if the intervention of the municipalities over the commercial establishments would make the charge of the IPTU (Property Tax) illegal.

**Key words:** Tax – Charge – IPTU (Property tax) – Covid-19 – Municipal decrees – Interference – Property right – Commercial establishments – Confiscatory

---

<sup>1</sup> CAMPOS, Roberto. Reforma ou Revolução? O Estado de São Paulo, 3 nov., 1991.

## SUMÁRIO

<b>1.</b>	<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>5</b>
<b>2.</b>	<b>AS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR.....</b>	<b>7</b>
<b>2.1.</b>	<b>Princípios Constitucionais.....</b>	<b>7</b>
<b>2.1.1.</b>	<b>O princípio da legalidade.....</b>	<b>7</b>
<b>2.1.2.</b>	<b>O princípio da não confiscatoriedade.....</b>	<b>10</b>
<b>3.</b>	<b>O IPTU.....</b>	<b>13</b>
<b>3.1.</b>	<b>Aspectos da hipótese de incidência.....</b>	<b>13</b>
<b>3.1.1.</b>	<b>Aspecto pessoal.....</b>	<b>14</b>
<b>3.1.2.</b>	<b>Aspecto material.....</b>	<b>14</b>
<b>4.</b>	<b>AS MODALIDADES RESTRITIVAS DE INTERFERÊNCIA DO ESTADO NA PROPRIEDADE PRIVADA.....</b>	<b>18</b>
<b>4.1.</b>	<b>Requisição.....</b>	<b>18</b>
<b>5.</b>	<b>OS DECRETOS MUNICIPAIS QUE INTERFERIRAM NO DIREITO DE PROPRIEDADE DOS COMERCIANTES.....</b>	<b>21</b>
<b>6.</b>	<b>ENTENDIMENTO DAS CORTES SUPERIORES EM CASOS ANÁLOGOS.....</b>	<b>23</b>
<b>7.</b>	<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>39</b>

<b>8.</b>	<b>BIBLIOGRAFIA.....</b>	<b>42</b>
-----------	--------------------------	-----------

## 1. INTRODUÇÃO

No ano de 2020, com a decretação do estado de calamidade pública em decorrência da pandemia do Covid-19, como uma das medidas adotadas para conter a disseminação do vírus, os municípios brasileiros<sup>2</sup> determinaram que os estabelecimentos considerados não essenciais ao público permanecessem fechados até que a pandemia fosse controlada.

Durante esse período em que os referidos estabelecimentos permaneceram fechados por determinação dos municípios, a grande maioria deles mantiveram integralmente a cobrança do Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU.

Daí que surge o tema da presente pesquisa. A intervenção dos municípios na propriedade dos comerciantes, afastaria o fato gerador do IPTU? Pela simples leitura do *caput*, do art. 32 e do art. 34, do Código Tributário Nacional – CTN, poderíamos inferir que não, entretanto, a discussão é muito mais complexa e exige uma resposta mais elaborada.

Como se verifica do *caput*, do art. 32, do CTN, o fato gerador do IPTU observa a definição dada pela lei civil à propriedade. Embora a lei civil não defina de forma clara o que é a propriedade, o Código Civil de 2002, no *caput*, do art. 1.228, define os poderes do proprietário como sendo o direito de usar, gozar e dispor da coisa.

Assim, quando o proprietário perde o direito de usar, gozar e dispor da coisa, ante a necessidade pública de interesse social, no caso de perigo público iminente, poderíamos afirmar que não haveria a ocorrência o fato gerador do IPTU? Ou seja, teria o proprietário perdido aquela propriedade pelo período em que ficou impedido de utilizá-la?

Partindo do disposto no § 3º, do art. 1.228 da lei civil, que prevê a possibilidade de o proprietário ser privado de seu bem nos casos de desapropriação, por necessidade ou utilidade pública ou interesse social, bem como no de requisição, em caso de perigo público iminente, também podemos concluir que sim.

---

<sup>2</sup> Todavia, como objeto deste estudo, iremos analisar o Decreto nº 59.298, de 23 de março de 2020, do Município de São Paulo. De qualquer forma, os decretos expedidos pelas outras Municipalidades não fogem do estabelecido no Decreto ora em análise.

Nesse sentido, o e. Superior Tribunal de Justiça – STJ já se manifestou algumas vezes pela não incidência do IPTU quando “*se encontra consolidado, em definitivo, o esvaziamento dos atributos de propriedade (gozo, uso e disposição do bem) – (...) não incidem os tributos sobre eles incidentes*”<sup>3</sup>.

Ou seja, o e. STJ entende que sem o domínio útil do imóvel, desaparece o “*aspecto subjetivo da hipótese de incidência do IPTU, disposto no artigo 34 do CTN, (...) razão pela qual não se prospera a incidência do referido tributo*”<sup>4</sup>.

Assim, o presente estudo objetiva verificar se, no caso retratado acima, haveria ou não a ocorrência do fato gerador do IPTU e, portanto, se seria legal ou não a cobrança do referido tributo no período em que os estabelecimentos estavam impedidos de abrir.

Tal estudo possui grande relevância uma vez que com a pandemia e, principalmente, o fechamento dos comércios tidos como não essenciais, muitos comerciantes sofreram prejuízos financeiros diante da não possibilidade de exploração de sua atividade econômica, somando-se a isso a continuação da tributação do IPTU, colocando em risco o próprio direito de propriedade dos comerciantes.

Portanto, diante dos prejuízos financeiros sofridos por muitos comerciantes, a justificativa para a realização do estudo proposto consiste na busca da resposta à pergunta feita acima, se os decretos municipais que determinaram o fechamento dos estabelecimentos comerciais esvaziaram o direito de propriedade e, conseqüentemente, afastaram a ocorrência do fato gerador do IPTU.

---

<sup>3</sup> STJ, REsp 1.793.505/SP, Rel. Min. Herman Benjamin, DJE de 26.12.2019.

<sup>4</sup> STJ, REsp 1.695.340/MG, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 24/09/2019.

## 2. AS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR

Conforme se depreende do artigo 150, inciso I, de nossa Constituição Federal de 1988, nenhum tributo poderá ser criado senão por meio de lei, sendo a própria lei uma forma de limitar a atuação do Estado, em especial, na tributação, uma vez que ela delimita os aspectos da norma tributária. Todavia, este assunto será objeto do próximo capítulo, onde delimitaremos os aspectos do IPTU.

Por ora, no presente capítulo, nos ateremos aos princípios esculpidos em nossa Carta Magna que também limitam o poder do Estado de tributar, em especial, para o estudo do objeto desta pesquisa.

### 2.1. Princípios Constitucionais

Os princípios constitucionais da tributação, são plenamente eficazes, nesse sentido, leciona o preclaro Professor José Afonso da Silva que:

*“Tais princípios [que limitam o poder do Estado de tributar] são plenamente eficazes, no sentido de não dependerem daquela lei complementar para sua incidência direta e imediata aos casos ocorrentes. A lei complementar poderá apenas estabelecer restrições à sua eficácia e aplicabilidade; no caso, não será rigorosamente lei complementar, pois não integra a eficácia das normas que contêm aqueles princípios, ao contrário, será lei restritiva da eficácia e aplicabilidade de referidas normas, que, por isso, se transformaram em verdadeiras normas de eficácia contida.”<sup>5</sup>.*

Assim, é importante deixar claro que nenhum arranjo é possível de ser feito no tocante a sua aplicação. O que pode ocorrer, é uma ponderação entre princípios, nos casos em que haver um choque entre dois ou mais princípios.

---

<sup>5</sup> SILVA, José Afonso da. 2018, p. 725.

### 2.1.1. Princípio da legalidade

O primeiro princípio que merece nossa atenção é o princípio da legalidade, previsto no art. 5º, II, da Constituição Federal, que dispõe que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Esse princípio nasce no Estado de Direito, limitando os poderes do Estado que passou a praticar os seus atos seguindo o disposto em Lei, não mais fazendo a seu bel prazer.

Sobre o assunto, leciona o eminente Professor Roque Antonio Carrazza:

*“Nos países onde existe o chamado Estado de Direito, a lei – norma geral, abstrata e igual para todos os que se encontram em situação jurídica equivalente – provém do Legislativo, cujos membros são eleitos pelo povo. Por exprimir, como vios, a vontade geral, possui um primado sobre os atos normativos emanados dos demais Poderes. Deveras, a Administração Pública, que realiza nos casos concretos, apoia-se exclusivamente na lei. O judiciário, de seu turno, é o garantidor máximo da legalidade.”<sup>6</sup>.*

O que se tira do referido princípio, em síntese, é de que a (i) a Administração Pública deve apenas cumprir o contido na lei e (ii) que qualquer intervenção estatal sobre a propriedade ou a liberdade das pessoas só pode advir de lei.

Ademais, em nossa Constituição atual se verifica que, o constituinte, observando o tamanho do poder atribuído ao Estado, em especial referente a tributação, não satisfeito com normatização do princípio da legalidade no art. 5º da Constituição Federal de 1988, trouxe novamente o referido princípio, de forma especial, no campo tributário, no art. 150, I, da Carta Magna de 1988.

O art. 150, I, da CF, veda a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios de exigirem tributos não previstos em lei, visando acautelar os direitos dos contribuintes, tendo sua intensidade reforçada.

---

<sup>6</sup> CARRAZA, Roque Antonio. 2019, p. 202.

Sobre o exposto acima, o Professor Roque Antonio Carrazza nos ensina que *“graças a este dispositivo, a lei – e só ela – deve definir, de forma absolutamente minuciosa, os tipos tributários. Sem esta precisa tipificação, de nada valem regulamentos, portarias, atos administrativos e outros atos normativos infralegais: por si sós, não têm a propriedade de criar ônus ou gravames para os contribuintes.”*<sup>7</sup>.

No caso das normas tributárias, para que elas sejam aplicadas, é preciso que ocorra o fato previsto em lei, ou seja, a lei precisa indicar todos os elementos da norma jurídica tributária.

Até porque, segundo o Professor Roque Antonio Carrazza *“O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição haver protegido a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo poder Executivo, mas só pela lei.”*<sup>8</sup>.

Em outras palavras, para se criar um tributo não basta simplesmente dar-lhe um nome, mas é preciso descrever abstratamente sua regra matriz:

*“Para afugentar, desde já, possíveis dúvidas, é bom dizer que criar um tributo não é simplesmente nominá-lo, mas descrever abstratamente sua hipótese de incidência, seu sujeito ativo, sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota. Em suma: é editar, pormenorizadamente, a norma jurídica tributária. Esta norma, por injunção do princípio da legalidade, repitamos, deve ser, no mais das vezes, veiculada por meio de lei ordinária (...).*

*Portanto, as exigências do princípio da legalidade tributária somente são atendidas quando a lei delimita, concreta e exhaustivamente, o fato tributável.”*<sup>9</sup>.

O nobre Professor conclui afirmando que a descrição do tributo deve ser detalhada, a fim de trazer mais segurança aos jurisdicionados:

---

<sup>7</sup> CARRAZA, Roque Antonio. 2019, p. 205.

<sup>8</sup> CARRAZA, Roque Antonio. 2019, p. 206.

<sup>9</sup> CARRAZA, Roque Antonio. 2019, p. 207.

*“À vista de todo o exposto o princípio da legalidade, no pertinente à instituição ou ao aumento de tributos, manifesta-se, entre nós, como princípio da reserva absoluta da lei formal, entendido no sentido de que a lei ordinária federal, estadual, municipal ou do Distrito Federal), necessariamente minuciosa, ‘(...) deve conter não só o fundamento da conduta da Administração, mas também o próprio critério da decisão no caso concreto’, de modo que esta possa ser obtida ‘(...) por mera dedução da própria lei, limitando-se o órgão de aplicação a subsumir o fato da norma, independentemente de qualquer valoração pessoal’.*

*(...)*

*O tributo, pois, deve nascer da lei (editada, por óbvio, pela pessoa política competente).*

*Tal lei deve conter todos os elementos e supostos da norma jurídica tributária (hipótese de incidência do tributo, seus sujeitos ativo e passivo e suas bases de cálculo e alíquotas), não se discutindo, de forma alguma, a delegação ao Poder Executivo, da faculdade de defini-los, ainda que em parte.”<sup>10</sup>.*

Por fim, o Professor Carraza afirma que em razão de a lei tributária conter todos os elementos necessários para a identificação do fato imponible, não pode o Judiciário se utilizar da analogia, nem a Administração Pública da sua discricionariedade:

*“Contendo a lei tributária todos os elementos que vão permitir a identificação do fato imponible, fica vedado o emprego da analogia (pelo Poder Judiciário) e da discricionariedade (pela Administração Pública).”<sup>11</sup>.*

O verdadeiro intuito disso é de limitar o poder do Estado ao tributar, visto que ele deverá observar a regra matriz do referido tributo para que possa cobrar dos contribuintes, trazendo segurança jurídica aos jurisdicionados, uma vez que não cabe mais ao Estado decidir se incidirá certo tributo sobre um determinado fato, mas sim a lei – o que na teoria, é de conhecimento de todos.

---

<sup>10</sup> CARRAZA, Roque Antonio. 2019, p. 209.

<sup>11</sup> CARRAZA, Roque Antonio. 2019, p. 211.

### 2.1.2. Princípio da não confiscatoriedade

O princípio da não confiscatoriedade está previsto no art. 150, IV, da CF, e dispõe que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, “*utilizar tributo com efeito de confisco*”.

Mas o que seria o confisco? O confisco nada mais é do que a tributação excessiva do contribuinte, que leva à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do seu patrimônio, comprometendo o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita.

Para o Professor Roque Antonio Carrazza, o tributo é confiscatório quando “*‘esgota’ a riqueza tributável das pessoas, isto é, que passa a largo de suas capacidades contributivas, impondo-lhes ônus que vão além do que se entende por razoável. Se preferimos, confiscatória é não apenas a tributação que faz perigar o direito de propriedade, senão, também, a que extrapola os limites do aceitável, segundo critérios ditados pelo senso comum.*”<sup>12</sup>.

O Professor Roque Antonio Carrazza vai além, sustentando que “*os impostos devem ser graduados de modo a não incidir sobre as fontes produtoras de riqueza dos contribuintes e, portanto, a não atacar consistência originária das suas fontes de ganho*”<sup>13</sup>.

Em especial, para o caso ora em estudo, o ilustre Professor também traz a importância do princípio da não confiscatoriedade para o caso dos empresários/comerciantes, lecionando que existe o confisco “*quando o tributo, de tão gravoso, dificulta-lhes sobremodo a exploração de suas atividades econômicas habituais. Mais ainda, o fenômeno está presente quando a carga tributária inviabiliza o desempenho destas mesmas atividades.*”<sup>14</sup>.

Também, nesse sentido, o saudoso Professor Aliomar Balleiro leciona que são confiscatórios “*os tributos que absorvem parte considerável do valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem o exercício de atividade lícita e moral.*”<sup>15</sup>.

---

<sup>12</sup> CARRAZA, Roque Antonio. 2019, p. 91.

<sup>13</sup> CARRAZA, Roque Antonio. 2019, p. 92.

<sup>14</sup> CARRAZA, Roque Antonio. 2019, p. 93.

<sup>15</sup> BALLEIRO, Aliomar, 1999, p. 564.

Ainda, em complemento, o saudoso Professor explica que a Constituição de 1988, ao proibir o efeito confiscatório do tributo em seu art. 150, inc. V, está proibindo que a lei regule o tributo de forma que ele produza os mesmos efeitos econômicos que o confisco produziria.

Segundo Sacha Calmon Navarro Coêlho, o princípio do não confisco poderia ser chamado de princípio de razoabilidade de tributação, isso porque, ele também é utilizado para “*fixar padrões ou patamares de tributação tidos por suportáveis, de acordo com a cultura e as condições de cada povo em particular, ao sabor das conjunturas mais ou menos adversas que estejam se passando*”<sup>16</sup>.

---

<sup>16</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. 2009, p. 282.

### 3. O IPTU

Conforme se depreende do art. 156 de nossa Carta Magna, é de competência dos municípios instituir impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana. Todavia, não é a Constituição Federal que regula o referido imposto, mas sim o Código Tributário Nacional, em seus artigos 32, 33 e 34.

#### 3.1. Aspectos da hipótese de incidência

Como leciona o preclaro Professor Geraldo Ataliba, a hipótese de incidência é a descrição legal de um fato, sendo:

*“a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato (é o espelho do fato, a imagem conceitual de um fato; é o seu desenho).*

*É portanto, mero conceito, necessariamente abstrato. É formulado pelo legislador fazendo abstração de qualquer fato concreto. Por isso é mera ‘previsão legal’ (a lei é, por definição, abstrata, impessoal e geral).”<sup>17</sup>.*

A hipótese de incidência é criada por uma reunião de aspectos que determinam *“hipoteticamente os sujeitos da obrigação tributária, bem como seu conteúdo substancial, local e momento de nascimento.”<sup>18</sup>.*

O preclaro Professor Geraldo Ataliba<sup>19</sup> designa como aspectos essenciais da hipótese de incidência tributária o (i) aspecto pessoal, (ii) aspecto material, (iii) aspecto temporal e (iv) aspecto espacial.

Todavia, para o presente estudo, somente iremos nos ater aos aspectos pessoal e material, tidos pelo nobre Professor como os mais importantes da hipótese de incidência tributária.

---

<sup>17</sup> ATALIBA, Geraldo. 2017, p. 58.

<sup>18</sup> ATALIBA, Geraldo. 2017, p. 78.

<sup>19</sup> ATALIBA, Geraldo. 2017, p. 78.

Nesse sentido, começaremos a análise dos referidos aspectos da hipótese de incidência do imposto predial territorial urbano (IPTU) no próximo subcapítulo.

### 3.1.1. Aspecto pessoal

O aspecto pessoal é quem determina os sujeitos da obrigação tributária. Para o preclaro Professor Geraldo Ataliba o referido aspecto:

*“Consiste numa conexão (relação de fato) entre o núcleo da hipótese de incidência e duas pessoas, que serão erigidas, em virtude do fato impositivo e por força da lei, sujeitos da obrigação. É, pois, um critério de indicação de sujeitos, que se contém na h.i. [hipótese de incidência].”*<sup>20</sup>.

Dessa forma, em uma obrigação tributária sempre teremos dois sujeitos, o sujeito ativo e o sujeito passivo.

O sujeito ativo, nas palavras do preclaro Professor Geraldo Ataliba<sup>21</sup>, é o credor da obrigação, é a pessoa a quem a lei atribui a exigibilidade do tributo. É importante esclarecer que o sujeito ativo sempre será definido por lei.

No caso em tela, via de regra, o sujeito ativo do IPTU é o município em que se encontra a propriedade urbana, nos termos do art. 156 da CF.

Por sua vez, o preclaro Professor<sup>22</sup> nos ensina que o sujeito passivo é o devedor da obrigação, também chamado de contribuinte. No caso do IPTU, o sujeito passivo é o proprietário, titular do domínio útil ou o possuidor do imóvel situado em área urbana, vide o art. 34 do CTN.

O problema trazido no presente estudo gira em torno do sujeito passivo do IPTU, todavia, ainda não iremos nos aprofundar sobre ele neste subcapítulo, deixaremos essa questão para o próximo subcapítulo, a respeito do aspecto material do referido tributo.

---

<sup>20</sup> ATALIBA, Geraldo. 2017, p. 78.

<sup>21</sup> ATALIBA, Geraldo. 2017, p. 83.

<sup>22</sup> ATALIBA, Geraldo. 2017, p. 83.

### 3.1.2. Aspecto material

O aspecto material, para o Professor Geraldo Ataliba, é o mais complexo da hipótese de incidência, segundo o nobre Professor:

*“Ele contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que ela (h.i.) [hipótese de incidência] consiste; é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela h.i.; é a descrição dos dados substanciais que servem de suporte à h.i.”<sup>23</sup>.*

No caso do IPTU, o seu aspecto material está contido no *caput*, do artigo 32, do CTN, *in verbis*:

*“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.”.*

Conforme se verifica do disposto do artigo transcrito acima, sua redação é muito semelhante à redação do artigo 34 do CTN, que descreve o aspecto pessoal do IPTU.

Nesse sentido, o Professor Geraldo Ataliba leciona que:

*“Tão íntima é a conexão entre o aspecto material e o pessoal – os dois mais importantes – da h.i. [hipótese de incidência], que não se pode cuidar de um, com abstração de outro.”<sup>24</sup>.*

Assim, como exemplo, o nobre Professor cita que *“não se pode considerar a propriedade imobiliária, com abstração do proprietário”<sup>25</sup>.*

---

<sup>23</sup> ATALIBA, Geraldo. 2017, p. 106.

<sup>24</sup> ATALIBA, Geraldo. 2017, p. 107.

<sup>25</sup> ATALIBA, Geraldo. 2017, p. 107.

Logo, a redação do art. 32 deixa claro qual é o aspecto material do IPTU, como bem pontua a preclara Ministra Regina Helena Costa: “*consiste em ser proprietário, titular do domínio útil ou possuidor a qualquer título de imóvel urbano.*”<sup>26</sup>.

Todavia, para o presente estudo, é importante conceituarmos o que o legislador entendeu ser a propriedade ao trazê-la no art. 32 do CTN.

Segundo Aires F. Barreto, “*o vocábulo ‘propriedade’, em sentido jurídico, é significativo de poderes inerentes ao domínio. Conforme dispõe o art. 1.228 do CC, o proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.*”<sup>27</sup>.

O nobre jurista vai além, e leciona que o conceito de propriedade para fins do disposto no art. 32, não basta apenas o registro, mas sim dos atributos que a acompanham:

*“Assim, o conceito de propriedade só pode ser extraído em razão dos direitos ou poderes que a integram, isto é, os emergentes das faculdades de uso, gozo, disposição das coisas, até os confins fixados para a coexistência do direito de propriedade dos demais indivíduos e das limitações de lei. Nesse sentido, propriedade reflete, de um lado, os direitos de uso, gozo e disposição de bens, conferidos ao titular da coisa; de outro, o de retomada de quem injustamente os possua.*

***O ‘imposto predial e territorial urbano’ grava, pois, a propriedade, ou seja, recai sobre esse gozo jurídico de uso, fruição e disposição.*”<sup>28</sup>.**

No mesmo sentido, Odmir Fernandes, acompanha o que leciona Aires F. Barreto:

*“A propriedade de que cuida a Constituição Federal e o CTN, para se sujeitar ao IPTU, é a propriedade plena ou o domínio pleno, o titular do direito ao imóvel que conserve consigo os poderes de usar, gozar, dispor e reivindicar a propriedade.*

---

<sup>26</sup> COSTA, Regina Helena. Código Tributário Nacional Comentado em sua Moldura Constitucional. 2021, p. 89.

<sup>27</sup> BARRETO, Aires F. 2013, p. 285.

<sup>28</sup> BARRETO, Aires F. 2013, p. 285.

*Na exigência do IPTU sobre a propriedade somente pode haver incidência ao titular da propriedade ou do domínio pleno e que conservar consigo a posse ou o domínio útil como atributo de propriedade”<sup>29</sup>.*

Ainda, para Odmir Fernandes<sup>30</sup>, o proprietário para se sujeitar ao IPTU precisa ser o titular do domínio pleno do imóvel e quem detenha e esteja no exercício de todos os poderes da propriedade plena, ou seja, o direito de usar, gozar, dispor e reivindicar, conforme dispõe o art. 1.228, do Código Civil de 2002.

Nesse sentido, ele conclui afirmando que:

*“A propriedade de que cuida a Constituição Federal e o CTN, para se sujeitar ao IPTU, deve corresponder à do proprietário que também detiver e conservar consigo a posse como atributo da propriedade. **O proprietário que não detiver a posse com os poderes e os atributos da propriedade, por haver transferido, cedido ou perdido a posse, não pode se sujeitar ao imposto.**”<sup>31</sup>.*

Por fim, o iminente jurista traz um ensinamento muito relevante para o presente estudo. Segundo ele, no caso de uma expropriação, mesmo que provisória, quando o proprietário fica por um determinado período sem a posse do imóvel, não gozando de todos os poderes inerentes a propriedade, o proprietário deixa de ser contribuinte do IPTU:

*“Na desapropriação, imitado o expropriante na posse do imóvel, o proprietário perde o poder de detenção. O animus domini transfere-se ao poder expropriante. Com essa destituição da posse, mesmo provisória, o proprietário fica apenas com o domínio direto, sem usufruir da propriedade, por essa razão, **deixa de ser contribuinte do IPTU, embora conserve o título dominial.**”<sup>32</sup>.*

Feita a conclusão acima, podemos passar para o próximo capítulo, onde traremos as hipóteses de intervenção na propriedade e os efeitos que elas produzem.

---

<sup>29</sup> FERNANDES, Odmir. 2011, p. 137

<sup>30</sup> FERNANDES, Odmir. 2011, p. 151

<sup>31</sup> FERNANDES, Odmir. 2011, p. 151

<sup>32</sup> FERNANDES, Odmir. 2011, p. 151

#### **4. AS MODALIDADES RESTRITIVAS DE INTERFERÊNCIA DO ESTADO NA PROPRIEDADE PRIVADA**

Conforme o ensina o Professor José Afonso da Silva<sup>33</sup>, as limitações ao direito de propriedade alteram a ideia que antigamente tínhamos sobre a propriedade, de que era um direito absoluto, exclusivo e perpétuo.

Segundo o Professor, as limitações constituem gênero: *“tudo que afete qualquer dos caracteres do direito de propriedade, o que pode verificar-se com fundamento no Direito Privado (como as de direito de vizinhança) e limitações de Direito Público (como as urbanísticas e as administrativas). Importante, contudo, é observar as espécies de limitações, que são: restrições, servidões e desapropriação.”*

Para o presente estudo, nos ateremos apenas no instituto da requisição, conforme será exposto a seguir.

##### **4.1. Requisição**

Estabelece o art. 5º, XXV, da Constituição Federal que: *“no caso de iminente perigo público, a autoridade competente poderá usar de propriedade particular, assegurada ao proprietário indenização ulterior, se houver dano”*.

Nesse sentido, leciona Hely Lopes Meirelles:

*“Requisição é a utilização coativa de bens ou serviços particulares pelo Poder Público por ato de execução imediata e direta da autoridade requisitante e indenização ulterior, para atendimento de necessidade coletivas urgentes e transitórias.”*<sup>34</sup>.

Alexandre Mazza defende que este instituto se dá pela *“utilização transitória, onerosa, compulsória, pessoal (não real), discricionária e autoexecutável de um bem privado pelo Estado em situações de iminente perigo público.”*<sup>35</sup>.

---

<sup>33</sup> SILVA, José Afonso da Silva. 2018, p. 281.

<sup>34</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. 2020, p. 644.

<sup>35</sup> MAZZA, Alexandre. 2021, p. 1465.

Trata-se de instituto a ser utilizado como instrumento de exceção na medida em que depende da ocorrência de situação emergencial.

Coexistem, assim, em nossos dias, a requisição civil e a requisição militar, ambas com conceituação jurídica idêntica e com os mesmos fundamentos, mas com objetivos diversos.

A requisição civil visa a evitar danos à vida, à saúde e aos bens da coletividade; a requisição militar objetiva o resguardo da segurança interna e a manutenção da Soberania Nacional.

No presente estudo, iremos nos limitar ao estudo da requisição civil, uma vez que o presente trabalho possui como objeto a análise de decretos municipais que limitaram o uso de determinadas propriedades com a finalidade de evitar danos à vida e à saúde.

Sobre o assunto, é de suma importância trazeremos o disposto na Lei nº 6.439/1977, que em seu artigo 25 autoriza requisições em caso de calamidade pública e perigo público iminente:

*“Art 25 - **Em caso de calamidade pública, perigo público iminente ou ameaça de paralisação das atividades de interesse da população a cargo das entidades do SINPAS, o Poder Executivo poderá requisitar os bens e serviços essenciais à sua continuidade, assegurada ao proprietário indenização ulterior.**”.*

No mesmo sentido, a Lei nº 8.080/1990, em seu artigo 15, inciso XII, também traz essa previsão, inclusive, indo mais além, trazendo a hipótese de utilização da requisição nos casos de surgimento de uma epidemia:

*“Art. 15. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão, em seu âmbito administrativo, as seguintes atribuições:*

*(...)*

*XIII - **para atendimento de necessidades coletivas, urgentes e transitórias, decorrentes de situações de perigo iminente, de calamidade pública ou de irrupção de epidemias**, a autoridade competente da esfera administrativa correspondente*

*poderá requisitar bens e serviços, tanto de pessoas naturais como de jurídicas, sendo-lhes assegurada justa indenização”.*

Conforme se verifica dos referidos dispositivos legais e da doutrina, a requisição não depende de intervenção prévia do Poder Judiciário para sua execução, porque, como ato de urgência, não se compatibiliza com o controle judicial *a priori*.

A requisição pode abranger bens móveis, imóveis e serviços. A requisição de coisas móveis e fungíveis se assemelha à desapropriação, mas com ela não se confunde, primeiro porque a indenização é *a posteriori*; segundo porque é executada diretamente pela Administração, independentemente de ordem judicial para imissão na posse.

Por fim, é importante esclarecer que a requisição de imóveis tem por objetivo, em regra, sua ocupação temporária, mas pode visar também à sua destruição, total ou parcial, para debelar o perigo, como ocorre nos casos de incêndio e inundação.

## 5. OS DECRETOS MUNICIPAIS QUE INTERFERIRAM NO DIREITO DE PROPRIEDADE DOS COMERCIANTES

Feita a explicação sobre as modalidades restritivas de interferência do Estado na propriedade privada, em especial, sobre a requisição que, como vimos, pode ser feita em caso de calamidade pública e de irrupção de epidemias, vamos partir para a análise dos decretos que interferiram no direito de propriedade dos comerciantes.

Como objeto deste estudo, iremos analisar o Decreto nº 59.298, de 23 de março de 2020, do Município de São Paulo. De qualquer forma, os outros decretos expedidos pelas outras municipalidades não fogem do estabelecido no Decreto ora em análise.

O artigo 1º, § 1º, do Decreto Municipal nº 59.298/2020, suspendeu o atendimento presencial ao público em estabelecimentos comerciais e de prestação de serviços em virtude da pandemia do COVID-19:

*“Art. 1º Fica suspenso, no período de 24 de março a 7 de abril de 2020, o atendimento presencial ao público em estabelecimentos comerciais de bens e mercadorias, atacadistas, varejistas e ambulantes, e prestadores de serviço em funcionamento no Município de São Paulo.*

*§ 1º Os estabelecimentos comerciais e prestadores de serviço deverão manter fechados os acessos do público ao seu interior.”.*

Conforme se depreende da leitura do referido Decreto, não existe menção expressa a requisição dos estabelecimentos comerciais, somente se fala na suspensão do atendimento ao público no imóvel comercial.

Todavia, se nos atentarmos ao efeito prático do referido Decreto, até pelo disposto em seus arts. 6º e 7º<sup>36</sup>, que traz as sanções para os estabelecimentos comerciais que não respeitaram

---

<sup>36</sup> “Art. 6º Incumbirá também às Subprefeituras fiscalizar o cumprimento das disposições deste decreto.  
§ 1º Os estabelecimentos comerciais que mantiverem suas atividades em desconformidade com o disposto neste decreto serão enquadrados nos seguintes dispositivos da Lei nº 16.402, de 22 de março de 2016:  
I - no artigo 139, pelo uso irregular da ocupação do solo;  
II - no artigo 141, sendo considerados como em funcionamento de atividade sem a licença a que se refere o artigo 136 da mesma Lei nº 16.402, de 2016.

o observado no art. 1º, se nota que se trata sim de uma requisição, nos termos do art. 25 da Lei nº 6.439/1977 e do art. 15, inciso XII, da Lei nº 8.080/1990.

Isso porque, quando a municipalidade por meio de Decreto determina o fechamento dos estabelecimentos comerciais ante uma situação de calamidade pública, no fim, o que ela está fazendo é tirar a propriedade dos comerciantes, por um determinado período de tempo, até que a situação de calamidade pública, no caso, a pandemia do Covid-19 seja contida.

Portanto, podemos concluir que a natureza dos Decretos expedidos pelos municípios com a finalidade acima, possuem natureza de requisição administrativa, uma vez que os municípios estão, por um determinado período, retirando a propriedade dos comerciantes, ante uma situação de calamidade pública e irrupção de epidemia.

---

*§ 2º Os estabelecimentos comerciais que se enquadrarem no disposto no § 1º deste artigo sofrerão de forma cumulativa e imediata cominação das seguintes penalidades:*

*I - interdição imediata de suas atividades;*

*II - multa pecuniária, a ser calculada nos termos da Lei nº 16.402, de 2016.*

*§ 3º As mercadorias e insumos de qualquer natureza que estejam nos estabelecimentos comerciais que mantiverem suas atividades em desconformidade com o disposto neste decreto e que já estiverem funcionando anteriormente sem a devida licença deverão ser apreendidas pela fiscalização competente.*

*Art. 7º Os estabelecimentos comerciais que, após terem sofrido as penalidades descritas nos incisos I e II do § 2º do artigo 6º deste decreto, persistirem na manutenção de suas atividades sofrerão a cassação de sua licença de funcionamento.”.*

## 6. ENTENDIMENTO DAS CORTES SUPERIORES EM CASOS ANÁLOGOS

Diante de todo do exposto, neste capítulo, iremos analisar como as Cortes Superiores estão aplicando as teses acima expostas.

A primeira questão que iremos analisar é referente à aplicação dos princípios constitucionais de direito tributário, em especial, do princípio do não confisco.

Em caso interessante, o e. STF, analisando a constitucionalidade da incidência da contribuição da seguridade social sobre os servidores inativos e pensionistas da União Federal, entendeu que tal cobrança possuiria efeito confiscatório, uma vez que além de esvaziar a propriedade do contribuinte, com tal ato, a União estava apenas visando, unicamente, um aumento no arrecadamento da sua receita, em manifesto desrespeito à supremacia da Constituição da República:

*“SERVIDORES PÚBLICOS FEDERAIS - CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL - LEI Nº 9.783/99 - ARGUMENTO DE INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL E MATERIAL DESSE DIPLOMA LEGISLATIVO - RELEVÂNCIA JURÍDICA DA TESE PERTINENTE À NÃO-INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL SOBRE SERVIDORES INATIVOS E PENSIONISTAS DA UNIÃO FEDERAL (CF, ART. 40, CAPUT, E RESPECTIVO § 12, C/C O ART. 195, II, NA REDAÇÃO DADA PELA EC Nº 20/98) - ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS - ESCALA DE PROGRESSIVIDADE DOS ADICIONAIS TEMPORÁRIOS (ART. 2º DA LEI Nº 9.783/99) - ALEGAÇÃO DE OFENSA AO PRINCÍPIO QUE VEDA A TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA (CF, ART. 150, IV) E DE DESCARACTERIZAÇÃO DA FUNÇÃO CONSTITUCIONAL INERENTE À CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL - PLAUSIBILIDADE JURÍDICA - MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA EM PARTE. PRINCÍPIO DA IRREPETIBILIDADE DOS PROJETOS REJEITADOS NA MESMA SESSÃO LEGISLATIVA (CF, ART. 67) - MEDIDA PROVISÓRIA REJEITADA PELO CONGRESSO NACIONAL - POSSIBILIDADE DE APRESENTAÇÃO DE PROJETO DE LEI, PELO PRESIDENTE DA REPÚBLICA, NO INÍCIO DO ANO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE SE DEU A REJEIÇÃO PARLAMENTAR DA MEDIDA PROVISÓRIA.*

- A norma inscrita no art. 67 da Constituição - que consagra o postulado da irrepetibilidade dos projetos rejeitados na mesma sessão legislativa - não impede o Presidente da República de submeter, à apreciação do Congresso Nacional, reunido em convocação extraordinária (CF, art. 57, § 6º, II), projeto de lei versando, total ou parcialmente, a mesma matéria que constituiu objeto de medida provisória rejeitada pelo Parlamento, em sessão legislativa realizada no ano anterior.

- O Presidente da República, no entanto, sob pena de ofensa ao princípio da separação de poderes e de transgressão à integridade da ordem democrática, não pode valer-se de medida provisória para disciplinar matéria que já tenha sido objeto de projeto de lei anteriormente rejeitado na mesma sessão legislativa (RTJ 166/890, Rel. Min. OCTAVIO GALLOTTI). Também pelas mesmas razões, o Chefe do Poder Executivo da União não pode reeditar medida provisória que veicule matéria constante de outra medida provisória anteriormente rejeitada pelo Congresso Nacional (RTJ 146/707-708, Rel. Min. CELSO DE MELLO). RESERVA CONSTITUCIONAL DE LEI COMPLEMENTAR - INCIDÊNCIA NOS CASOS TAXATIVAMENTE INDICADOS NA CONSTITUIÇÃO - CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL DEVIDA POR SERVIDORES PÚBLICOS FEDERAIS EM ATIVIDADE - INSTITUIÇÃO MEDIANTE LEI ORDINÁRIA - POSSIBILIDADE.

- Não se presume a necessidade de edição de lei complementar, pois esta é somente exigível nos casos expressamente previstos na Constituição. Doutrina. Precedentes. - O ordenamento constitucional brasileiro - ressalvada a hipótese prevista no art. 195, § 4º, da Constituição - não submeteu, ao domínio normativo da lei complementar, a instituição e a majoração das contribuições sociais a que se refere o art. 195 da Carta Política.

- Tratando-se de contribuição incidente sobre servidores públicos federais em atividade - a cujo respeito existe expressa previsão inscrita no art. 40, caput, e § 12, c/c o art. 195, II, da Constituição, na redação dada pela EC nº 20/98 - revela-se legítima a disciplinação do tema mediante simples lei ordinária. As contribuições de seguridade social - inclusive aquelas que incidem sobre os servidores públicos federais em atividade -, embora sujeitas, como qualquer tributo, às normas gerais estabelecidas na lei complementar a que se refere o art. 146, III, da Constituição, não dependem, para o específico efeito de sua instituição, da edição de nova lei complementar, eis que, precisamente por não se qualificarem como impostos, torna-se inexigível, quanto a elas, a utilização dessa espécie normativa para os fins a que

*alude o art. 146, III, a, segunda parte, da Carta Política, vale dizer, para a definição dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Precedente: RTJ 143/313-314. A CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA NÃO ADMITE A INSTITUIÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL SOBRE INATIVOS E PENSIONISTAS DA UNIÃO.*

*- A Lei nº 9.783/99, ao dispor sobre a contribuição de seguridade social relativamente a pensionistas e a servidores inativos da União, regulou, indevidamente, matéria não autorizada pelo texto da Carta Política, eis que, não obstante as substanciais modificações introduzidas pela EC nº 20/98 no regime de previdência dos servidores públicos, o Congresso Nacional absteve-se, conscientemente, no contexto da reforma do modelo previdenciário, de fixar a necessária matriz constitucional, cuja instituição se revelava indispensável para legitimar, em bases válidas, a criação e a incidência dessa exação tributária sobre o valor das aposentadorias e das pensões. O regime de previdência de caráter contributivo, a que se refere o art. 40, caput, da Constituição, na redação dada pela EC nº 20/98, foi instituído, unicamente, em relação "Aos servidores titulares de cargos efetivos...", inexistindo, desse modo, qualquer possibilidade jurídico-constitucional de se atribuir, a inativos e a pensionistas da União, a condição de contribuintes da exação prevista na Lei nº 9.783/99. Interpretação do art. 40, §§ 8º e 12, c/c o art. 195, II, da Constituição, todos com a redação que lhes deu a EC nº 20/98.*

#### **DEBATES PARLAMENTARES E INTERPRETAÇÃO DA CONSTITUIÇÃO.**

*- O argumento histórico, no processo de interpretação constitucional, não se reveste de caráter absoluto. Qualifica-se, no entanto, como expressivo elemento de útil indagação das circunstâncias que motivaram a elaboração de determinada norma inscrita na Constituição, permitindo o conhecimento das razões que levaram o constituinte a acolher ou a rejeitar as propostas que lhe foram submetidas. Doutrina.*

*- O registro histórico dos debates parlamentares, em torno da proposta que resultou na Emenda Constitucional nº 20/98 (PEC nº 33/95), revela-se extremamente importante na constatação de que a única base constitucional - que poderia viabilizar a cobrança, relativamente aos inativos e aos pensionistas da União, da contribuição de seguridade social - foi conscientemente excluída do texto, por iniciativa dos próprios Líderes dos Partidos Políticos que dão sustentação parlamentar ao Governo, na Câmara dos Deputados (Comunicado Parlamentar publicado no Diário da Câmara dos Deputados, p. 04110, edição de 12/2/98). O destaque supressivo,*

*patrocinado por esses Líderes partidários, excluiu, do Substitutivo aprovado pelo Senado Federal (PEC nº 33/95), a cláusula destinada a introduzir, no texto da Constituição, a necessária previsão de cobrança, aos pensionistas e aos servidores inativos, da contribuição de seguridade social.*

*O REGIME CONTRIBUTIVO É, POR ESSÊNCIA, UM REGIME DE CARÁTER EMINENTEMENTE RETRIBUTIVO. A QUESTÃO DO EQUILÍBRIO ATUARIAL (CF, ART. 195, § 5º). CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL SOBRE PENSÕES E PROVENTOS: AUSÊNCIA DE CAUSA SUFICIENTE.*

*- Sem causa suficiente, não se justifica a instituição (ou a majoração) da contribuição de seguridade social, pois, no regime de previdência de caráter contributivo, deve haver, necessariamente, correlação entre custo e benefício. A existência de estrita vinculação causal entre contribuição e benefício põe em evidência a correção da fórmula segundo a qual não pode haver contribuição sem benefício, nem benefício sem contribuição. Doutrina. Precedente do STF.*

*A CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL DOS SERVIDORES PÚBLICOS EM ATIVIDADE CONSTITUI MODALIDADE DE TRIBUTO VINCULADO.*

*- A contribuição de seguridade social, devida por servidores públicos em atividade, configura modalidade de contribuição social, qualificando-se como espécie tributária de caráter vinculado, constitucionalmente destinada ao custeio e ao financiamento do regime de previdência dos servidores públicos titulares de cargo efetivo. Precedentes.*

*A GARANTIA DA IRREDUTIBILIDADE DA REMUNERAÇÃO NÃO É Oponível À INSTITUIÇÃO/MAJORAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL RELATIVAMENTE AOS SERVIDORES EM ATIVIDADE.*

*- A contribuição de seguridade social, como qualquer outro tributo, é passível de majoração, desde que o aumento dessa exação tributária observe padrões de razoabilidade e seja estabelecido em bases moderadas. Não assiste ao contribuinte o direito de opor, ao Poder Público, pretensão que vise a obstar o aumento dos tributos - a cujo conceito se subsumem as contribuições de seguridade social (RTJ 143/684 - RTJ 149/654) -, desde que respeitadas, pelo Estado, as diretrizes constitucionais que regem, formal e materialmente, o exercício da competência impositiva. Assiste, ao contribuinte, quando transgredidas as limitações constitucionais ao poder de tributar, o direito de contestar, judicialmente, a tributação que tenha sentido discriminatório ou que revele caráter confiscatório. A garantia constitucional da irredutibilidade da remuneração devida aos servidores públicos em atividade não se reveste de caráter*

*absoluto. Expõe-se, por isso mesmo, às derrogações instituídas pela própria Constituição da República, que prevê, relativamente ao subsídio e aos vencimentos dos ocupantes de cargos e empregos públicos - (CF, art. 37, XV), a incidência de tributos, legitimando-se, desse modo, quanto aos servidores públicos ativos, a exigibilidade da contribuição de seguridade social, mesmo porque, em tema de tributação, há que se ter presente o que dispõe o art. 150, II, da Carta Política. Precedentes: RTJ 83/74 - RTJ 109/244 - RTJ 147/921, 925. CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL - SERVIDORES EM ATIVIDADE - ESTRUTURA PROGRESSIVA DAS ALÍQUOTAS: A PROGRESSIVIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA SUPÕE EXPRESSA AUTORIZAÇÃO CONSTITUCIONAL. RELEVO JURÍDICO DA TESE.*

*- Relevo jurídico da tese segundo a qual o legislador comum, fora das hipóteses taxativamente indicadas no texto da Carta Política, não pode valer-se da progressividade na definição das alíquotas pertinentes à contribuição de seguridade social devida por servidores públicos em atividade. Tratando-se de matéria sujeita a estrita previsão constitucional - CF, art. 153, § 2º, I; art. 153, § 4º; art. 156, § 1º; art. 182, § 4º, II; art. 195, § 9º (contribuição social devida pelo empregador) - inexistente espaço de liberdade decisória para o Congresso Nacional, em tema de progressividade tributária, instituir alíquotas progressivas em situações não autorizadas pelo texto da Constituição. Inaplicabilidade, aos servidores estatais, da norma inscrita no art. 195, § 9º, da Constituição, introduzida pela EC nº 20/98. A inovação do quadro normativo resultante da promulgação da EC nº 20/98 - que introduziu, na Carta Política, a regra consubstanciada no art. 195, § 9º (contribuição patronal) - parece tornar insuscetível de invocação o precedente firmado na ADI nº 790-DF (RTJ 147/921).*

### **A TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA É VEDADA PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA.**

*- A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal entende cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de a Corte examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não-confiscatoriedade consagrado no art. 150, IV, da Constituição. Precedente: ADI 1.075-DF, Rel. Min. CELSO DE MELLO (o Relator ficou vencido, no precedente mencionado, por entender que o exame do efeito confiscatório do tributo depende da apreciação individual de cada caso concreto).*

*- A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo). A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte - considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) - para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo - resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal - afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte.*

*- O Poder Público, especialmente em sede de tributação (as contribuições de seguridade social revestem-se de caráter tributário), não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade.*

**A CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL POSSUI DESTINAÇÃO CONSTITUCIONAL ESPECÍFICA.**

*- A contribuição de seguridade social não só se qualifica como modalidade autônoma de tributo (RTJ 143/684), como também representa espécie tributária essencialmente vinculada ao financiamento da seguridade social, em função de específica destinação constitucional. A vigência temporária das alíquotas progressivas (art. 2º da Lei nº 9.783/99), além de não implicar concessão adicional de outras vantagens, benefícios ou serviços - rompendo, em consequência, a necessária vinculação causal que deve existir entre contribuições e benefícios (RTJ 147/921) - constitui expressiva evidência de que se buscou, unicamente, com a arrecadação desse plus, o aumento da receita*

*da União, em ordem a viabilizar o pagamento de encargos (despesas de pessoal) cuja satisfação deve resultar, ordinariamente, da arrecadação de impostos.*

***RAZÕES DE ESTADO NÃO PODEM SER INVOCADAS PARA LEGITIMAR O DESRESPEITO À SUPREMACIA DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA.***

*- A invocação das razões de Estado - além de deslegitimar-se como fundamento idôneo de justificação de medidas legislativas - representa, por efeito das gravíssimas conseqüências provocadas por seu eventual acolhimento, uma ameaça inadmissível às liberdades públicas, à supremacia da ordem constitucional e aos valores democráticos que a informam, culminando por introduzir, no sistema de direito positivo, um preocupante fator de ruptura e de desestabilização político-jurídica. Nada compensa a ruptura da ordem constitucional. Nada recompõe os gravíssimos efeitos que derivam do gesto de infidelidade ao texto da Lei Fundamental. A defesa da Constituição não se expõe, nem deve submeter-se, a qualquer juízo de oportunidade ou de conveniência, muito menos a avaliações discricionárias fundadas em razões de pragmatismo governamental. A relação do Poder e de seus agentes, com a Constituição, há de ser, necessariamente, uma relação de respeito. Se, em determinado momento histórico, circunstâncias de fato ou de direito reclamarem a alteração da Constituição, em ordem a conferir-lhe um sentido de maior contemporaneidade, para ajustá-la, desse modo, às novas exigências ditadas por necessidades políticas, sociais ou econômicas, impor-se-á a prévia modificação do texto da Lei Fundamental, com estrita observância das limitações e do processo de reforma estabelecidos na própria Carta Política.*

***A DEFESA DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA REPRESENTA O ENCARGO MAIS RELEVANTE DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.***

*- O Supremo Tribunal Federal - que é o guardião da Constituição, por expressa delegação do Poder Constituinte - não pode renunciar ao exercício desse encargo, pois, se a Suprema Corte falhar no desempenho da gravíssima atribuição que lhe foi outorgada, a integridade do sistema político, a proteção das liberdades públicas, a estabilidade do ordenamento normativo do Estado, a segurança das relações jurídicas e a legitimidade das instituições da República restarão profundamente comprometidas. O inaceitável desprezo pela Constituição não pode converter-se em prática governamental consentida. Ao menos, enquanto houver um Poder Judiciário independente e consciente de sua alta responsabilidade política, social e jurídico-institucional.”.*

(ADI 2010 MC, Relator: CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 30/09/1999, DJ 12-04-2002 PP-00051 EMENT VOL-02064-01 PP-00086)

Essa questão também foi abordada no julgamento da ADI 2551 MC-QO, de relatoria do Ministro Celso de Mello:

*“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - TAXA DE EXPEDIENTE DO ESTADO DE MINAS GERAIS - DPVAT - INCIDÊNCIA DA REFERIDA TAXA DE EXPEDIENTE SOBRE AS SOCIEDADES SEGURADORAS - ALEGAÇÃO DE ILEGITIMIDADE ATIVA DAS ENTIDADES SINDICAIS QUE FIZERAM INSTAURAR O PROCESSO DE FISCALIZAÇÃO NORMATIVA ABSTRATA - INOCORRÊNCIA - PERTINÊNCIA TEMÁTICA CONFIGURADA - ALEGADA UTILIZAÇÃO DO CONTROLE NORMATIVO ABSTRATO PARA A DEFESA DE INTERESSES INDIVIDUAIS E CONCRETOS - NÃO-CARACTERIZAÇÃO - RECONHECIMENTO, PELO RELATOR DA CAUSA, DE QUE SE REVESTE DE DENSIDADE JURÍDICA A PRETENSÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DEDUZIDA PELOS LITISCONSORTES ATIVOS - INOBSERVÂNCIA, NA ESPÉCIE, DA RELAÇÃO DE RAZOÁVEL EQUIVALÊNCIA QUE NECESSARIAMENTE DEVE HAVER ENTRE O VALOR DA TAXA E O CUSTO DO SERVIÇO PRESTADO OU POSTO À DISPOSIÇÃO DO CONTRIBUINTE - OFENSA AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA NÃO-CONFISCATORIEDADE (CF, ART. 150, IV) E DA PROPORCIONALIDADE (CF, ART. 5º, LIV) - ENTENDIMENTO DO RELATOR DE QUE, NÃO OBSTANTE CONFIGURADO O REQUISITO PERTINENTE À PLAUSIBILIDADE JURÍDICA, NÃO SE REVELA PRESENTE, NO CASO, O PRESSUPOSTO DO "PERICULUM IN MORA" - DECISÃO DO PLENÁRIO, NO ENTANTO, QUE RECONHECEU CONFIGURADA, NA ESPÉCIE, A SITUAÇÃO CARACTERIZADORA DO "PERICULUM IN MORA", O QUE O LEVOU A NÃO REFERENDAR, POR TAL RAZÃO, A DECISÃO DO RELATOR - CONSEQÜENTE DEFERIMENTO DA MEDIDA CAUTELAR. INADEQUAÇÃO DO CONTROLE NORMATIVO ABSTRATO PARA A DEFESA DE INTERESSES INDIVIDUAIS E CONCRETOS: SITUAÇÃO INOCORRENTE NA ESPÉCIE. CONSEQÜENTE IDONEIDADE JURÍDICA DO MEIO PROCESSUAL UTILIZADO.*

*- O controle normativo de constitucionalidade qualifica-se como típico processo de caráter objetivo, vocacionado, exclusivamente, à defesa, em tese, da harmonia do*

*sistema constitucional. A instauração desse processo objetivo tem por função instrumental viabilizar o julgamento da validade abstrata do ato estatal em face da Constituição da República. O exame de relações jurídicas concretas e individuais constitui matéria juridicamente estranha ao domínio do processo de controle concentrado de constitucionalidade. A tutela jurisdicional de situações individuais, uma vez suscitada a controvérsia de índole constitucional, há de ser obtida na via do controle difuso de constitucionalidade, que, supondo a existência de um caso concreto, revela-se acessível a qualquer pessoa que disponha de interesse e legitimidade (CPC, art. 3º). **A GARANTIA CONSTITUCIONAL DA NÃO-CONFISCATORIEDADE.***

*- O ordenamento constitucional brasileiro, ao definir o estatuto dos contribuintes, instituiu, em favor dos sujeitos passivos que sofrem a ação fiscal dos entes estatais, expressiva garantia de ordem jurídica que limita, de modo significativo, o poder de tributar de que o Estado se acha investido. Dentre as garantias constitucionais que protegem o contribuinte, destaca-se, em face de seu caráter eminente, aquela que proíbe a utilização do tributo - de qualquer tributo - com efeito confiscatório (CF, art. 150, IV).*

*- **A Constituição da República, ao consagrar o postulado da não-confiscatoriedade, vedou qualquer medida, que, adotada pelo Estado, possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, em função da insuportabilidade da carga tributária, o exercício a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita, ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, p. ex.).***

*- **Conceito de tributação confiscatória: jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal (ADI 2.010-MC/DF, Rel. Min. CELSO DE MELLO, v.g.) e o magistério da doutrina. A questão da insuportabilidade da carga tributária. TAXA: CORRESPONDÊNCIA ENTRE O VALOR EXIGIDO E O CUSTO DA ATIVIDADE ESTATAL.***

*- **A taxa, enquanto contraprestação a uma atividade do Poder Público, não pode superar a relação de razoável equivalência que deve existir entre o custo real da atuação estatal referida ao contribuinte e o valor que o Estado pode exigir de cada contribuinte, considerados, para esse efeito, os elementos pertinentes às alíquotas e à base de cálculo fixadas em lei.***

- Se o valor da taxa, no entanto, ultrapassar o custo do serviço prestado ou posto à disposição do contribuinte, dando causa, assim, a uma situação de onerosidade excessiva, que descaracterize essa relação de equivalência entre os fatores referidos (o custo real do serviço, de um lado, e o valor exigido do contribuinte, de outro), configurar-se-á, então, quanto a essa modalidade de tributo, hipótese de ofensa à cláusula vedatória inscrita no art. 150, IV, da Constituição da República. *Jurisprudência. Doutrina. **TRIBUTAÇÃO E OFENSA AO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE.***

- O Poder Público, especialmente em sede de tributação, não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade, que traduz limitação material à ação normativa do Poder Legislativo.

- O Estado não pode legislar abusivamente. A atividade legislativa está necessariamente sujeita à rígida observância de diretriz fundamental, que, encontrando suporte teórico no princípio da proporcionalidade, veda os excessos normativos e as prescrições irrazoáveis do Poder Público. O princípio da proporcionalidade, nesse contexto, acha-se vocacionado a inibir e a neutralizar os abusos do Poder Público no exercício de suas funções, qualificando-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais.

- **A prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, não lhe outorga o poder de suprimir (ou de inviabilizar) direitos de caráter fundamental constitucionalmente assegurados ao contribuinte. É que este dispõe, nos termos da própria Carta Política, de um sistema de proteção destinado a ampará-lo contra eventuais excessos cometidos pelo poder tributante ou, ainda, contra exigências irrazoáveis veiculadas em diplomas normativos editados pelo Estado.”.**

(ADI 2551 MC-QO, Relator: CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 02/04/2003, DJ 20-04-2006 PP-00005 EMENT VOL-02229-01 PP-00025)

No mesmo sentido, em 2013, a col. Segunda Turma do e. STF no julgamento do AgR no RE 754.554, acompanhando o Ministro Relator Celso de Mello, afastaram a cobrança de uma multa tributária, uma vez que ela colocava em risco a propriedade privada do contribuinte, portanto, possuindo efeito confiscatório:

**“RECURSO EXTRAORDINÁRIO – ALEGADA VIOLAÇÃO AO PRECEITO INSCRITO NO ART. 150, INCISO IV, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – CARÁTER SUPOSTAMENTE CONFISCATÓRIO DA MULTA TRIBUTÁRIA COMINADA EM LEI – CONSIDERAÇÕES EM TORNO DA PROIBIÇÃO CONSTITUCIONAL DE CONFISCATORIEDADE DO TRIBUTO – CLÁUSULA VEDATÓRIA QUE TRADUZ LIMITAÇÃO MATERIAL AO EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E QUE TAMBÉM SE ESTENDE ÀS MULTAS DE NATUREZA FISCAL – PRECEDENTES – INDETERMINAÇÃO CONCEITUAL DA NOÇÃO DE EFEITO CONFISCATÓRIO – DOCTRINA – PERCENTUAL DE 25% SOBRE O VALOR DA OPERAÇÃO – “QUANTUM” DA MULTA TRIBUTÁRIA QUE ULTRAPASSA, NO CASO, O VALOR DO DÉBITO PRINCIPAL – EFEITO CONFISCATÓRIO CONFIGURADO – OFENSA ÀS CLÁUSULAS CONSTITUCIONAIS QUE IMPÕEM AO PODER PÚBLICO O DEVER DE PROTEÇÃO À PROPRIEDADE PRIVADA, DE RESPEITO À LIBERDADE ECONÔMICA E PROFISSIONAL E DE OBSERVÂNCIA DO CRITÉRIO DA RAZOABILIDADE – AGRAVO IMPROVIDO.”.**

(RE 754.554 AgR, Relator: CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 22/10/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-234 DIVULG 27-11-2013 PUBLIC 28-11-2013)

Todavia, conforme entendimento sedimentado naquele e. Tribunal, para se apurar o caráter confiscatório do tributo, é necessário analisar caso a caso.

Podemos observar este entendimento no julgamento do AgR no RE 448.432, de Relatoria do Ministro Joaquim Barbosa:

**“PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. VEDAÇÃO DO USO DE TRIBUTO COM EFEITO DE CONFISCO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO - II. AUMENTO DE ALÍQUOTA DE 4% PARA 14%. DEFICIÊNCIA DO QUADRO PROBATÓRIO. IMPOSSIBILIDADE DE REABERTURA DA INSTRUÇÃO NO JULGAMENTO DE RECURSO EXTRAORDINÁRIO.**

**1. A caracterização do efeito confiscatório pressupõe a análise de dados concretos e de peculiaridades de cada operação ou situação, tomando-se em conta custos, carga**

*tributária global, margens de lucro e condições pontuais do mercado e de conjuntura social e econômica (art. 150, IV da Constituição).*

*2. O isolado aumento da alíquota do tributo é insuficiente para comprovar a absorção total ou demasiada do produto econômico da atividade privada, de modo a torná-la inviável ou excessivamente onerosa.*

*3. Para se chegar a conclusão diversa daquela a que se chegou no acórdão recorrido, também no que se refere à violação do art. 5º, XXXVI da Constituição, seria necessário o reexame de matéria fática, o que encontra óbice da Súmula 279 do Supremo Tribunal Federal. Agravo regimental ao qual se nega provimento.”.*

(RE 448432 AgR, Relator: JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 20/04/2010, DJe-096 DIVULG 27-05-2010 PUBLIC 28-05-2010 EMENT VOL-02403-05 PP-01374 RDDDT n. 180, 2010, p. 192-194)

Portanto, após a leitura do referido acórdão, podemos concluir que a caracterização do efeito confiscatório pressupõe a análise da peculiaridade de cada caso, levando-se em consideração a carga tributária global, as margens de lucro e as condições pontuais do mercado e da conjuntura social e econômica.

Ademais, a referida análise precederia também da verificação da incidência dos princípios da igualdade, da capacidade contributiva, da função social da propriedade e da dignidade de pessoa humana, esculpidos em nossa Carta Magna, que possuem força o bastante para revelar se um imposto atingiu as raias do confisco.

Agora, mudando de tema, a segunda questão que foi objeto desta pesquisa jurisprudencial diz respeito ao aspecto material do IPTU.

Sobre o tema, é importante trazer o entendimento da col. Segunda Turma do e. STJ, exarado no julgamento do REsp nº 1.695.340/MG, de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, de que sem o domínio útil do imóvel, desaparece o “*aspecto subjetivo da hipótese de incidência do IPTU, disposto no artigo 34 do CTN, (...) razão pela qual não se prospera a incidência do referido tributo*”:

*“PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO N. 3/STJ. OFENSA AOS ARTIGOS 489, § 1º, VI, E, 1.022, II, AMBOS, DO CPC/2015. NÃO CARACTERIZAÇÃO. INCIDÊNCIA DE IPTU SOBRE IMÓVEL PARTICULAR SITUADO INTEGRALMENTE EM UNIDADE DE CONSERVAÇÃO INTEGRAL. ESTAÇÃO ECOLÓGICA. LIMITAÇÃO ADMINISTRATIVO NO CASO CONCRETO QUE IMPÕE RESTRIÇÃO DO PROPRIETÁRIO AO EXERCÍCIO DO DOMÍNIO ÚTIL. NÃO CARACTERIZAÇÃO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ARTIGO 34 DO CTN. ÁREA CONSIDERADA RURAL. NÃO CABIMENTO DE IPTU, MAS ITR. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA EXCLUSIVA DA UNIÃO. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE PROVIDO.*

*1. Não se configura a alegada ofensa aos artigos 489 e 1.022 do Código de Processo Civil de 2015, uma vez que o Tribunal de origem julgou integralmente a lide, fundamentando seu proceder de acordo com os fatos apresentados e com a interpretação dos regramentos legais que entendeu aplicáveis, demonstrando as razões de seu convencimento.*

*2. Trata-se de embargos à execução fiscal manejados pelo contribuinte que visa desconstituir o IPTU exigido pela Município de Belo Horizonte, sobre imóvel situado em Unidade de Conservação, designada de Estação Ecológica Cercadinho, instituída pela Lei Estadual n° 15.979/06.*

*3. A limitação administrativa imposta pela Lei 9.985/2000 acarreta ao particular, o esvaziamento completo dos atributos inerente à propriedade, de reivindicação, disposição, de uso e gozo do bem, retirando-lhe na hipótese o domínio útil do imóvel, de modo que o aspecto subjetivo da hipótese de incidência do IPTU, disposto no artigo 34 do CTN, não se subsume à situação descrita nestes autos, razão pela qual não se prospera a incidência do referido tributo;*

*4. Ademais, o artigo 49 da Lei 9.985/2000 assevera que a área de uma unidade de conservação de proteção integral é considerada zona rural para efeitos legais, motivo pelo qual, não se cogitaria a incidência de IPTU sobre o referido imóvel descritos nos autos, mas de ITR, sendo este último tributo de competência tributária exclusiva da União, não se prosperando a manutenção do Município como sujeito ativo da relação tributária.*

*5. Recurso Especial conhecido e parcialmente provido.”.*

*(REsp n. 1.695.340/MG, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 17/9/2019, DJe de 24/9/2019.)*

No mesmo sentido, a col. Segunda Turma do e. STJ, no julgamento do REsp nº 1.793.505/SP, se manifestou pela não incidência do IPTU quando “*se encontra consolidado, em definitivo, o esvaziamento dos atributos de propriedade (gozo, uso e disposição do bem) – (...) não incidem os tributos sobre eles incidentes*”:

*“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. INVASÃO DE VIA PÚBLICA. CARÁTER PROVISÓRIO. IMÓVEL NELA EDIFICADO. PRESERVAÇÃO DOS ATRIBUTOS DA PROPRIEDADE. NÃO AFASTAMENTO DO IPTU. ALÍNEA “C”. NÃO DEMONSTRAÇÃO DA DIVERGÊNCIA.*

*1. Controverte-se acórdão que manteve a sujeição passiva da autora na relação jurídica tributária concernente ao IPTU.*

*2. A recorrente sustenta que não questiona a sua condição de proprietária de imóvel, mas entende que a invasão da rua na qual este se encontra situado, com potencial para abranger futuramente a própria tomada ilegal do bem de sua propriedade, esvaziou o domínio útil e deve implicar a inexigibilidade do IPTU.*

*3. A esse respeito o Tribunal de origem assim se manifestou (fl. 154, e-STJ): “(...) a invasão da área pública em frente ao imóvel tem caráter provisório e pode ser ainda resolvida, além do que, a ameaça ou esbulho do imóvel da autora pode ser defendida por ação possessória em face daqueles terceiros invasores da área pública. Não houve, ainda, a configuração da desapropriação indireta”.*

*4. A jurisprudência do STJ firmou-se no sentido de que, em casos em que se encontra consolidado, definitivo, o esvaziamento dos atributos da propriedade (gozo, uso e disposição do bem) - tal como invasões irreversíveis ou desapropriação indireta, por exemplo - não incidem os tributos sobre eles incidentes: REsp 1.144.982/PR, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, DJe 15/10/2009 e REsp 963.499/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, DJe 14/12/2009.*

*5. Na hipótese dos autos, as premissas fáticas estabelecidas no acórdão hostilizado expressamente indicam que o imóvel propriamente dito permanece na propriedade da recorrente, pois a invasão não ocorreu nele, mas sim na via pública na qual ele se encontra edificado, invasão essa que possui “caráter provisório”, isto é, sem que se possa considerar imutável eventual esvaziamento da propriedade.*

*6. A divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identificam ou assemelham os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles. Indispensável a transcrição*

*de trechos do relatório e do voto dos acórdãos recorrido e paradigma, realizando-se o cotejo analítico entre ambos, com o intuito de bem caracterizar a interpretação legal divergente. O desrespeito a esses requisitos legais e regimentais impede o conhecimento do Recurso Especial, com base na alínea "c" do inciso III do art. 105 da Constituição Federal.*

*7. Recurso Especial parcialmente conhecido e, no mérito, desprovido.”.*

*(REsp n. 1.793.505/SP, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 26/2/2019, DJe de 11/3/2019.)*

Todavia, analisando a particularidade do caso, a col. Segunda Turma entendeu que, por se tratar de uma perda da propriedade provisória, a recorrente ao interpor o recurso especial pela alínea “c”, inc. III, do art. 105, da CF, deveria ter trazido julgados que se adequavam a sua hipótese fática, todavia, não o fez, uma vez que trouxe apenas casos em que houve o esvaziamento da propriedade de forma imutável. Sendo assim, o recurso não foi conhecido naquele tocante.

Por outro lado, a col. Primeira Turma do e. STJ, no julgamento do Resp nº 139.843/SP, em uma ação de desapropriação em que o expropriante desistiu da ação, e se discutia no presente recurso de quem era a obrigação de arcar com o IPTU no período entre a imissão provisória na posse e a restituição do imóvel aos expropriados – período este que os expropriados não detinham a posse do imóvel –, decidiu que o referido tributo deveria ser suportado pelo expropriante, ou seja, pela Administração Pública.

Isso porque, segundo o entendimento do Relator, Ministro Demócrito Reinaldo, mesmo que a Administração Pública tenha devolvido o imóvel ao expropriado, durante o período que o imóvel esteve na posse do ente público, não existiu o fato gerador do IPTU, uma vez que os expropriados não estavam gozando do uso, fruição e disposição da propriedade:

*“ADMINISTRATIVO E PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO DE DESAPROPRIAÇÃO. DESISTÊNCIA. TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE O IMÓVEL. PERÍODO ENTRE A IMISSÃO NA POSSE E A RESTITUIÇÃO. RESPONSABILIDADE DA EXPROPRIANTE.*

*Além de correta, não vulnera o artigo 32 do CTN, a decisão que, nos autos de ação expropriatória, em que houve desistência, entende que os tributos incidentes sobre o*

*imóvel, no período entre a imissão provisória na posse e a restituição aos expropriados, devem ser apurados pela expropriante, visto inadmitir que seja devolvido ao proprietário, com ônus tributário decorrente de sua incúria.*

*Recurso desprovido. Decisão unânime.”.*

(REsp n. 139.843/SP, relator Ministro Demócrito Reinaldo, Primeira Turma, julgado em 27/4/1999, DJ de 7/6/1999, p. 45.)

## 7. CONCLUSÃO

Para concluirmos, é necessário retornar à pergunta formulada na introdução. Os decretos municipais, que tiraram de alguns comerciantes o direito de usar, gozar e dispor da coisa, ante a necessidade pública de interesse social, são uma requisição administrativa?

Como base em todo o exposto acima, a resposta é sim.

Pela leitura do Decreto Municipal nº 59.298/2020, percebe-se que a natureza dele é requisitória, pois a municipalidade, ante uma situação de calamidade pública, se viu obrigada a determinar o fechamento dos estabelecimentos comerciais tidos por não essenciais para proteger a vida e a saúde da população.

Inclusive, essa é a própria natureza da requisição. Nota-se isso pela leitura das Leis nºs 6.439/1977 e 8.080/1990, que regulamentam o referido instituto.

Em especial, verifica-se que a Lei nº 8.080/1990, em seu artigo 15, inciso XII, além de autorizar requisições em caso de calamidade pública e perigo público iminente, também autoriza a requisição nos casos de surgimento de uma epidemia:

*“Art. 15. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão, em seu âmbito administrativo, as seguintes atribuições:*

*(...)*

*XIII - para atendimento de necessidades coletivas, urgentes e transitórias, decorrentes de situações de perigo iminente, de calamidade pública ou de irrupção de epidemias, a autoridade competente da esfera administrativa correspondente poderá requisitar bens e serviços, tanto de pessoas naturais como de jurídicas, sendo-lhes assegurada justa indenização”.*

A hipótese acima é a mesma que embasou os Decretos Municipais ora em estudo, visto que todos foram editados para o “*atendimento de necessidades coletivas, urgentes e transitórias*” decorrentes da pandemia do Covid-19.

Assim, podemos afirmar que houve sim um esvaziamento dos atributos da propriedade dos comerciantes atingidos pelos referidos Decretos Municipais.

Portanto, sendo esvaziado os atributos da propriedade, existe ou não a ocorrência do fato gerador do IPTU?

A resposta também é afirmativa.

Com relação ao aspecto material do IPTU, que nas palavras da Professora Regina Helena Costa “*consiste em ser proprietário, titular do domínio útil ou possuidor a qualquer título de imóvel urbano.*”<sup>37</sup>. É importante nos atentarmos à definição de propriedade que deve ser considerada para fins de interpretação do art. 32 do CTN.

Nesse sentido, tanto a doutrina quanto a jurisprudência das Cortes Superiores é uníssona: “*O proprietário que não detiver a posse com os poderes e os atributos da propriedade, por haver transferido, cedido ou perdido a posse, não pode se sujeitar ao imposto.*”<sup>38</sup>.

Portanto, considerando o caso em tela, em que foram editados Decretos proibindo comerciantes, que exploravam atividades tidas como não essenciais, de explorarem sua propriedade, ou seja, impedindo os referidos comerciantes de usar, gozar e dispor do seu estabelecimento, naquele período não ocorreu o fato gerador do IPTU.

Portanto, naquele período, não deveria ser cobrado o IPTU, tratando-se de uma cobrança ilegal, uma vez que não ocorreu a hipótese do art. 32, do CTN, ou seja, não houve a ocorrência do fato gerador.

Nesse sentido, a cobrança do IPTU acabou por violar os princípios da legalidade e da não confiscatoriedade.

Além de a municipalidade ter exigido um tributo sem que o seu fato gerador tivesse existido – hipótese de incidência não se concretizou em razão de o decreto editado pela própria

---

<sup>37</sup> COSTA, Regina Helena. Código Tributário Nacional Comentado em sua Moldura Constitucional. 2021, p. 89.

<sup>38</sup> FERNANDES, Odmir. 2011, p. 151.

Municipalidade ter retirado a propriedade de determinados comerciantes, tal cobrança acabou por esgotar a riqueza tributável daqueles comerciantes.

Isso porque, os comerciantes que já estavam sofrendo demasiados prejuízos em razão do fechamento de seus comércios, continuaram tendo contra si a cobrança do IPTU, *indevidamente*, sobre um imóvel comercial que sequer estava gerando lucro. Tratando-se sim de uma cobrança passando ao largo de suas capacidades contributivas, impondo-lhes ônus que vão além do que se entende por razoável.

Portanto, diante do exposto acima, verifica-se que a ilegalidade da cobrança do IPTU no período de fechamento dos estabelecimentos comerciais por determinação dos municípios em razão da pandemia do Covid-19.

## 8. BIBLIOGRAFIA

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. 17ª tiragem São Paulo: Malheiros, 2018.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

\_\_\_\_\_. **Comentário ao Código Tributário Nacional**. Coordenado por Ives Gandra da Silva Martins. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo, Noeses, 2021.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

COSTA, Regina Helena. **Código Tributário Nacional Comentado em sua Moldura Constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

FERNANDES, Odmir. **Código Tributário Nacional Comentado: Doutrina e Jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS**. Coordenado por Vladimir Passos de Freitas. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

FREITAS, Rafael Vêras. **Expropriações Regulatórias**. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Administrativo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 33. ed. 3ª tiragem São Paulo: Malheiros, 2016.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 44. ed. São Paulo: Malheiros, 2020.

SILVA, José Afonso da Silva. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 41 ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

WALD, Arnaldo. **Direito Civil: Direito das Coisas**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.