

## **CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE E LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR: ESTUDO DE CASO A PARTIR DA TAXA DE FISCALIZAÇÃO DE ESTABELECIMENTOS DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO**

Giltônio Maurílio Santos<sup>1</sup>

### **Resumo**

O presente trabalho analisa a recente decisão prolatada pelo Supremo Tribunal Federal (STF), em sede de Recurso Extraordinário, sendo o objeto da lide a possibilidade (ou não) de se estabelecer alíquotas diferenciadas para a Taxa de Fiscalização de Estabelecimentos (TFE) de acordo com a natureza da atividade do contribuinte. Para concretizar o estudo, primeiro discutimos a natureza da taxa cobrada em razão do exercício do poder de polícia, buscando compreender seus limites para, em seguida, fazer uma análise crítica da decisão tomada pela Segunda Turma do STF, de forma a opinar, ao final, se a decisão foi correta ou não, e quanto espaço ainda existe para novos questionamentos futuros.

**Palavras-chave:** Direito Tributário; Taxas Municipais; Controle de Constitucionalidade.

### **Abstract**

The current study analyzes the recent decision issued by Brazilian Supreme Court (STF), in an Extraordinary Appeal, having as the main object of discussion the possibility of establishing different rates for the Inspection Fee of Establishments (TFE) accordingly to the nature of the activity developed by the taxpayer. In order to carry out the study, we first discuss the nature of the fee charged for the exercise of police power, seeking to understand its limits in a way that it becomes possible to make a critical analysis of the decision taken by the Second Group of the STF, so as to give an opinion, at the end, whether the decision was correct or not, and how much space still exists for further questioning.

**Keywords:** Tax Law; Municipal Taxes; Judicial Review.

## **1 INTRODUÇÃO**

No presente estudo, nos propusemos a analisar recente decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) em matéria de especial interesse para os juristas que atuam na órbita do Direito Tributário Municipal, nominalmente, a base de cálculo a ser utilizada para cobrança das taxas de localização e funcionamento de estabelecimentos (independentemente do nome que vieram a receber), cobrada em razão do exercício do poder de polícia. Trata-se de taxa instituída e cobrada por parte significativa dos municípios da federação, razão pela qual o julgamento é de relevância e interesse não apenas para o recorrente, mas para as municipalidades em geral.

---

<sup>1</sup> Doutor em Direito pela Puc Minas. Mestre em Direito pela Puc Minas. Advogado militante.

Ao rejeitar o Recurso Extraordinário interposto pelo Município de São Paulo frente à decisão do Tribunal Regional da 3ª Região, a Segunda Turma do STF demonstrou certa inclinação em reconhecer a impossibilidade de que a base de cálculo desse tipo de taxa tenha como referência a natureza da atividade exercida pelo ente fiscalizado.

A matéria envolve questões referentes à segurança jurídica em matéria tributária, mas está também, de certa maneira, ligada ao princípio da isonomia, que não deveria permitir que dois contribuintes recebam tratamento desigual diante do fisco.

Cabe dizer que ainda é cedo para tratar como precedente consolidado o acórdão de relatoria do Ministro Dias Toffoli, ou qualquer outra manifestação da corte constitucional em direção semelhante. Assim, faz-se necessário examinar a decisão e debater o mérito tanto do voto vencedor quando da divergência, esperando que a questão venha a ser analisada pelo pleno, o que certamente ocorrerá, eventualmente.

Para esse fim, inicialmente (2) discutiremos a natureza constitucional do debate, sem a qual o mesmo não poderia ter chegado ao STF. Em síntese, é necessário compreender os limites que a Constituição estabeleceu à cobrança de tributos dessa natureza, e em que aspectos a Taxa de Fiscalização de Estabelecimentos (TFE) do município de São Paulo poderia representar uma violação a esses limites, o que, de fato, ensejaria uma intervenção da corte constitucional para proteger o direito do contribuinte. É aqui também que tentaremos caracterizar o objeto da discussão judicial propriamente, que é a TFE paulistana, especificamente no que diz respeito à sua base de cálculo, critérios estabelecidos e o porquê de terem sido objeto de questionamento por parte, no caso da jurisprudência em análise, da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT).

No momento seguinte (3), discutiremos o acórdão prolatado pela Segunda Turma do STF e a possibilidade de que tal decisão venha a ser objeto de nova discussão posterior, em razão de não ser uma decisão do pleno, além de haver, como observamos, divergência até mesmo dentro da Segunda Turma. Assim, tentaremos estabelecer uma visão crítica acerca do papel da corte no exame da constitucionalidade das normas de direito tributário emanadas dos diversos entes da federação.

Concluimos (4) apresentando os dois lados do debate e firmando um posicionamento a respeito da direção que a criação das taxas de fiscalização de estabelecimentos deve adotar, em favor de uma maior segurança jurídica para as municipalidades que optarem por fazer a cobrança.

## 2. A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA MUNICIPAL NA CONSTITUIÇÃO E AS TAXAS DE LOCALIZAÇÃO E FUNCIONAMENTO

No Brasil, a competência tributária é dada pela Constituição de 1988. Embora os diferentes entes tenham autonomia para organizar sua legislação tributária, e a Constituição não tenha instituído tributos, mas apenas dado previsão de sua instituição, é certo que o princípio da legalidade aplicado ao Direito Tributário garante que os tributos cuja instituição não tenha sido ao menos prevista pela Constituição não poderão de forma alguma ser instituídos pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Assim, segundo Josiane Minardi, competência tributária é a outorga de poder concedido pela Constituição Federal aos Entes Federativos para que eles possam instituir e majorar tributos<sup>2</sup>.

Essa previsão é também o elemento que, em nosso entendimento, abre espaço para que o STF, enquanto órgão máximo de controle de constitucionalidade no Brasil, delibere com frequência a respeito de questões de ordem tributária. Quando os entes da federação instituem um tributo, não sendo a possibilidade (ou mesmo a forma) de instituição pacífica, é comum que a corte seja chamada a se posicionar acerca do tema, decidindo se a cobrança está ou não de acordo com aquelas competências que foram estabelecidas na Constituição a respeito do poder de tributar.

O STF seria, nesse sentido, uma espécie de guardião última das limitações ao poder de tributar, estas mesmo entendidas, segundo MINARDI, como elemento capaz de dar certa direção à competência tributária, de forma que a mesma seja estabelecida em conformidade com o sistema mais amplo dos direitos fundamentais<sup>3</sup>.

Isso posto, a Constituição de 1988 previu especificamente a possibilidade de que os entes viessem a instituir taxas cobradas em razão do exercício do poder de polícia, nos termos da primeira parte do Art 145, II:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

II - **taxas, em razão do exercício do poder de polícia** (...)<sup>4</sup>. (grifo nosso).

---

<sup>2</sup> MINARDI, Josiane. *Manual de direito tributário*. Salvador: JusPodivm, 2015, p. 45.

<sup>3</sup> MINARDI, Josiane, op. cit. p. 73.

<sup>4</sup> BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

Como afirmamos anteriormente, trata-se de uma previsão abstrata, a ser concretizada na norma tributária de cada ente, de acordo, inclusive, com os limites ao exercício do poder de polícia no âmbito do próprio ente federado. Como sabemos, no entanto, é outro o dispositivo constitucional que, analisado em conjunto com a norma acima, nos permite compreender a instituição das taxas de localização e funcionamento pelas quais têm optado as municipalidades: o Art. 30, ao estabelecer a competência municipal para legislar sobre assuntos de interesse local.

Sendo assim, conjugadas a competência para legislar sobre questões de interesse local e a competência para instituir taxas próprias do exercício de poder de polícia, é fato que os municípios brasileiros as têm instituído em várias oportunidades, e que nem sempre essa instituição tem sido vista com bons olhos pelos contribuintes, que questionam frequentemente a base constitucional das taxas, levando o STF a se pronunciar com frequência acerca do tema<sup>5</sup>.

De que forma se dará tal questionamento? Ora, se é certo que a Constituição legou aos entes da federação o poder de estabelecer as taxas em razão do exercício do poder de polícia, é certo também que qualquer questionamento judicial a respeito deverá se restringir a dois aspectos: primeiro, a forma como as taxas serão cobradas. Em segundo lugar em que situação isso ocorrerá.

A partir dessas duas questões, por exemplo, é que o STF pode decidir que a cobrança é constitucional se o aparato estiver devidamente estabelecido, independentemente da efetiva fiscalização ocorrer para cada contribuinte, como observa Sabbag<sup>6</sup>.

Por sua vez, o poder de polícia ao qual se refere o comando constitucional é posteriormente esclarecido pelo próprio Código Tributário Nacional (CTN), em seu Art. 78:

Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos<sup>7</sup>.

---

<sup>5</sup> Neste sentido, ver BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). *A Constituição e o Supremo* [recurso eletrônico]. 5. ed. atual. até a EC 90/2015. Brasília: STF, Secretaria de Documentação, 2016, p.1189.

<sup>6</sup> SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 403.

<sup>7</sup> BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Denominado Código Tributário Nacional pelo art. 7º do Ato Complementar nº 36, de 13.3.1967. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm). Acesso em: 25 set. 2017.

Assim, segundo MAZZA, “o poder de polícia desdobra-se num trinômio consistente nas atividades administrativas de limitar, fiscalizar e sancionar particulares em favor do interesse público”<sup>8</sup>.

Luciano Amaro, *apud* SABBAG, explica que “a taxa de polícia é cobrada em razão da atividade do Estado, que verifica o cumprimento das exigências legais pertinentes e concede a licença, a autorização, o alvará e etc.”<sup>9</sup>.

Na órbita municipal, podemos observar que tal dispositivo tem sido comumente associado ao que se denomina popularmente de “taxa de alvará”, em razão dos alvarás de funcionamento que muitos municípios expedem como parte desse processo de fiscalização. Instados pela fiscalização rotineira, os estabelecimentos devem ser capazes de apresentar o respectivo dispositivo autorizativo, sob pena de serem multados, ou até mesmo terem suas atividades paralisadas.

Seguindo tal direção, o Município de São Paulo promulgou a Lei 13.477 de 2002, que “institui a Taxa de Fiscalização de Estabelecimentos - TFE, e dá outras providências”. Primeiramente, cabe ressaltar que a taxa paulistana não tem, em sua maior parte, características que possam distanciá-la daquela cobrada em tantos outros municípios brasileiros. A base da controvérsia, portanto, será especificamente o caput do Art. 14 da referida lei, com a seguinte redação “Art. 14. **A Taxa será calculada em função do tipo de atividade exercida no estabelecimento**, em conformidade com a Tabela Anexa a esta lei - Seções 1, 2 e 3”<sup>10</sup> (grifo nosso).

Nos parece que a justificativa para que o comando tenha sido estabelecido da maneira colocada acima é simples: as taxas são cobradas em razão da fiscalização, havendo peculiaridades específicas à fiscalização de diferentes atividades, seria razoável que o valor a ser pago em razão do exercício do poder de polícia também variasse. O legislador, então, teria reconhecido diferentes níveis de complexidade, ou talvez até mesmo de expertise necessária para a realização de dada fiscalização, e, ao fazer isso, optado por cobrar dos contribuintes de acordo.

---

<sup>8</sup> MAZZA, Alexandre. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 182.

<sup>9</sup> SABBAG, Eduardo, *op. cit.* p. 400.

<sup>10</sup> SÃO PAULO (município). *Lei nº 13.477, de 30 de dezembro de 2002*. Institui a Taxa de Fiscalização de Estabelecimentos - TFE, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.prefeitura.sp.gov.br>. Acesso em: 25 set 2002.

SANTOS, Giltônio Maurílio. Controle de Constitucionalidade e Limitações ao Poder de Tributar: Estudo de Caso a partir da Taxa de Fiscalização de Estabelecimentos do Município de São Paulo. pp. 78-90

Como já mencionamos anteriormente, no entanto, não é incomum que os contribuintes afetados pela cobrança de determinada taxa se rebelem contra a cobrança, levando seu inconformismo ao poder judiciário, como de fato ocorreu, na ação movida pela ECT. Será essa a provocação que levará a Segunda Turma do STF a se manifestar acerca da possibilidade da taxa de fiscalização ter como base de cálculo a natureza da atividade realizada pelo contribuinte, e é o que analisaremos ao longo da próxima seção.

### **3. O RE 990.914/SP COMO DIREÇÃO DO STF NA CONTROVÉRSIA ACERCA DOS LIMITES DAS TAXAS DE FISCALIZAÇÃO**

O processo de origem em comento é uma ação de embargos à execução que opôs a ECT, diante da execução fiscal proposta pelo Município de São Paulo que, como observamos acima, tentou a cobrança de taxa de fiscalização. Entre outros argumentos, que não são de interesse deste trabalho, a peça de embargos alegava a inconstitucionalidade da cobrança de taxa de fiscalização de estabelecimento tendo como base de cálculo a natureza da atividade exercida. A discussão, como observamos, chegou ao STF.

Em seu voto de relatoria, o Ministro Dias Toffoli entendeu pela inconstitucionalidade da adoção de um critério de cobrança baseado no tipo de atividade realizada pelo contribuinte. Em tempo, cabe observar que não foi essa a primeira vez que a taxa de fiscalização cobrada pelo Município de São Paulo chegou ao STF, já havendo discussão anterior acerca da Lei 9.760 de 1983, que estabelecia como critério para cobrança da taxa o número de empregados do estabelecimento.

Em ambos os casos, segundo o Ministro, deveria permanecer o entendimento da corte, de acordo com o qual:

as taxas se comprometem tão somente com o custo do serviço específico e divisível que as motiva ou com a atividade de polícia desenvolvida, devendo haver uma equivalência razoável entre o custo real dos serviços e o montante a que pode ser compelido o contribuinte a pagar<sup>11</sup>.

Com efeito, o que nos parece é que a controvérsia aqui seria dirimida no fato de que o Município de São Paulo não foi capaz de demonstrar qualquer relação de causalidade entre os

---

<sup>11</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Acórdão no Recurso Extraordinário com Agravo 990.914/SP*. Relator: Toffoli, Dias. Julgamento em 20 de jun. de 2017. Publicado no DJ de 19 de set. de 2017. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=312754824&tipoApp=.pdf>. Acesso em 22 de set. de 2017.

valores efetivamente gastos com a fiscalização e a natureza da atividade a ser fiscalizada. Por tal razão, não haveria de se falar em cobrança maior ou menor do tributo em razão da atividade exercida pelo contribuinte.

Sem inovar em seu voto, o Ministro Ricardo Lewandowski acompanhou o entendimento da relatoria, de maneira que foi esse o entendimento que fixou o resultado jurisprudencial aqui analisado.

Ocorre, no entanto, que o Ministro Edson Fachin abriu divergência acerca da questão para discordar e demonstrar entendimento no sentido de que seria possível a cobrança da taxa utilizando-se o critério proposto pelo legislador municipal paulistano, colocando-se nos seguintes termos:

Da minha parte, daria, como de fato compreendo, que seria hipótese de provimento parcial do agravo, com a finalidade de reformar o acórdão recorrido e determinar a exigibilidade da taxa de fiscalização de estabelecimento nos exercícios de 2003, 2004 e 2005, **entendendo que é constitucional a adoção de valores fixos hauridos da atividade econômica do contribuinte para a mensuração do *quantum debeat* de taxa**, tendo em vista tratar-se de critério objetivo que permite presunção razoável do custo de fiscalização do estabelecimento por parte do Município.<sup>12</sup> (grifo nosso).

Ressalte-se que, independentemente, a corte afastou qualquer tentativa de igualar tal situação àquela da cobrança de taxas de fiscalização realizada de acordo com o tamanho do estabelecimento fiscalizado. O Município de São Paulo, de fato, pugnou pela semelhança entre as duas situações, mas isso também foi amplamente rejeitado não apenas no voto vencedor, mas também no parecer do Ministério Público.

Entendemos que a controvérsia entre os dois posicionamentos gira em torno de uma questão de ordem bastante prática: do ponto de vista da decisão dada pelo ministro Toffoli, não seria possível vincular a cobrança da taxa à atividade, por não haver relação clara de causalidade entre atividades específicas e o gasto que a Administração efetivamente realizaria com a fiscalização.

Do ponto de vista do ministro Fachin, por outro lado, o entendimento é no sentido de que, por ser o tipo de atividade um critério razoavelmente objetivo, o município poderia sim, através dele, chegar ao valor necessário para realizar a fiscalização.

Podemos observar, portanto, que a controvérsia é bem delimitada em uma pergunta: é possível utilizar o tipo de atividade realizada por um contribuinte como critério objetivo para

---

<sup>12</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal, op. cit.

determinar os valores que serão gastos pela Administração com sua fiscalização? A resposta que alguém daria para essa pergunta também orienta o entendimento que este mesmo alguém teria acerca do resultado do julgamento no STF.

Antes de estabelecermos uma posição acerca da controvérsia, entendemos que é necessário analisar um aspecto específico que, em nosso modo de ver, não recebeu a devida cobertura pelos insígnis ministros: a questão referente à segurança jurídica na cobrança da taxa.

Embora a legislação paulistana estabeleça alguns critérios a respeito (pontuando, por exemplo, que na existência de mais de uma atividade, a taxa será cobrada de acordo com aquela que for predominante), é certo que nem toda atividade será imediatamente reconhecida e a taxa cobrada de acordo. Cabe ressaltar que vivemos em uma época na qual novos ramos de atividade surgem a cada década, e encontrar equivalências na legislação tributária nem sempre é algo que se possa fazer de forma simples.

Dizemos isso para sustentar que, em uma situação na qual o contribuinte da taxa não consiga determinar com precisão o ramo de atividade ao qual pertence, o mesmo padecerá de grande insegurança jurídica, sendo forçado inclusive a mover a máquina administrativa com consultas e questionamentos que, a bem da verdade, movem tantos recursos da Administração quanto a fiscalização propriamente dita. Analisando por esse ponto de vista, concluiríamos que mais razoável e adequado é adotar uma taxa cuja cobrança não seja baseada nesse tipo de critério.

Por outro lado, é razoável também prever que a fiscalização de todas as atividades não é exatamente igual, de forma que certas atividades demandarão mais tempo e dedicação da polícia administrativa, além de exigirem, em razão de sua própria natureza, um trabalho mais complexo de inspeção. Ressaltamos, por sinal, que isso não necessariamente se vincula a um outro critério utilizado e reconhecido pela jurisprudência, que é o tamanho do estabelecimento. Um estabelecimento grande poderia ser de fiscalização simples, enquanto um estabelecimento de porte menor poderia ser de fiscalização complexa, hipoteticamente.

Se aceitarmos o que está proposto no parágrafo acima, concluiremos que, no momento em que o município estabelece diferentes alíquotas para atividades diversas, ele está na verdade reconhecendo que cada atividade deve contribuir para o aparato de fiscalização de acordo com os recursos que será necessário mobilizar em razão de sua existência.

Quando não estabelece essa diferenciação, conseqüentemente, o município está determinando que certas atividades, cuja fiscalização é menos complexa e movimenta menos

o aparato administrativo, estariam, na prática, contribuindo parte dos recursos necessários à fiscalização daquelas que são reconhecidamente mais complexas. Nessa hipótese, não estaria o legislador, ao igualar os contribuintes, na verdade os desigualando? Segundo a lição de AMARO, ressaltamos, o princípio da igualdade tributária não veda apenas que se prejudique um contribuinte, mas também veja que o mesmo seja favorecido, analisando-se em sentido oposto<sup>13</sup>.

Parece-nos, num primeiro momento, que não há uma resposta correta para essa questão. A matéria da segurança jurídica é de caráter essencial para o Direito Tributário, mas as razões postas acima também deveriam ser. Ambos os argumentos são razoáveis, em nosso entendimento, e poderiam ter sido igualmente aceitos pela corte. É fato, no entanto, que a Segunda Turma optou por decidir a questão em favor da previsibilidade e segurança jurídica que, ademais, orientam o Direito Tributário em muitos outros aspectos de sua consolidação e aplicação. Ocorre, no entanto, que tal entendimento está longe de ser pacífico, e é de se esperar que a discussão seja retomada em outro momento.

Dizemos isso por dois motivos: primeiramente, como observamos acima, a divergência já está devidamente caracterizada, através do Ministro Fachin, dentro da própria Segunda Turma. Em segundo lugar, não se trata ainda de uma decisão do Tribunal Pleno, e muito menos de matéria decidida em sede de repercussão geral, de forma que, neste momento, indica apenas uma tendência de determinados membros do colegiado em decidirem dessa maneira, e não um acolhimento definitivo da tese.

De fato, cabe a nós observarmos que os posicionamentos do STF em matéria tributária às vezes demoram bastante a serem consolidados, e mudanças não são incomuns. Ressalte-se, com efeito, o posicionamento exemplificado acima, em que a corte passou de uma concepção inicial de que a taxa de fiscalização só poderia ser exigida quando houvesse o efetivo exercício do poder de polícia para o entendimento mais recente, pelo qual basta que haja o aparato de fiscalização atuante, independente da fiscalização de cada contribuinte em concreto, para que taxa seja exigida de todos.

Outro elemento a ensejar discussão posterior da tese é o fato de que a decisão, neste caso, contraria o interesse do fisco, de forma que é provável que o Município de São Paulo tenha outras execuções fiscais de caráter semelhante em curso, e que, com a publicação deste acórdão, outros contribuintes também optem por judicializar a questão, abrindo espaço para manifestação da primeira turma do STF, e talvez até mesmo para uma discussão em sede de

---

<sup>13</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 135.

repercussão geral. Tudo isso sem considerar, como também é possível, que outros municípios da Federação tenham adotado critério semelhante em sua própria legislação, que poderia agora ser questionado judicialmente em razão dessa decisão.

Tudo isso, portanto, dá a entender que a controvérsia permanece e permanecerá ainda por algum tempo, enquanto não houver uma manifestação mais definitiva acerca do tema. Considerados tais aspectos, apresentaremos em sequência as conclusões derivadas deste estudo.

#### **4. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O objetivo deste trabalho era caracterizar um julgado recente em matéria tributária, demonstrando como a questão permanece controversa, e o que isso significa para os contribuintes (e também para o fisco) em termos de segurança tributária ao longo dos próximos anos.

Para esse fim, buscamos primeiro esclarecer a natureza das taxas cobradas em razão do exercício do poder de polícia por parte dos municípios que, em grande parte, assumem a tarefa de conceder os chamados “alvarás de funcionamento” para estabelecimentos localizados em seus respectivos territórios e recolhem, ato contínuo, a competente taxa, desde que devidamente prevista na legislação local.

O caso de nosso especial interesse diz respeito à TFE paulistana, que estabeleceu, no próprio texto legislativo, a possibilidade de cobrança diferenciada em razão da natureza da atividade. Tal escolha foi questionada pela ECT, que, argumentando pela inconstitucionalidade de tal forma de cobrança, fez com que a questão fosse levada até o STF, onde o modelo de cobrança utilizado pelo Município de São Paulo foi julgado incompatível com o permissivo constitucional de cobrança.

Entendemos, a partir de nosso estudo, que a base da controvérsia está entre a possibilidade ou não de se determinar o efetivo gasto do município com a fiscalização a partir da natureza da atividade exercida pelo contribuinte fiscalizado. Assim, se alguém pudesse afirmar que se trata de um critério objetivo para determinação do gasto a ser empenhado na tarefa, entenderia-se que é uma forma razoável de fazer a cobrança. Não é o que a maioria da Segunda Turma entendeu, no entanto, vencido o ministro Fachin.

De nossa parte, em que pese o argumento no sentido de que a diversificação e avanço da complexidade das atividades realizadas por potenciais contribuintes atrapalha qualquer

tentativa de estabelecer um critério objetivo para a cobrança a partir dessa base, prejudicando a segurança jurídica da cobrança, entendemos que razão assiste ao Ministro Fachin.

Cabe lembrar, inicialmente, que os princípios do Direito Tributário caminham lado a lado com princípios mais gerais de Direito Público, entre eles o chamado princípio da indisponibilidade do interesse público, segundo o qual a norma de Direito Público deve sempre ser orientada no sentido de proteger o patrimônio público como patrimônio de toda a coletividade.

Se entendermos, como parece razoável entender, que nem toda atividade de fiscalização demandará a mesma quantidade de recursos da Administração, ficará claro que só existem dois caminhos a seguir para o legislador: ele pode, de um lado, dividir os custos de uma fiscalização mais onerosa entre todos os contribuintes. Se o fizer, no entanto, ele estará agindo de forma injusta em relação àqueles contribuintes cuja atividade não exige uma fiscalização naturalmente mais onerosa para a Administração.

Ele pode, por outro lado, ignorar o fato de que a fiscalização mais complexa demanda mais recursos e fazer com que esse dispêndio adicional seja proveniente de outros recursos, que não da arrecadação realizada através da cobrança da taxa de fiscalização. Ao fazê-lo, no entanto, incorre em grave violação do princípio da indisponibilidade do interesse público, em nosso entendimento.

Como reiteramos acima, não se trata de um problema para o qual haja uma resposta imediatamente correta, mas também não nos parece que seja um problema totalmente sem solução. A pergunta a ser feita é: a certeza e segurança de certa categoria de contribuintes é um bem mais importante de se proteger do que a justiça tributária e o interesse público aqui representado como responsabilidade fiscal? Parece-nos que não.

Por tais motivos, nos parece que labora em equívoco a Segunda Turma em seu entendimento atual, de forma que nos parece mais razoável que, nos próximos anos, o STF venha a desenvolver um posicionamento definitivo acerca da questão que seja mais parecido com a posição adotada pelo Ministro Fachin, ressaltando-se o caráter objetivo do tipo de atividade como critério de cobrança, e autorizando a produção legislativa de acordo.

É neste sentido que colocamos nossa conclusão. Embora não seja possível prever a forma definitiva do posicionamento do STF, entendemos que se trata de um caso em que, em dúvida, a corte deveria decidir em favor das municipalidades e não em favor dos contribuintes, de forma inclusive a impedir que as atividades de fiscalização tenham suas alíquotas fixadas de forma a fazer com que alguns contribuintes paguem pelos outros.

SANTOS, Giltônio Maurílio. Controle de Constitucionalidade e Limitações ao Poder de Tributar: Estudo de Caso a partir da Taxa de Fiscalização de Estabelecimentos do Município de São Paulo. pp. 78-90

O que sabemos, na prática, é que a Administração fará primeiro o cálculo de seus custos, para depois decidir qual deve ser a taxa cobrada em razão do exercício do poder de polícia. O que isso quer dizer é que, se determinada atividade de fiscalização onera mais os cofres públicos, isso será levado em consideração na hora de determinar o valor do tributo, não importa se será dividido igualmente por todos os contribuintes (ou utilizando outros critérios, como o amplamente aceito da área do estabelecimento) ou se será dividido de acordo com critérios mais justos que considerem o que de fato é necessário como fiscalização de uma atividade em específico.

Como sempre, as questões que envolvem matéria de Direito Tributário são capazes de invocar grandes controvérsias no âmbito das cortes superiores do Brasil, de forma que é de se esperar que as razões levantadas acima não venham a ser analisadas apenas pelo Ministro Fachin, dando espaço a uma grande discussão que, por certo, ainda gerará uma grande quantidade de insegurança para o legislador e para os órgãos de arrecadação municipais antes que tenha sido decidida em definitivo.

## **REFERÊNCIAS**

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. 292 p.

BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Denominado Código Tributário Nacional pelo art. 7º do Ato Complementar nº 36, de 13.3.1967. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm). Acesso em: 25 set. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). *A Constituição e o Supremo [recurso eletrônico]*. 5. ed. atual. até a EC 90/2015. Brasília : STF, Secretaria de Documentação, 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Acórdão no Recurso Extraordinário com Agravo 990.914/SP*. Relator: Toffoli, Dias. Julgamento em 20 de jun. de 2017. Publicado no DJ de 19

SANTOS, Giltônio Maurílio. Controle de Constitucionalidade e Limitações ao Poder de Tributar: Estudo de Caso a partir da Taxa de Fiscalização de Estabelecimentos do Município de São Paulo. pp. 78-90

de set. de 2017. Disponível em

<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=312754824&tipoApp=.pdf>.

Acesso em 22 de set. de 2017.

MAZZA, Alexandre. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2015.

MINARDI, Josiane. *Manual de direito tributário*. Salvador: JusPodivm, 2015.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SÃO PAULO (município). *Lei nº 13.477, de 30 de dezembro de 2002*. Institui a Taxa de Fiscalização de Estabelecimentos - TFE, e dá outras providências. Disponível em:

<http://www.prefeitura.sp.gov.br>. Acesso em: 25 set 2002.