

**A TAXA DE LOCALIZAÇÃO E FUNCIONAMENTO NA VISÃO DO SUPREMO TRIBUNAL
FEDERAL**

**LA UBICACIÓN DE IMPUESTOS Y FUNCIONAMIENTO EN LA VISIÓN FEDERAL
SUPREMA CORTE**

Leonardo Sousa *

RESUMO

O presente artigo busca, através duma revisão bibliográfica, definir a modalidade tributária da taxa para, em seguida, analisar criticamente a possibilidade de cobrança da denominada Taxa de Localização e Funcionamento (TLF), dando especial enfoque nas questões controvertidas sobre esta espécie de tributo que foram discutidas perante o Supremo Tribunal Federal (STF), nos anos de 2010 a 2013.

Palavras-chave: Taxa. Taxa de funcionamento. Taxa de licenciamento.

RESUMEN

Este artículo intenta mediante un revisión bibliográfica establece la tasa, tipo de tributo, para después, examine críticamente la posibilidad de recoger la tributo que se denominará Tasa del Localización y Funcionamiento (TLF), con especial atención a las cuestiones tratadas sobre de este tipo de tributo se discutieron antes de que el Supremo Tribunal Federal (STF), en los años 2010 a 2013.

Palabras-clave: Tasa. Tasa del Localización. Tasa del Funcionamiento.

Artigo recebido em: 04/10/2014

Artigo aceito em: 21/11/2014

* Membro do Grupo de Pesquisa em Socioeconomia do Desenvolvimento Sustentável. Pós-Graduando em Direito Tributário pela Universidade do Estado da Bahia. Advogado (40.655 - OAB/BA) e Técnico Universitário da Universidade do Estado da Bahia.

1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Sem adentrar na seara da discussão da ciência política sobre o que é o Estado, para fins deste trabalho, parte-se da ideia de que o Estado é um ente de existência ideal, dotado de soberania, composto por um povo, em um determinado território, objetivando atingir fins específicos. Num Estado Constitucional Democrático, a exemplo da República Federativa do Brasil (RFB), os seus fins estão presentes na atual Constituição, fruto duma Assembleia Constituinte que definiu, democraticamente, os rumos que este ser ideal deve seguir.

Contudo, de nada adiantaria a previsão de fins para o Estado se não fosse pensado uma forma de apará-lo, de atribuir mecanismos de alimentação deste ser imaginável, para que assim, o Estado movimentasse no sentido de dar plena eficácia aos fins estabelecidos.

Deste modo, transmuda-se a figura do tributo, que em seus primórdios era a cobrança destinada aos vencidos de guerras, para, no Estado Democrático, constituir as receitas derivadas do Estado que o auxiliarão a implementar políticas públicas buscando efetivar as finalidades atribuídas a este ente ideal (MORGADO, 2013).

Nesta senda, a atual constituição brasileira prevê algumas espécies de tributos, sendo estes: os impostos; as taxas; as contribuições de melhoria; as contribuições sociais; as contribuições para custeio do serviço de iluminação pública; e os empréstimos compulsórios. Cada qual possui características próprias, com os objetivos bem definidos.

Neste trabalho, será feita uma revisão bibliográfica da espécie tributária taxa, analisando os aspectos controvertidos presentes na instituição da Taxa de Localização e Funcionamento (TLF). A identificação destes aspectos foi realizada perante a visão do Supremo Tribunal Federal (STF), nos anos de 2010 a 2013. A pesquisa destas questões foi realizada perante o sistema de jurisprudência online do site do supremo (www.stf.jus.br), inserindo os termos "taxa de polícia", sendo encontradas 25 ocorrências de acórdãos, que foram analisadas para o presente trabalho.

2 A TAXA NO ORDENAMENTO JURÍDICO PÁTRIO

O texto normativo que prevê as taxas encontra-se no art. 145 da Constituição Federal de 1988 (CF/88),¹ sendo que este continua a ser o mesmo texto inserido pela Emenda Constitucional nº 18/65 e previsto no art. 77 do Código Tributário Nacional (CTN). Segundo o art. 145 da CF/88, tem-se que o fato gerador para a cobrança de taxa deriva da prestação dum serviço público específico e divisível, efetivo ou em potencial, ou pelo exercício regular do poder de polícia, tendo sempre o cuidado com a vedação expressa de não poder ter base de cálculo igual à dos impostos.

O sujeito ativo desse tributo pode ser qualquer ente político, ou seja, tanto a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, que prestarem um serviço público ou exercerem atividade de polícia, podendo assim, instituir a taxa em relação ao serviço referente ou ao poder de polícia que lhe seja afeto. Já o sujeito passivo dependerá do serviço público em que se fundamentará a criação da taxa, podendo, somente, afirmar que serão os contribuintes que tenham “referibilidade” direta com o tributo criado (MACHADO, 2004;² AMARO, 2006).³

Ab initio, percebe-se a vinculação deste tributo a uma atividade estatal, o que diferencia a taxa dos impostos, espécie de tributo não vinculado. A razão desta diferença assenta-se na ideia de que o imposto é a espécie de tributo que busca assegurar as atividades gerais do Estado. Atividades gerais que não se tem a possibilidade de identificar os indivíduos e dividir o seu custo, devendo, assim, suportar toda a coletividade por estes serviços.

Por outro lado, as atividades divisíveis, ou seja, aquelas em que se pode identificar os indivíduos, ou grupo de indivíduos, devem ser remuneradas via taxa,

¹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Assembleia Nacional Constituinte, 1987.

² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

³ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

buscando que somente estes indivíduos suportem o custo desta atividade. Esta lógica, segundo Amaro (2006), tem como ideia central a justiça comutativa.

Ocorre que somente a vinculação a uma atividade estatal, não diferenciaria a taxa de todos os outros tributos (AMARO, 2006), pois a contribuição de melhoria também é um tributo que necessita duma atuação estatal, necessitando assim, de outro critério distintivo.

Ataliba (1995),⁴ faz a distinção entre as espécies de tributos vinculados, utilizando o critério da vinculação entre a atividade estatal e o nascimento da obrigação tributária, se direta (imediate) ou indireta (mediata). Segundo este autor, na taxa a atuação estatal está posta no núcleo da hipótese de incidência, tendo esta uma referibilidade **direta** com o obrigado, ou seja, não existe nenhum termo intermediário necessário para o nascimento da obrigação tributária. Tem-se uma atuação estatal divisível que liga-se a um contribuinte determinado. Contudo, na contribuição de melhoria, a atuação do Estado não se liga diretamente ao contribuinte, sendo necessário um termo intermediário (valorização imobiliária) que faça esta ligação, configurando, deste modo, uma referibilidade **indireta** com o contribuinte.

Portanto, conclui-se que a ideia da vinculação a atividade estatal, bem como o modo como está vinculação ocorre, ou seja, se direta ou indireta a sua referibilidade, são os critérios necessários para a individualização da espécie tributária taxa. Justamente por isto que, Villegas,⁵ buscando uma definição para taxa, chegou a noção geral que:

[...] la tasa es un tributo cuyo hecho generador **está integrado con una actividad del Estado divisible** e inherente a su soberanía, hallandose esa **actividad relacionada directamente con el contribuyente** (grifos nossos).

⁴ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

⁵ VILLEGAS, Héctor Belisario. **Curso de Finanzas, Derecho Financeiro y Tributário**. 7. ed. Buenos Aires: Depalma, 2001, P.90.

Contudo, merece ressalva a definição do autor no que tange a necessidade da atividade do Estado estar vinculada a sua soberania, pois, tal critério advém do pensamento de Villegas (2001) que defende a constituição de taxa somente nas atividades decorrentes do poder de polícia ou referidos a administração da justiça. Porém, no direito pátrio, o art. 145, II, da Constituição é categórico ao afirmar que também podem ser cobradas taxas decorrentes de serviços públicos específicos, desde que sejam referidos diretamente a um contribuinte. Neste sentido que Machado⁶ define que a taxa é "*espécie de tributo cujo fato gerador é o exercício regular de poder de polícia, ou o serviço público, prestado ou posto à disposição do contribuinte*".

Isto posto, sob a ótica do ordenamento pátrio e a definição acima colacionada, observa-se a existência de dois tipos específicos de taxa. A taxa que decorre do exercício do poder de polícia (taxa de polícia) e a taxa que decorre da prestação de serviço público específico (taxa de serviço), necessitando assim, duma análise mais detida dessas espécies de taxa.

2.1 A taxa de serviço

Retomando o teor do enunciado do art. 77 do CTN,⁷ tem-se que para existir a taxa de serviço, o serviço deve ser "(...) **público específico e divisível**, prestado ao contribuinte **ou posto à sua disposição**" (BRASIL, 1966). Serviço público é a atividade material prestada pelo Estado ou por seus delegados, com regime parcial ou integral de direito público, objetivando concretizar as necessidades coletivas (DI PIETRO, 2000). Deste modo, o ordenamento jurídico ao inserir os critérios da especificidade e divisibilidade realizou uma limitação a categoria geral de serviços públicos que poderiam ser subsidiados por taxa. As definições do que seria específico e divisível vieram previstas nos incisos II e III do art. 79 do CTN, segundo o qual serviços

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, P.403.

⁷ BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Brasília: Congresso Nacional, 1966.

específicos são aqueles em que “possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade, ou de necessidades públicas” (BRASIL, 1966), enquanto que serviços divisíveis são aqueles “susceptíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários”. Vale ressaltar que alguns autores (MACHADO, 2004; DIFINI, 2008), afirmam que todo serviço específico, conseqüentemente, é divisível.

Em síntese, a especificidade do serviço público decorrerá da possível utilização individual pelo contribuinte, de modo que possamos identificá-lo e determinar o seu nível de utilização, ou seja, trata-se da referibilidade direta da atuação estatal com o contribuinte determinado anteriormente debatido. Deste modo, a doutrina, utilizando-se das categorias existentes no Direito Administrativo, afirma ser possível a instituição da taxa de serviço, somente, no caso dos serviços públicos *uti singuli*. Com base nestes preceitos que o Supremo Tribunal Federal (STF), na Súmula 670, definiu que “O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa”, pois, na reiterada jurisprudência do Supremo, os Ministros consideraram o serviço de iluminação pública *uti universi*, não se adequando, portanto, ao critério da especificidade prevista constitucionalmente.

2.1.1 A potencialidade como fato gerador da taxa de serviço

Ponto importante em matéria de taxa de serviço é a questão da possibilidade de cobrança mediante a potencialidade de utilização do serviço. Segundo o art. 77 do CTN, pode-se instituir taxa quando o serviço é prestado ou posto a sua disposição. A expressão “posto a sua disposição” quer dizer que seja possível de utilização se o contribuinte assim o desejar.

Portanto, a mera disponibilidade do serviço ao contribuinte o obriga a contribuir com a sua manutenção. Contudo, Machado (2004) defende que a cobrança de serviços que não foram efetivamente utilizados pelo contribuinte, mas, somente, postos a sua disposição, só pode ser realizada em se tratando de serviço público de utilização

compulsória. A possibilidade desta cobrança mediante a disponibilidade do serviço, segundo Coêlho (2004), é um dos critérios que serve de distinção entre a taxa de serviço e a taxa de polícia, pois esta somente pode ser cobrada mediante atividade efetivamente prestada.

2.2 A taxa de polícia

A taxa de polícia é aquela que tem como fato gerador a atividade do Estado tendente a limitar direitos em prol de toda a coletividade, ou seja, é uma taxa que decorre do exercício de alguma atividade de polícia. A título de conceituar o Poder de Polícia, o CTN, em seu art. 78, verdadeiramente, conceituou as atividades de polícia da Administração (MACHADO, 2004), asseverando que estas são as:

[...] atividade[s] da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse [sic] ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse [sic] 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 do Poder Público, à tranqüilidade [sic] pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos (BRASIL, 1966)

A justificativa para o exercício destas atividades por parte da Administração Pública, conforme anota Amaro (2006),⁸ decorre da existência de certos interesses de particulares que caso não houvesse um policiamento por parte do Poder Público afetariam toda a sociedade.

⁸ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p.33.

Exemplo típico dentro do Direito Administrativo do exercício deste Poder é a licença para construir, expedida por meio do alvará de construção, tendo como objetivo assegurar que a ocupação e ordenação do solo será realizada de acordo com o Plano Diretor da cidade ou Lei de Ordenamento do Uso do Solo, respeitando os valores socioambientais, garantindo ainda, a sua dimensão urbanística. Vê-se que tal atividade é de suma importância para o município.

A título ilustrativo, a cidade do Recife, capital de Pernambuco, tem uma limitação administrativa sobre a altura dos edifícios a beira mar, fruto do poder de polícia, contudo, esta limitação não foi respeitada, sendo que em razão da desordenada construção de prédios na costa, houve um impedimento a circulação do ar em certas regiões da cidade, gerando assim, ilhas de calor em certos bairros. Tal exemplo tem o caráter pedagógico de ilustrar a importância deste Poder para a defesa de interesses coletivos e difusos da sociedade.

Neste sentido, pode-se dizer que a taxa de polícia são “taxas cobradas pela remoção de limites jurídicos ao exercício de direitos” (AMARO, 2006), com vistas a proteção da coletividade.

Diante desse aspecto indireto de utilização do “serviço” de polícia, Nogueira (1995), afirma que a taxa de polícia não é um tributo diretamente contraprestacional, posto que ele beneficia toda a coletividade. Contudo, tendo em vista o princípio da isonomia, mesmo sendo o beneficiário direto a coletividade, o beneficiário indireto é um contribuinte específico que movimentou a máquina estatal para realizar aquela fiscalização, justificando assim, a cobrança do tributo a este contribuinte específico.

Além da existência da efetiva atividade de polícia para cobrança desta taxa, deve-se ainda observar se a atividade está regular, ou seja, se está conforme o parágrafo único, do art. 78 do CTN. Segundo tal artigo, o poder de polícia será regular se estiver: nos limites da lei; emitido por órgão competente; garantido o devido processo legal; e, sendo discricionária a atividade, sem abuso ou desvio de poder.

2.3 A base de cálculo das taxas

A taxa é um tributo vinculado, de modo que a base de cálculo deste tributo também deve ser vinculado a sua arrecadação, há aqui uma “dupla vinculação” (PAULSEN, 2012).⁹ Se assim não o fosse, conforme anota Machado (2004), a ideia de vincular taxa a uma atividade específica restaria inútil, pois poderia o legislador estabelecer critérios totalmente diversos da atividade exercida, de modo que, “A diferença entre taxa e imposto seria simples questão de palavras” (MACHADO, 2004).¹⁰ Portanto, a base de cálculo da taxa deverá sempre ter uma razoabilidade com o custo da atividade exercida. Sobre este aspecto, afirma Harada (2010, p. 308):

Ainda que, no plano pré-jurídico, quando o legislador está para criar a taxa, a ideia de contraprestação tenha motivado sua instituição legal, tal noção deve desaparecer assim que introduzida no ordenamento jurídico positivo. **O móvel de atuação do Estado não é o recebimento da remuneração, mas a prestação do serviço público ou o exercício do poder de polícia,** impondo restrições ao exercício dos direitos individuais e de propriedade, na defesa do bem comum (grifo nosso).

Deste modo, a fixação do valor da taxa deve ter como limite o valor do serviço dividido por todos os seus beneficiários. Não se concebe uma taxa desvinculada desta relação. Harada (2010, p. 309) defende que não há, necessariamente, um limite rígido para a fixação do valor, contudo, afirma não ser possível o legislador estabelecer quantia a ponto de “inverter a relação custo-benefício ou violentar seu conceito”.

3 A TAXA DE LOCALIZAÇÃO E FUNCIONAMENTO

⁹ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p.36.

¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p.408.

A Taxa de Localização e Funcionamento (TLF) é uma típica taxa de polícia, ou seja, decorre duma atividade de fiscalização por parte do município, tendente a observar se o zoneamento do espaço urbano encontra-se respeitado, com a finalidade de garantir a segurança, a higiene, a ordem, ou seja, o bem estar geral da população do município. Sua constitucionalidade foi declarada em diversos acórdãos do STF, podendo citar aqui o AI 744.127 AgR/SP e o RE 392.224 AgR/SP, ambos de 2011, cujos relatores são o Ministro Luiz Fux e o Ministros Ayres Britto, respectivamente. Contudo, por ser tributo cujo sujeito ativo é município, a constitucionalidade só pode ser declarada diante da lei municipal que o institua, podendo, entretanto, discorrer sobre elementos gerais cuja toda lei municipal deva respeitar.

A importância desta taxa é clarividente. Pode-se imaginar uma situação em que o Município não dispusesse desta fiscalização, assim, em tese, a título elucidativo, poderia um cidadão construir uma Usina de Alcool no meio dum bairro residencial, gerando grande incômodo por causa do mau cheiro exalado no processo de produção.

O primeiro ponto a se atentar é que, via de regra, os municípios, ao instituírem a TLF, cobram como se fosse uma única taxa, mas, pelo literalidade do próprio instituto, ter-se-á a existência de dois tipos de atividade, o que ensejaria duas taxas diversas. A primeira, a Taxa de Localização, que busca identificar se o local em que se instalará aquele empreendimento ou residência está de acordo com o zoneamento do município. A segunda, a Taxa de Funcionamento, que busca fiscalizar se o empreendimento está exercendo as atividades para quais ele fora licenciado. A segunda, é a única com um caráter de continuidade. Pois, a primeira, é exercida num único momento - ao expedir a licença de funcionamento.

Contudo, conforme anota o art. 4 do CTN, ¹¹é desimportante o nome para qualificação do tributo, conseqüentemente, se será ou não uma única taxa só poderá ser analisado diante da lei específica que crie o tributo. De um modo geral, pode-se

¹¹ BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Brasília: Congresso Nacional, 1966.

afirmar que segundo o Supremo, será constitucional a cobrança da taxa de licenciamento e funcionamento sempre que houver o exercício efetivo do poder de polícia. Sendo assim, analisar os critérios que levam a definir se houve, ou não, efetivo poder de polícia é o ponto fulcral para a análise de constitucionalidade ou não de uma taxa.

3.1 O efetivo exercício do poder de polícia

Em 2010, o Supremo, ao julgar o RE 588.322/RO, cujo relator foi o Ministro Gilmar Mendes, publicado em 16 de junho de 2010, analisou a constitucionalidade da taxa de renovação do Município de Porto Velho. Em síntese, a Associação Comercial de Rondônia pugnava pela inconstitucionalidade da cobrança municipal por ausência de efetiva fiscalização por parte do Município. Do outro lado, o Município de Porto Velho alegava que a jurisprudência do STF é pacífica no sentido de que a "existência de aparato necessário para o exercício de seu poder-dever, no âmbito da circunscrição territorial de sua competência", por si só, configuraria a efetividade do exercício do poder de polícia. Por fim, o Supremo, decidiu, por maioria dos votos, que a existência do órgão administrativo com competência para a fiscalização é elemento probante da efetividade do exercício do poder de polícia.

Contudo, merece transcrição a afirmação do Ministro Marco Aurélio, votante dissidente, que

[...] há uma singularidade que não podemos deixar de perceber. Não se trata propriamente de uma taxa, considerado o poder de polícia. Já sustentei que **a taxa pressupõe o conteúdo, em termos de dispêndio, de um certo serviço**. O que está em jogo é uma taxa de renovação de alvará de localização e funcionamento. Não sei nem qual é a periodicidade, se anual, se bienal [sic], quinquenal [sic], semestral ou mensal. Daqui a pouco teremos

até, talvez, ante a fúria arrecadadora dos entes públicos, taxa de renovação mensal. Admitiria, Presidente, que se pudesse cogitar do poder de polícia se a taxa fosse estritamente de funcionamento, **mas o objeto da taxa, que é a renovação de alvará está bem revelado na nomenclatura** (grifos nossos).

Observa-se, neste caso, que o Ministro Marco Aurélio parte da premissa que a taxa de renovação seria inconstitucional por não haver efetiva atividade fiscalizadora. Vale ressaltar que isto infere-se de suas afirmações, pois no seu voto o Ministro baseou-se na impossibilidade de analisar questão de fato decidida pelo tribunal *a quo*, cuja decisão tinha sido no sentido de inexistência da atividade fiscalizadora.

Entretanto, mesmo o Ministro Gilmar Mendes tendo afirmado que “A materialização da atividade fiscalizadora é necessária, sob pena de se esvaziar o comando constitucional”, e que, “o exercício do poder de polícia deverá ser efetivo e concreto em razão de sua natureza de serviço público profilático”, o mesmo, concluiu que

[...] à luz da jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal, **a existência do órgão administrativo** não é condição para o reconhecimento da constitucionalidade da cobrança da taxa de localização e fiscalização, **mas constituí um dos elementos admitidos para se inferir o efetivo exercício do poder de polícia, exigido constitucionalmente** (grifos nossos).

Com a devida *vênia*, tal raciocínio esvazia o conteúdo do art. 145, II, da CF,¹² no que se refere a taxa de polícia. A efetividade do poder de polícia requer a existência

¹² BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Assembleia Nacional Constituinte, 1987.

duma atividade do Poder Público, não somente a existência de um órgão administrativo com competência para tanto.

Por mais que a eficiência tenha sido posta como princípio da Administração Pública, no art. 37, da CF,¹³ da teoria para a prática há um hiato enorme. De modo que partir dum raciocínio em que a mera existência do órgão administrativo, sem se atentar para as atividades materialmente por este desenvolvidas, configura a efetividade da atividade de polícia, é nítida posição de desequilíbrio entre o ente tributante e o contribuinte.

Esta questão, sob a ótica do direito comparado, tem tido um tratamento diferenciado. Segundo Villegas (2001),¹⁴ a Suprema Corte Argentina tem decidido que existe um ônus da prova de quem alega, devendo no caso o contribuinte provar a inexistência de fiscalização para não pagar o tributo. Vale ressaltar que o autor critica tal posicionamento pela dificuldade de se constituir prova negativa.

Portanto, tendo-se em vista que a relação jurídica tributária é obrigacional, não pode o Estado atribuir posição privilegiada ao ente tributante, de modo que se há necessidade de prova da sua efetividade que está seja atribuída ao ente que está realizando, pela facilidade material de sua constituição.

Ainda acerca da efetividade da cobrança da taxa, merece destaque o RE 361.009 AgR/RJ, cujo relator foi o Ministro Joaquim Barbosa, publicado em 31 de agosto de 2010, julgado pela segunda turma por unanimidade, em que pugnava pela inconstitucionalidade de taxa de fiscalização ambiental por falta de vistorias locais. Sob este aspecto, afirmou o relator que:

¹³ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Assembleia Nacional Constituinte, 1987.

¹⁴ VILLEGAS, Héctor Belisario. **Curso de Finanzas, Derecho Financeiro y Tributário**. 7. ed. Buenos Aires: Depalma, 2001.

A efetividade do exercício do poder de polícia não depende tão-somente da realização de vistorias locais, mas compreende também **todos os atos necessários à averiguação da conformação da atividade desempenhada pelo contribuinte às normas ambientais** (grifo nosso).

[...]

Portanto, **não há como vincular a incidência do tributo tão-somente ao exercício do poder de polícia que redunde em fiscalização ou diligências locais** (grifo nosso).

Obviamente o fator-chave da constitucionalidade da cobrança da taxa de polícia é a atividade de polícia exercida que será variável de acordo com o objetivo daquela atividade.

Todos os aspectos da taxa têm de estarem em conformidade com a consecução por parte do Poder Público do objetivo exposto. A efetividade não poderia ser diferente. Pode o Poder Público, objetivando realizar a fiscalização ambiental, utilizar dum sistema de georeferenciamento via satélite, o que não desconfiguraria a efetividade da atividade de polícia. Entretanto, tal aspecto é valioso para a análise da base de cálculo do tributo devido, pois definirá o custo para qual o cidadão haverá de contribuir.

3.2 A base de cálculo em razão do número de funcionários

Harada (2010)¹⁵ é categórico ao afirmar que “[...] pedra toque em matéria de taxas é o exame da sua base de cálculo, que permite desmascarar os impostos inominados [...]”. Conforme dito anteriormente, a base de cálculo da taxa deve ter uma vinculação com atividade exercida. Seguindo este raciocínio, é inconstitucional base de cálculo de taxa de localização e funcionamento em razão do número de funcionários. Tal posicionamento vem sendo tomado pelo STF desde o RE 88.327/SP, de 1979, cujo

¹⁵ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p.309.

relator foi o Ministro Décio Miranda. Segundo o Ministro Carlos Madeira, no RE 100.201/SP, de 1985:

A taxa de licença não pode, assim ter como base de cálculo o valor do patrimônio, a renda, o volume da produção ou o número de empregados, que dizem respeito a condições econômicas do contribuinte e não ao custo do exercício do poder de polícia.

Evidentemente, tal pensamento ainda é atual no sistema jurídico, pois o número de empregados é elemento estranho ao custo da atividade do Estado responsável por fiscalizar os estabelecimentos. Neste sentido, o STF manteve seu posicionamento no RE 554.951/SP e no RE 727.579 AgR/SP, ambos julgados em 2013, sob a relatoria do Ministro Dias Toffoli e da Ministra Rosa Weber, respectivamente.

3.3 A base de cálculo em razão da área do imóvel

Em se tratando de base de cálculo, o Supremo, no ano de 2010, em virtude da questão de ordem suscitada pelo Ministro Ricardo Lewandowski, no RE 576.321/SP, editou a Súmula Vinculante nº29, a seguir *in verbis*:

É constitucional a adoção, no cálculo do valor da taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra.

A problemática que gerou esta súmula vinculante girava em torno da discussão se a utilização da metragem do imóvel como base de cálculo duma taxa estaria vedada constitucionalmente por se tratar da base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU). Logicamente, o Supremo, defendeu que a base de cálculo do IPTU é o valor venal, que inclui a metragem do imóvel como fator de cálculo,

não correspondendo, portanto, a sua base de cálculo. De modo que poderia o ente tributante cobrar taxa utilizando tal fator sem configurar a vedação do § 2º, do art. 145 da CF.¹⁶ Contudo, com a ressalva de que este fator está relacionado a atividade fiscalizadora, de modo que seja possível uma averiguação se o valor pago está razoável com o serviço prestado. Ratificando esta afirmativa, o Ministro Ricardo Lewandowski, no RE 576.321 RG-QO, publicado em 13 de fevereiro de 2009, defende que:

O que a Constituição reclama é a ausência de completa identidade com a base de cálculo própria dos impostos e que, **em seu cálculo, se verifique uma equivalência razoável entre o valor pago pelo contribuinte e o custo individual do serviço que lhe é prestado.**

3.4 A base de cálculo em razão da atividade exercida

O raciocínio do custo do serviço para averiguação da base de cálculo em razão do tamanho do imóvel, pode ser ampliado para a discussão acerca da base de cálculo da taxa de localização e funcionamento em razão da atividade exercida no imóvel. Em regra, seria possível tal critério, pois certos estabelecimentos exigem um maior dispêndio por parte da Administração, em virtude da atividade exercida. O custo para fiscalização dum escritório de advocacia é diferenciado do custo para a fiscalização dum frigorífico. Contudo, tal exação deve estar sempre vinculada ao princípio da publicidade da Administração Pública, de modo que o contribuinte deve saber quais itens da fiscalização o diferenciarão de outros contribuintes justificando assim, o tratamento diferenciado, sob pena de afronta ao princípio da isonomia tributária.

ASPECTOS CONCLUSIVOS

¹⁶ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Assembleia Nacional Constituinte, 1987.

Ao término deste trabalho, foi evidenciado que a Constituição Federal de 1988, em seu art. 145, II, estabeleceu a existência de dois tipos específicos de taxa. A taxa decorrente da prestação de serviço público específico (taxa de serviço) e a taxa decorrente do exercício do poder de polícia (taxa de polícia).

A Taxa de Licenciamento e Funcionamento (TLF) é uma taxa de polícia, cujo sujeito ativo é o ente municipal, tendente a fiscalizar o zoneamento urbano do município, tendo por base de cálculo esta atividade. Dos acórdãos analisados, acerca da taxa de poder de polícia, de 2010 a 2013, tiveram como fator de importância para análise da TLF aqueles em que o Supremo decidiu não ser possível a sua cobrança com base no número de funcionários, bem como em fatores desvinculados da atividade exercida.

Outro ponto, foi a inferência do efetivo exercício do poder de polícia, pelo simples fato de possuir o ente tributante órgão administrativo específico para exercer a fiscalização. Fato que desigual a relação obrigacional do ente tributante e com o contribuinte. Há ainda aplicação da Súmula Vinculante nº 29, admitindo a utilização de elementos da base de cálculo desde que não haja integral identidade entre eles. Merecendo ressalva da necessidade de vinculação à atividade estatal que deu origem a taxa.

Assim sendo, conclui-se que a taxa de licenciamento e funcionamento, como modalidade de taxa, deve ser instituída tendo sempre como norte a atividade exercida, de modo que possa ser realizado uma análise detida de sua base de cálculo, bem como do modo de sua fiscalização, para a aferição da sua constitucionalidade.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1995.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2004.
- BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Brasília: Congresso Nacional, 1966.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Assembleia Nacional Constituinte, 1987.
- DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Curso de Direito Administrativo**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- MORGADO, Vladimir Miranda. **Direito Constitucional Tributário**, 18-19 de out. de 2013. 5 f. Notas de Aula. Mimeografado.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.
- PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.
- VILLEGAS, Héctor Belisario. **Curso de Finanzas, Derecho Financeiro y Tributário**. 7. ed. Buenos Aires: Depalma, 2001.