

**CENTRO UNIVERSITÁRIO
“ANTÔNIO EUFRÁSIO DE TOLEDO”
DE PRESIDENTE PRUDENTE**

CURSO DE PÓS GRADUÇÃO, PESQUISA E EXTENSÃO

**A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DA TAXA DE FISCALIZAÇÃO DE
ESTABELECIMENTO DE PIRAPOZINHO E SUA (IN)CONFORMIDADE
CONSTITUCIONAL**

Leandro de Jesus Imperador

Presidente Prudente/SP

2016

**CENTRO UNIVERSITÁRIO
“ANTÔNIO EUFRÁSIO DE TOLEDO” DE
PRESIDENTE PRUDENTE**

CURSO DE PÓS GRADUAÇÃO, PESQUISA E EXTENSÃO

**A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DA TAXA DE FISCALIZAÇÃO DE
ESTABELECIMENTO DE PIRAPOZINHO E SUA (IN)CONFORMIDADE
CONSTITUCIONAL**

Leandro de Jesus Imperador

Monografia apresentada como requisito parcial de Conclusão de Curso para obtenção do grau de especialista em Direito Empresarial e Tributário, sob orientação da Professora Ana Laura Teixeira Martelli Theodoro.

Presidente Prudente/SP

2016

**A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DA TAXA DE FISCALIZAÇÃO DE
ESTABELECIMENTO DE PIRAPOZINHO E SUA (IN)CONFORMIDADE
CONSTITUCIONAL**

Trabalho de Monografia aprovado como
requisito parcial para obtenção do Grau
de Especialista em Direito Empresarial e
Tributário.

Ana Laura Teixeira Martelli Theodoro

Guilherme Prado Bohac de Haro

Wilton Boigues Corbalan Tebar

Presidente Prudente, 19 de maio de 2.016.

O tributo, principal forma de receita pública do Estado Moderno, revela-se componente fundamental de sua estrutura, bem como do modelo econômico adotado no país. A efetivação dos direitos fundamentais, declarados e assegurados na Constituição não se faz sem o dispêndio de recursos, fato que não se limita aos direitos prestacionais. Dessa forma, o tema de tributação conecta-se com o próprio Cerne da Constituição, os direitos e as garantias fundamentais.

Com um desses direitos – o direito a propriedade – a ligação é particularmente forte e evidente.

(MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de direito constitucional. 9. ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2014, p. 1366

Dedico este trabalho à minha mãe (*in memoriam*) sinônimo de força e dedicação à família; ao meu pai, pela superação das adversidades da vida; ao meu irmão, pela paciência ímpar com o trato diário, e à minha namorada, pelo seu imenso coração.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a minha orientadora, Dra. Ana Laura Teixeira Martelli Theodoro, por sua disposição na orientação desta pesquisa, apesar de seus inúmeros afazeres e transmissão de seus conhecimentos na discussão e orientação do tema abordado, principalmente pela presteza na revisão final do trabalho.

RESUMO

O presente trabalho analisa a regra-matriz de incidência da Taxa de Fiscalização de Estabelecimento instituída pelo Código Tributário de Pirapozinho/SP com o objetivo de definir/analisar o respeito de seus aspectos com as disposições/limites instituídos pela Constituição Federal e Código Tributário Nacional no exercício da competência de instituir Taxas de Polícia e, assim, definir sua verdadeira natureza jurídica. Utiliza-se do método dedutivo de pesquisa a partir da análise das disposições constitucionais referentes aos aspectos da regra-matriz constitucional dos tributos, seguida da análise dos aspectos e limites da regra-matriz da Taxa de Polícia fixada na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional para, ao final, realizar o cotejo da compatibilidade vertical das disposições e, deste modo, definir a finalidade e natureza jurídica da Taxa de Fiscalização de Estabelecimento do Município de Pirapozinho/SP. Constata-se que o legislador infraconstitucional, retomadas as suas pretensões arrecadatórias na instituição de taxas de polícia, desvirtua a natureza jurídica do tributo ao desrespeitar os limites instituídos pela Constituição Federal e Código Tributário Nacional. Conclui-se que a Taxa de Fiscalização de Estabelecimento do município em exame tem natureza de imposto, pois o aspecto material da referida taxa não se refere à atuação estatal, mas à atividade do contribuinte de explorar estabelecimento – assertiva confirmada pela eleição do aspecto quantitativo referível à atividade do contribuinte e não à atuação estatal.

Palavras-chaves: Regra-matriz de incidência; Regra-matriz de incidência da taxa de polícia; Limites na instituição de taxas de polícia; Taxa de Fiscalização de Estabelecimento de Pirapozinho/SP.

ABSTRACT

The present work analyzes the incidence array rule of Inspection of establishment rate established by the Tax Code of Pirapozinho/SP with the goal of defining/reviewing the respect of its aspects with the provisions/limits imposed by the Federal Constitution and national tax code in the exercise of jurisdiction to establish Rates of Police and thus set their true legal nature. Use of the deductive method of the research from the analysis of the constitutional provisions concerning aspects of rule constitutional array of taxes, followed by analysis of the aspects and limits of rule array of Police rate fixed in the Federal Constitution and the national tax code, finally, perform the vertical compatibility collation of provisions and thus define the purpose and legal nature of the Inspection rate of establishment of the municipality of Pirapozinho/SP. It is noted that the legislature resumed their claims revenue collection infra on imposition of rates of police misrepresenting the legal nature of the tribute to disregard the limits imposed by the Federal Constitution and national tax code. It is concluded that the Inspection rate of establishment of the municipality in question has tax nature, because the material aspect of the said fee is not state action but activity of the taxpayer to explore establishment, confirmed this assertion by the election of the quantitative aspect referable the activity of the taxpayer and not the State performance.

Key words: incidence matrix Rule; Rule array of incidence rate of police; limits on the imposition of rates of police; supervisory Rate of establishment of Pirapozinho/SP.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	11
2.1 Aspecto Material da Regra-Matriz de Incidência Tributária	12
2.2 Aspecto Temporal da Regra-Matriz de Incidência Tributária.....	16
2.3 Aspecto Espacial da Regra-Matriz de Incidência Tributária	19
2.4 Aspecto Pessoal da Regra-Matriz de Incidência	20
2.4.1 Sujeito ativo	21
2.4.2 Sujeito passivo	25
2.5 Aspecto Quantitativo da Regra-Matriz de Incidência.....	29
3 A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DA TAXA DE POLÍCIA.....	35
3.1 Aspecto Material da Taxa de Polícia	37
3.2 Aspecto Temporal	42
3.3 Aspecto Espacial.....	43
3.4 Aspecto Subjetivo.....	44
3.4.1 Sujeito ativo	44
3.4.2 Sujeito passivo	46
3.5 Aspecto quantitativo	49
4 ASPECTOS DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DA TAXA DE FISCALIZAÇÃO DE ESTABELECIMENTO DE PIRAPOZINHO/SP	53
4.1 Aspecto Material.....	53
4.2 Aspecto Espacial.....	59
4.3 Aspecto Temporal	59
4.4 Aspecto Subjetivo.....	62
4.4.1 Sujeito ativo	63
4.4.2 Sujeito passivo	63
4.5 Aspecto Quantitativo	67
5 CONCLUSÃO	71
REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA.....	74

1 INTRODUÇÃO

O Direito Tributário está pautado pelo princípio da legalidade (art. 5º, 37, *caput* e, art. 150, I, todos da Constituição Federal) e as normas que instituem tributos (norma tributária *strictu sensu*) têm todo um regramento constitucional, as quais não só estabelecem o poder de tributar, mas também direitos e garantias aos contribuintes que a doutrina denomina de estatuto do contribuinte.

Em respeito à hierarquia das normas preconizadas pela famosa Pirâmide de Kelsen, o exercício da competência tributária, por meio de normas infraconstitucionais, principalmente em direito tributário, deve respeitar o disciplinamento constitucional, o qual estabelece o arquétipo constitucional da regra-matriz de incidência dos tributos.

A Lei Complementar nº 05/13, do Município de Pirapozinho/SP, instituiu um “novo” Sistema Tributário no município e, com ele, instituiu um tributo denominado de Taxa de Fiscalização de Estabelecimento, disciplinado pelos artigos 207 a 228 da referida Lei Complementar.

A análise superficial das disposições legais contidas na legislação municipal, *a priori*, revelou uma possível dissonância com o arquétipo da taxa de polícia fixada na Constituição Federal de 1988 de tal maneira que o trabalho desenvolvido destinou-se a compreender o arquétipo constitucional das taxas de polícia na Constituição Federal de 1988 e nas limitações impostas pelo Código Tributário Nacional para, após analisarmos os aspectos da regra matriz de incidência da Taxa de Fiscalização de Estabelecimento do Município de Pirapozinho, definir a sua verdadeira natureza jurídica e propor o reconhecimento de sua inconstitucionalidade.

A pertinência da pesquisa revelou-se pelo seu ineditismo e pela constatação de que, reiterando práticas anteriores, os entes políticos estão desvirtuando a finalidade da instituição das taxas de polícia para torná-las tributos com finalidades arrecadatórias. Estão a instituir verdadeiros impostos travestidos de taxas.

A pesquisa desenvolveu-se a partir do regramento da taxa de polícia definido na Constituição Federal de 1988, por meio da pesquisa teórica de dados primários (legislação) e secundários (doutrina). Embora, em muitas oportunidades, as referências bibliográficas pesquisadas sejam anteriores à promulgação da

Constituição Federal de 1988, em linhas gerais, o regramento positivo atinente às taxas foi mantido desde a edição da Emenda Constitucional 1/69 em seu artigo 18 e as referências bibliográficas são posteriores a essa Emenda Constitucional.

A pesquisa foi delimitada à análise exclusiva do arquétipo constitucional da taxa de polícia, embora com pequenas incursões sobre a taxa de serviços, quando imprescindíveis à referência. Assim, não adentramos na discussão da distinção entre taxa e preço público próprio do custeio da atividade estatal vinculada à prestação de serviços públicos.

Diante da proposta de pesquisa de utilização do método dedutivo, foram analisados os aspectos que compõem a norma tributária *strictu sensu*, de conformidade com os ditames constitucionais, relacionados, de modo geral, a todos os tributos. Seguiu-se com a análise dos elementos que compõem a regra-matriz de incidência constitucional das taxas de polícia e as limitações ao legislador na sua definição. Ao final, analisaram-se todos os aspectos que compõem a regra-matriz de incidência da Taxa de Fiscalização de Estabelecimento instituída pelo Município de Pirapozinho/SP, com as críticas que pareceram relevantes, para concluir que o tributo possui natureza de imposto e propor o reconhecimento de sua inconstitucionalidade.

2 REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

A regra-matriz de incidência é expressão utilizada para definir os aspectos da norma de incidência do tributo. Utilizando-se do juízo hipotético, o legislador descreve situações do mundo fenomênico que, em se verificando sua ocorrência, prescreve determinadas consequências, segundo uma lógica do dever-ser. Em se tratando de norma que define a incidência tributária, Paulo de Barros Carvalho (2015, p. 238) denomina-a de “norma tributária em sentido estrito àquela que marca o núcleo do tributo”, para distingui-la das normas que demandam princípios e outras providências administrativas, denominadas de “norma tributária em sentido amplo” (CARVALHO, 2015, p. 239).

A regra matriz de incidência estabelece uma regra de conduta (obrigação de fazer) ao descrever uma hipótese que alude a um fato e lhe atribui as consequências jurídicas decorrentes do implemento desse fato e, na concepção do direito tributário, estruturam a norma tributária em sentido estrito.

Paulo de Barros Carvalho (2015, p. 239) estabelece a estrutura dessas normas ao prescrever:

A hipótese alude a um fato e a consequência prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento irá propagar, razão pela qual se fala em *descriptor* e *prescritor*, o primeiro para designar o antecedente normativo e o segundo para indicar seu consequente.

Estruturalmente, a norma tributária *strictu sensu* é delimitada por um antecessor, hipótese ou descriptor composto por aspectos ou dados indicativos que descrevem o comportamento de uma pessoa, condicionado no tempo e no espaço, bem como um consequente ou prescritor que define os sujeitos da relação jurídica tributária e o quantum devido pelo sujeito passivo.

A par dessa estrutura lógica da regra-matriz de incidência é possível extrair os aspectos de sua composição.

A hipótese, ao prever um fato, compõe-se necessariamente de um aspecto material (comportamento humano), delimitado no tempo e espaço (aspectos temporal e espacial), enquanto o consequente ou prescritor, ao irromper o nascimento de uma relação jurídica, é composto pelos sujeitos dessa relação (aspecto subjetivo – sujeitos ativo e passivo) e o objeto da prestação, ou seja, o

quantum (aspecto quantitativo – base de cálculo e alíquota) que o sujeito passivo estará obrigado a levar ao sujeito ativo para a satisfação da obrigação pecuniária.

Nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho (2015, p. 284):

Se a hipótese, funcionando como *descriptor*, anuncia os critérios conceptuais para o reconhecimento de um fato, o conseqüente, como *prescriptor*, nos dá, também, critérios para a identificação do vínculo jurídico que nasce, facultando-nos saber quem é o sujeito portador do direito subjetivo; a quem foi cometido o dever jurídico de cumprir certa prestação; e seu objeto, vale dizer, o comportamento que a ordem jurídica espera do sujeito passivo e que satisfaz, a um só tempo, o dever que lhe fora atribuído e o direito subjetivo de que era titular o sujeito pretensor.

O conseqüente ou suposto da regra-matriz de incidência tributária *strictu sensu* é o elemento prescriptor da conduta humana exigida com a ocorrência da hipótese de incidência constante no descriptor da norma, do qual se origina a relação jurídica tributária, definida como:

[...] o vínculo abstrato, segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação. (CARVALHO, P.B., 2015, p. 285).

Geraldo Ataliba (2014, p. 42/45) estabelece que a norma jurídica é composta por hipótese, mandamento e sanção, enquanto Paulo de Barros Carvalho exclui o elemento sanção da norma. Verifica-se, portanto, que os aspectos que estruturam a regra-matriz de incidência são os mesmos.

De modo geral, a regra-matriz de incidência tributária compõe-se por uma hipótese, que descreve condutas e apresenta os aspectos (material, temporal e espacial) e um conseqüente, composto pelos aspectos subjetivos (sujeitos ativo e passivo) e quantitativo (base de cálculo e alíquota).

Estabelecida a estrutura da regra-matriz de incidência e os aspectos que a compõem, passa-se a análise de cada um, isoladamente.

2.1 Aspecto Material da Regra-Matriz de Incidência Tributária

O aspecto material da regra-matriz de incidência é o elemento nuclear da descrição da hipótese de incidência tributária a integrar o antecedente ou descriptor da norma tributária *strictu sensu*.

Geraldo Ataliba (2014, p. 54) refere-se à descrição abstrata de um fato, estado de fato ou conjunto de circunstâncias de fato contido na norma tributária *strictu sensu* como hipótese de incidência, enquanto a efetiva ocorrência do fato no mundo fenomênico diz ser fato imponível. Hugo de Brito Machado (2015, p. 130/131) compartilha da expressão de Geraldo Ataliba no que se refere à descrição abstrata do fato contido na norma tratando-a como hipótese de incidência. Diverge, no entanto, quando do acontecimento do fato descrito, referindo-se a tal acontecimento como fato gerador. Paulo de Barros Carvalho (2015, p. 255/256) prefere as expressões hipótese tributária e fato jurídico tributário para designar a descrição abstrata prevista na norma jurídica tributária e o acontecimento do fato descrito. Todavia, é preciso lembrar a corrente utilização da expressão genérica fato gerador para designar tanto a previsão abstrata contida na lei quanto o próprio acontecimento do fato descrito, conforme Amílcar Falcão (2002, p. 2/4).

No presente trabalho, no intuito de distinguir a descrição abstrata do fato previsto na norma tributária de sua efetiva ocorrência, utilizar-se-ão as expressões: 1) hipótese de incidência para a descrição abstrata do fato contido no antecedente da norma tributária *strictu sensu* e, 2) fato gerador para a realização do evento no mundo fenomênico.

Antes de adentrar a tentativa de conceituar ou aclarar o aspecto material da hipótese de incidência, não se pode deixar de mencionar que, embora possível abstrair o núcleo da hipótese de incidência (elemento material) dos demais elementos que o compõem (aspectos temporal e espacial) para fins dogmáticos, essa segmentação é fisicamente impossível, pois, em linhas gerais, o elemento material da hipótese de incidência reflete um comportamento humano, o qual, necessariamente, é condicionado por circunstâncias de tempo e espaço.

O comportamento de uma pessoa, consistência material linguisticamente representada por um verbo e seu complemento, há de estar delimitado por condições espaciais e temporais, para que o perfil típico esteja perfeito e acabado, como descrição normativa de um fato. Seria absurdo imaginar uma ação humana, ou mesmo qualquer sucesso da natureza, que se realizasse independentemente de um lugar e alheio a determinado trato de tempo (CARVALHO, P.B., 2015, p. 264).

Admitida a abstração para fins dogmáticos, no intuito de viabilizar a utilização da linguagem descritiva da ciência do direito, tem-se que o aspecto material da hipótese de incidência é constituído exclusivamente por um

comportamento da pessoa, expresso por meio de um verbo e seu complemento, que expressa um fazer, dar ou, simplesmente, um ser (estado). (CARVALHO, P.B., 1998, p. 125).

Geraldo Ataliba (2014, p. 107) diz que o “Aspecto material é a imagem abstrata de um fato jurídico...”, enquanto Paulo de Barros Carvalho (2015, p. 262/263) critica essa definição genérica do fato, por incluir os aspectos temporal e espacial no aspecto material, ao prescrever, *in verbis*:

É muito comum, por isso, a indevida alusão ao critério material, como a *descrição objetiva do fato*. Ora, a descrição objetiva do fato é o que se obtém da *compostura integral da hipótese tributária*, enquanto o critério material é um dos seus componentes lógicos (CARVALHO, P.B., 2015, p. 263).

Extrai-se dos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho (2015, p. 263/264) que o aspecto material é composto, exclusivamente, pelo verbo e seu complemento, os quais definem o comportamento da pessoa, desvinculados, abstratamente, dos aspectos espacial e temporal.

Diante da diversidade e multiplicidade de comportamentos humanos que podem integrar o aspecto material da norma tributária *strictu sensu*, Luis Eduardo Schoeri (2003, p. 149) elenca alguns casos, o qual resume como sendo os “[...] cinco casos mais importantes”, ao prescrever:

- 1) um acontecimento material ou um fenômeno de consistência econômica, descritos pelas normas tributárias e transformados, conseqüentemente, em figuras jurídicas dotadas de um tratamento determinado pelo ordenamento positivo;
- 2) um ato ou negócio jurídico, tipificado pelo Direito privado ou por outro setor do ordenamento positivado e transformado em “fato” imponible por obra da lei tributária.
- 3) o estado, situação ou qualidade de uma pessoa;
- 4) a atividade de uma pessoa não compreendida dentro do marco de uma atividade especificamente jurídica; e
- 5) a mera titularidade de certo tipo de direitos sobre bens ou coisas, sem que a ela se adicione ato jurídico algum do titular.

Tradicionalmente, costuma-se classificar a hipótese de incidência, quanto ao seu aspecto material, em simples ou complexa, conforme a previsão do fato contido na hipótese de incidência seja uno ou composto por um conjunto de eventos. Adianta-se que essa classificação é criticada por Paulo de Barros Carvalho (1998, p. 126/129).

O aspecto material da hipótese de incidência (comportamento humano abstraído das circunstâncias de tempo e espaço) é elemento nuclear da hipótese de incidência e, em conjunto com o aspecto quantitativo (base de cálculo) da regramatriz de incidência, viabiliza a definição da verdadeira natureza jurídica dos tributos, seja quanto à sua espécie (impostos, taxas, contribuição de melhoria, etc.), seja quanto às subespécies (imposto de renda, imposto de importação etc.). Além disso, é a partir do aspecto material que se classifica um tributo como vinculado e não vinculado.

A Constituição obriga o legislador a pôr no cerne (aspecto material) da h.i. ou (a) o conceito de um fato consistente numa ação estatal, ou (b) um fato desta independente, remoto.

Pode-se dizer, portanto, que são tributos (1) vinculados aqueles cuja hipótese de incidência consiste na descrição de uma atuação estatal (ou uma consequência desta). Neste caso, a lei põe uma atuação estatal no aspecto material da h.i.

São tributos (2) não vinculados aqueles cuja h.i. consiste na descrição de um fato qualquer que não seja atuação estatal. Isto é, a lei põe, como aspecto material da h.i., um fato qualquer não consistente em atividade estatal. (ATALIBA, 2014, p. 131).

Ainda sob o aspecto da material da hipótese de incidência, extrai-se que os tributos podem ser pessoais ou reais, conforme se dê prevalência de aspectos objetivos ou subjetivos na sua configuração. “Se o tributo leva em consideração aspectos pessoais do contribuinte (nível de renda, estado civil, família etc.), ele se diz pessoal. Real será o tributo que ignore esses aspectos” (AMARO, 2000, p. 88). Ou, nos dizeres de Bernardo Ribeiro de Moraes (1996, p. 438/439), “[...] o “imposto” é pessoal quando o mesmo é calculado atendendo às condições pessoais do contribuinte... é real quando o mesmo é calculado sem atender às condições pessoais do contribuinte[...]”.

Pelo exposto, seguindo a orientação de Paulo de Barros Carvalho (1998, p. 124/13), conclui-se que o aspecto material da hipótese de incidência é composto exclusivamente por um verbo e seu complemento que definem um comportamento da pessoa, o qual, por questões dogmáticas, há de ser dissociado dos seus aspectos temporal e espacial.

2.2 Aspecto Temporal da Regra-Matriz de Incidência Tributária

O aspecto temporal da hipótese de incidência é o elemento descritivo que aponta critério de identificação do momento (circunstância de tempo) em que se considera realizado o comportamento humano descrito pelo verbo e seu complemento no elemento material.

Vinculado ao comportamento humano constante no aspecto material, a “[...] situação tributável exige que se determine um momento a partir do qual se considera constituída a obrigação. Tem-se, aí, o aspecto temporal do fato gerador. Cabe à lei definir este momento” (SCHOERI, 2003, p. 151). Este pode vir implícito ou explícito na norma tributária.

Compreendemos o critério temporal da hipótese tributária como o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária. (CARVALHO, P.B., 2015, p. 268).

Nos dizeres de Geraldo Ataliba (2014, p. 94):

Define-se o aspecto temporal da h.i. como a propriedade que esta tem de designar (explícita ou implicitamente) o momento em que se deve reputar consumado (acontecido, realizado) um fato imponível.

Tradicionalmente, quanto ao aspecto temporal da hipótese de incidência, este é classificado como instantâneo, periódico e/ou complexivo¹. Para aqueles que a adotam, a classificação apresenta sua pertinência em razão da definição do momento em que surge a obrigação tributária.

Instantâneos são os fatos geradores – “obrigações tributárias simples, no que respeita ao fato gerador”, no dizer de Merk – que ocorrem num momento dado de tempo e que, cada vez que surgem, dão lugar a uma relação obrigacional tributária autônoma. Exemplo: fato gerador *venda*, em relação ao imposto de vendas e consignações: o fato gerador *importação* (isto é, transposição de lindes, limites ou barreiras aduaneiras), e relação ao imposto de importação etc.

¹ Para a classificação mencionada consultar: FALCÃO, Amílcar. **Direito Tributário Brasileiro**. Editora Financeiras, 1960. p. 287 e ss; FALCÃO, Amílcar, 1928-1967. **Fato Gerador Da Obrigação Tributária**. 6ª ed. revista e atualizada pelo Prof. Flávio Bauer Novelli: anteriores anotações de atualização pelo Prof. Geraldo Ataliba. – Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 70 e ss.

Complexivos ou periódicos (*fattispecie continuative*, segundo Vanoni) são os fatos geradores – “obrigações tributárias complexas, no que respeita ao fato gerador” cujo ciclo de formação se completa dentro de um determinado período de tempo (*Zeitabschnitt, Steuerabschnitt, período d'imposta*) e que consistem num conjunto de fatos, circunstâncias ou acontecimentos globalmente considerados. Exemplo: o fato gerador *renda* (isto é, o fluxo de riqueza que vem a ter às mãos do seu destinatário e que importa num aumento de seu patrimônio, durante um período de tempo determinado), em relação ao imposto de renda (sistema de arrecadação mediante lançamento).

Essa distinção não tem valor meramente acadêmico. Pelo contrário, ele se destina a solucionar problemas práticos ou concretos de alta relevância jurídica.

Assim é que só por via daquelas considerações é possível determinar-se como ocorre a incidência ou, o que equivale a dizer o mesmo, em que momento nasce a obrigação tributária, se quando se realiza cada fato isolado (fato gerador instantâneo), ou quando se completa o ciclo de formação de um fato ou situação globalmente considerados (fato gerador complexivo). (FALCÃO, 2002, p. 70/71).

Ainda, quanto à sua estrutura, aqui fazendo referência ao aspecto material da hipótese de incidência, esta é classificada em simples e complexa.

Classificar-se-ia – de acordo com a literatura dominante – como simples aquela que se conforma pela conceituação de um fato ou acontecimento uno e singelo...

Já a h.i. complexa seria a que se configura pela conjugação de diversos acontecimento ou fatos, pela compreensão de uma situação integrada por variados elementos e os reúne numa só figura (h.i). Neste caso, o fato imponível só se daria com a completa realização de todos os elementos de fato. (ATALIBA, 2014, p. 96).

Amílcar de Araújo Falcão (2002, p. 68) relata a importância da classificação dos fatos geradores em simples e complexos para a correta definição do momento do nascimento da obrigação tributária, ao prescrever:

É decisivo para a obrigação tributária o momento da incidência, ou seja, o da ocorrência do respectivo fato gerador, tanto mais porque a legislação então vigente é que vi reger a relação jurídica.

Por isso mesmo importa determinar o fato gerador, quer do ponto de vista estrutural, quer sob o aspecto de sua formação, integração ou constituição no tempo.

Estruturalmente, o fato gerador pode ser um fato simples ou um fato complexo.

No primeiro caso, teremos um fato isolado, único ou singelo.

Já se vê que como tal se considerará quer um fato, quer, consoante destacamos na definição dada no Capítulo I, um estado de fato.

No caso do fato complexo, ter-se-á em presença uma multiplicidade de fatos congregados de modo a constituir, para repetir as expressões de Mario Bracci, uma unidade teleológica objetiva.

Percebe-se a íntima correlação entre a classificação da hipótese de incidência simples (vinculada ao aspecto material) com a hipótese de incidência instantânea (vinculada ao aspecto temporal), bem como a hipótese de incidência complexa e a periódica ou complexiva.

Para melhor esclarecimento da relação entre a estrutura e o momento da ocorrência do fato gerador, Luis Eduardo Schoeri (2003, p. 151) explica que:

Em Direito Tributário, instantâneo é aquele que se esgota, por sua própria natureza, num certo período de tempo, i.e. aquele que não tende, por sua própria natureza, a reproduzir-se. Daí que um negócio jurídico, por mais duradouras que sejam as tratativas entre as partes, será “instantâneo”, já que se esgotará na sua conclusão.

Fiel à concepção descritiva da linguagem da ciência do direito, a partir da análise da linguagem prescritiva do direito positivo, único objeto a fundamentar a dogmática jurídica, Paulo de Barros Carvalho (2015, p. 271/274) critica essas classificações e estabelece que somente há uma classificação a ser feita quanto ao aspecto temporal da hipótese de incidência. Há aquelas hipóteses de incidência em que o aspecto temporal é explícito, e outras, implícita (CARVALHO, P.B., 1998, p. 140/142).

Nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho (2015, p. 268):

Compreendemos o critério temporal da hipótese tributária como o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária.

E prossegue:

A eleição do momento adequado para a realização do fato jurídico tributário se faz no plano das elaborações legislativas. É aquela entidade que designamos, por um processo de abstração lógica, de critério temporal da hipótese, isto é, o conjunto de elementos que nos habilitam a identificar a condição que atua sobre determinado evento, subordinando-o no tempo. (CARVALHO, P.B., 2015, p. 271).

Vê-se, portanto, que independentemente da constituição do aspecto material da hipótese de incidência e o processo de formação, que dá origem às classificações apontadas (simples e complexos – instantâneos, periódicos e/ou complexivos), o certo é que todas as hipóteses de incidência condicionam a sua

verificação temporal àquilo que o legislador estabeleceu como o momento em que se verifica o comportamento, fato ou situação de fato apto a instaurar a relação jurídica tributária estabelecida no conseqüente da norma tributária *strictu sensu*.

2.3 Aspecto Espacial da Regra-Matriz de Incidência Tributária

Extrai-se que o aspecto espacial da regra-matriz de incidência constitui-se em circunstâncias explícitas ou implícitas, abstratamente consideradas, contidas na hipótese de incidência que indicam o local onde se considerará ocorrido o fato gerador da obrigação tributária.

Paulo de Barros Carvalho (1998, p. 130) aduz que o aspecto espacial compreende os “[...] elementos necessários e suficientes para identificarmos a circunstância de lugar que condiciona [...] o comportamento humano externado no aspecto material da hipótese de incidência”.

Toda ação ou comportamento humano ocorre necessariamente em um determinado local e, no que diz respeito às normas tributárias *strictu sensu* que definem a incidência tributária, apresentam aspecto particularmente importante em razão da organização política brasileira em Estado Federado e a minuciosa delimitação das competências tributárias previstas na Constituição Federal.

Nos dizeres de Luiz Eduardo Schoeri (2003, p. 153):

O exame do aspecto espacial do fato gerador traz ponderações sobre a existência de limites ao exercício da competência tributária, já que, de um lado, a lei poderá definir seu âmbito de aplicação expressamente (quando, então, apenas os fatos geradores ocorridos dentro do território assim definido é que estarão sujeitos à tributação) e, de outro, no silêncio da lei, encontrar-se-á, de todo modo, limite equivalente ao próprio âmbito de aplicação da lei tributária.

Dissociando a competência do aspecto espacial, Paulo de Barros Carvalho (2015, p. 266/267) ensina que não se pode confundir o critério espacial com a própria eficácia territorial da lei e, a par disso, aduz que o critério espacial da hipótese de incidência assume três feições distintas, a saber:

- a) Hipótese cujo critério espacial faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico;
- b) Hipótese em que o critério espacial alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente ocorrido;

- c) Hipótese de critério espacial bem genérico, onde todo e qualquer fato, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares.

Geraldo Ataliba (2014, p. 104) define o aspecto espacial como:

[...] a indicação de circunstâncias de lugar, contidas explícita ou implicitamente na h.i., relevantes para a configuração do fato imponible. Os fatos imponíveis – como fatos concretos da vida real, inseridos no mundo fenomênico – acontecem em determinado lugar. A ubiqualção dos fatos imponíveis é essencial à configuração da obrigação tributária.

Esse mesmo autor também faz referências a três feições em que o critério espacial se constitui na hipótese de incidência. Numa perspectiva genérica, em que o aspecto espacial está implícito na hipótese de incidência, este está delimitado pelo princípio da territorialidade da lei; outras vezes, a lei:

[...] pode dar saliência ou relevo ao aspecto espacial da h.i., acrescentando a este condicionamento genérico um fato específico de lugar, posto como decisivo à própria configuração dos fatos imponíveis. (ATALIBA, 2014, p. 105)

Conclui-se que o aspecto material da hipótese de incidência, quando implícito, possui um regramento geral intimamente ligado ao aspecto de vigência e eficácia da norma jurídica tributária *strictu sensu* (competência) e, quando explícito, possui uma natureza específica de definir o local onde ocorre o fato gerador e, até mesmo, em virtude desta definição de localidade, excluir a incidência das normas tributárias *strictu sensu*, como ocorre com as “zonas francas”.

2.4 Aspecto Pessoal da Regra-Matriz de Incidência

O aspecto pessoal da regra-matriz de incidência integra o elemento prescritor da norma tributária *strictu sensu* ou o conseqüente ou suposto da regra-matriz de incidência. A partir da realização no mundo fenomênico da hipótese de incidência constante no descritor da norma tributária (fato gerador), surge uma relação jurídica composta por sujeitos (ativo e passivo) e uma prestação a ser satisfeita.

Paulo de Barros Carvalho (1998, p. 161/162) explica esse aspecto como:

[...] o conjunto de elementos, contido na consequência das endonormas tributárias e segundo o qual podemos identificar os sujeitos da relação jurídica que se estabelece pelo acontecimento de um fato hipoteticamente previsto.

Nos dizeres de Geraldo Ataliba (2014, p. 80):

O aspecto pessoal, ou subjetivo, é a qualidade – inerente à hipótese de incidência – que determina os sujeitos da obrigação tributária, que o fato impositivo fará nascer. 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, em sujeitos da obrigação. É, pois, um critério de indicação de sujeitos, que se contém na h.i.

Prossegue:

[...] aspecto pessoal da hipótese de incidência é o atributo da h.i que determina o sujeito ativo da obrigação tributária respectiva e estabelece os critérios para a fixação do sujeito passivo. (ATALIBA. 2014, p 82).

Assim, o aspecto pessoal da regra-matriz de incidência tributária traz as informações necessárias para definir quem são os sujeitos integrantes dessa relação jurídica originada a partir da ocorrência do fato gerador previsto na hipótese de incidência.

2.4.1 Sujeito ativo

Sujeito ativo é o integrante da relação jurídica tributária, definido em lei, com capacidade para exigir a prestação pecuniária prevista na norma tributária *strictu sensu*.

Nos dizeres de Geraldo Ataliba (2014, p. 83), “Sujeito ativo é o credor da obrigação tributária. É a pessoa a quem a lei atribui a exigibilidade do tributo”. Já Luciano Amaro (2000, p. 278) prescreve que “[...] sujeito ativo é, na relação jurídica obrigacional tributária, o titular do pólo credor, a que se contrapõe o sujeito passivo, no polo devedor”.

Há divergência doutrinária nas pessoas que podem integrar o pólo ativo da relação jurídica obrigacional tributária. Cumpre definir se somente as pessoas jurídicas de direito público podem ser sujeitos ativos da obrigação tributária ou o podem também pessoas de direito privado e, até pessoas naturais.

Hugo de Brito Machado (2015, p. 143) aponta que somente as pessoas de direito público podem ser sujeito ativo da obrigação tributária ao interpretar a palavra exigir, constante no art. 119 do Código Tributário Nacional, como aquele ente dotado de competência para constituir o crédito tributário e inscrevê-lo como dívida ativa e, posteriormente, promover a execução fiscal, ao prescrever:

É certo que uma pessoa jurídica de direito privado pode receber a atribuição de arrecadar um tributo. E pode até ser destinatária do produto de sua arrecadação. Mesmo assim ela não pode ser qualificada como sujeito ativo da obrigação tributária, por lhe faltar a *competência para exigir seu cumprimento*, no sentido em que esse *exigir* está empregado no art. 119 do CTN. Por isso, é da maior importância identificarmos o significado daquela expressão.

Na verdade, a expressão “titular da competência para exigir o adimplemento da obrigação tributária” significa ter atribuição de constituir o crédito tributário, com o que lhe confere exigibilidade, e em seguida exigir judicialmente seu pagamento, com a propositura, se necessário, da execução fiscal, instrumento que nossa ordem jurídica põe à disposição das Fazendas Públicas para cobrar seus créditos.

As pessoas jurídicas de direito privado e as pessoas naturais não podem promover a execução fiscal porque em nossa ordem jurídica não dispõe de competência para constituir o crédito tributário e inscrevê-lo como Dívida Ativa da Fazenda Pública e, assim, criar o título executivo extrajudicial legalmente hábil para instruir a inicial da execução.

Assim, por *titular da competência para exigir o cumprimento da obrigação tributária*, entendemos a pessoa jurídica que tem condições de constituir o crédito tributário, inscrevê-lo em Dívida Ativa e promover a execução fiscal correspondente, com certeza não podemos colocar nessa condição a pessoa jurídica de direito privado, nem a pessoa natural.

Em sentido contrário, Luciano Amaro (2000, p. 278) propõe interpretação distinta ao disposto no art. 119 do Código Tributário Nacional e ensina:

O artigo 119 do Código Tributário Nacional ficou perdido no tema. Ao dizer que “sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público”, parece querer reservar a designação para os entes políticos, mas termina por dizer: “... titular da competência para exigir o seu cumprimento”. Ora, quem *exige o cumprimento da obrigação* é o *credor*, que nem sempre é o ente político que instituiu o tributo.

As pessoas que a lei põe na condição de credores de obrigações tributárias nas situações comentadas, embora não tenham *competência tributária* (isto é, não possuam aptidão constitucional de *criar* tributos), detêm *capacidade tributária ativa*, isto é, são habilitadas a figurar no *pólo ativo* de obrigações tributárias. Nesse sentido é que deve ser entendido o art. 119 do Código Tributário Nacional, ao falar de competência para *exigir o cumprimento* da obrigação tributária. Esse dispositivo peca, porém, quando supõe que o credor da obrigação tributária necessariamente tenha de ser pessoa jurídica de *direito público*, quando se sabe que o sistema constitucional admite a existência de outras entidades na condição de credoras de obrigações tributárias. Não vemos que outro rótulo dar a elas a não ser o de *sujeito ativo de obrigação tributária*.

Esse dispositivo (diga-se, a bem da verdade) está em sintonia com o art. 5º do Código Tributário Nacional, que pretendeu trancar o sistema tributário na trilogia imposto-taxa-contribuição de melhoria, cujos sujeitos ativos soem ser pessoas de direito público. Na medida, porém, em que se incluíam no sistema tributário outras exações que não correspondam a essas figuras (ou – na visão de certos setores doutrinários – na medida em que essas espécies compreendam os tributos parafiscais), a noção de sujeito ativo (enquanto credor da obrigação tributária) há de ser compreensiva também das entidades *de direito privado* que tenham capacidade tributária ativa. (grifo no original)

Do mesmo entendimento compartilha Geraldo Ataliba (1968, p. 195/196), ao dispor sobre os tributos parafiscais admitindo que tanto as pessoas jurídicas de direito público quanto privado podem figurar como sujeito ativo da obrigação tributária.

Paulo de Barros Carvalho vai além e aduz que até mesmo pessoas físicas podem figurar como sujeito ativo da obrigação tributária.

O sujeito ativo, que dissemos ser o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária, no direito tributário brasileiro pode ser uma pessoa jurídica pública ou privada, mas não visualizamos óbices que impeçam venha a ser pessoa física. Entre as pessoas jurídicas de direito público, temos aquelas investidas de capacidade política – são as pessoas políticas de direito constitucional interno – dotadas de poder legislativo e habilitadas, por isso mesmo, a inovar a organização jurídica, editando normas. Há outras, sem competência tributária, mas credenciadas à titularidade de direitos subjetivos, como integrantes de relações jurídicas obrigacionais que, guardando a personalidade jurídico-privada, exercitam funções de grande interesse para o desenvolvimento de finalidades públicas. Por derradeiro, e como já adiantamos, há possibilidade jurídica de uma pessoa física vir a ser sujeito ativo de obrigação tributária. A hipótese traz como pressupostos que tal pessoa desempenhe, em determinado momento, atividade exclusiva e de real interesse público. Concorrendo os requisitos, nada conspiraria contra a indicação de sujeito de direitos, pessoa física, para arrecadar taxas por exemplo. (CARVALHO. 2015, p. 296) (grifo nosso)

Parece que este também é o entendimento de Aliomar Baleeiro e Antônio Roberto Sampaio Dória, segundo Geraldo Ataliba, ao definir apenas que o sujeito ativo precisa atender a finalidades públicas.

A determinação do sujeito ativo é discricionária; seu único limite é que se trate de pessoa com finalidades públicas (por força do princípio da destinação pública dos tributos, exposto por Aliomar Baleeiro e sublinhado por Antônio Roberto Sampaio Dória). (ATALIBA, 2014, p. 80).

Diante da divergência acima apontada, é preciso distinguir o que é competência tributária e capacidade tributária para uma tomada de posição quanto à

definição de quem é e pode figurar como sujeito ativo na relação jurídica tributária. A primeira refere-se à capacidade do ente político de instituir o tributo enquanto a capacidade diz respeito ao ente que figura no pólo ativo da relação jurídica tributária e detém o poder de exigí-la (CARVALHO, P.B., 2015, p. 217/220). Com isso, filia-se ao posicionamento adotado por Luciano Amaro, Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, Aliomar Baleeiro dentre outros e, inclusive, pelo posicionamento jurisprudencial firmado a partir da edição da Súmula 396/STJ, ao admitir que a Confederação Nacional da Agricultura (CNA) possui legitimidade para figurar no pólo ativo da relação jurídica processual para a cobrança da Contribuição Sindical Rural instituída pelo art. 578 da Consolidação das Leis Trabalhistas (CLT), regulamentada pelo Decreto-lei 1.166/71, com fundamento no art. 149 da Constituição Federal.

Além de definir quem pode figurar como sujeito ativo da relação jurídica tributária, é preciso lembrar que esse elemento ou aspecto da regra-matriz de incidência pode vir implícito ou explícito (CARVALHO, P.B., 1998, p. 162).

Comumente, quando a pessoa jurídica detentora da competência tributária institui o tributo e atribui a si a capacidade para figurar no pólo ativo da relação jurídica tributária, não consta na hipótese de incidência quem é o sujeito ativo. Tal figura apresenta-se implícita no consequente da regra-matriz de incidência.

No caso dos tributos não vinculados (impostos), presume-se sujeito ativo (quando não explicitamente designado pela lei) a pessoa competente para instituí-los. No caso dos vinculados, presume-se sujeito ativo a pessoa exercente da atuação posta no núcleo da hipótese de incidência. (ATALIBA. 2014, p. 84).

Todavia, se a capacidade tributária ou a capacidade de exigir a prestação pecuniária – objeto da relação jurídica tributária – for atribuída à pessoa diversa do ente dotado de competência tributária, necessariamente a lei deverá mencioná-lo de forma explícita, indicando quem é o sujeito ativo da relação jurídica tributária.

A partir da admissibilidade de que pessoas de direito privado e até, pessoas naturais, na concepção de Paulo de Barros Carvalho, figurem como sujeito ativo da obrigação tributária, surge a classificação dos tributos em fiscal e parafiscal. No primeiro, o sujeito ativo da obrigação tributária é o ente político (União, Estados, Distrito Federal ou Municípios), enquanto que, no tributo denominado parafiscal, a lei que institui a exação atribui a capacidade para exigir a prestação pecuniária – objeto

da relação jurídica – a uma pessoa diversa do ente político, para a consecução de seus próprios objetivos.

Roque Antônio Carraza (1977, p. 40) descreve a parafiscalidade como:

[...] a atribuição, pelo titular da competência tributária, mediante lei, de capacidade tributária ativa, a pessoas públicas ou privadas que persigam finalidades públicas ou de interesse público, diversas do ente imposto, que, por vontade da mesma lei, passam a dispor do produto arrecadado, para a consecução dos seus objetivos.

Importa-nos ressaltar que a atribuição de capacidade tributária a ente distinto do ente público instituidor do imposto não altera o regime jurídico da relação jurídica surgida. Mantém-se sua natureza tributária.

2.4.2 Sujeito passivo

Sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa cujo prescritor, ou conseqüente da norma tributária, aponta os elementos capazes de identificá-la como obrigada ao cumprimento da prestação pecuniária – objeto da obrigação tributária.

Comumente, nos impostos, é aquele que revela capacidade contributiva; nas taxas, quem se sujeita à atividade de polícia ou se utiliza dos serviços ou os têm à sua disposição e, por fim, nas contribuições, aquele que é beneficiado com a obra pública ou causa especial em detrimento ao estado.

Geraldo Ataliba (2014, p. 96) define sujeito passivo como:

Sujeito passivo da obrigação tributária é o devedor, convencionalmente chamado contribuinte. É a pessoa que fica na contingência legal de ter o comportamento objeto da obrigação, em detrimento do próprio patrimônio e em favor do sujeito ativo. É a pessoa que terá diminuição patrimonial, com a arrecadação do tributo.

Cabe ressaltar que a primeira parte da definição, ao vincular o sujeito passivo ao contribuinte, restringe o conceito excluindo a figura do responsável tributário.

Existente em nosso ordenamento jurídico tributário a figura do contribuinte e responsável tributário, e a distinção entre esses sujeitos passivos, há de admitirmos a incidência da teoria dualista na obrigação tributária, a ser composta

pelo *debitum*, ou *schuld* e pela *obligatio* ou *haftung*, embora tal teoria não tenha aceitação unânime (SCHOERI, 2003, p. 165). Aquilo que se define como sujeição passiva indireta, nada mais é que a figura do responsável (*haftung*) enquanto o contribuinte é o devedor (*schuld*). Portanto, deve-se compreender a sujeição passiva da relação jurídica tributária de forma ampla, como “[...] a pessoa que fica na contingência legal de ter o comportamento objeto da obrigação” (ATALIBA, 2014, p. 96), para, depois classificar esses sujeitos em sujeito direto e indireto, ou contribuinte e responsável tributário.

Por ora, cumpre-se rememorar apenas que, em virtude da disciplina constitucional da tributação no Brasil, a eleição do sujeito passivo da relação tributária não é discricionária. Está, pois, vinculada aos ditames constitucionais.

O sujeito passivo é, no direito constitucional brasileiro, aquele que a Constituição designou, não havendo discricção do legislador na sua designação. Só pode ser posto nessa posição o “destinatário constitucional tributário” (para usarmos a excelente categorização de Hector Villegas). Nos impostos, é a pessoa que revela capacidade contributiva, ao participar do fato imponible. promovendo-o, realizando-o ou dele tirando proveito econômico (CF, art. 145, § 1º).

Nas taxas, o administrado cuja atividade requeira o ato de polícia, ou que provoque, requeira ou, de qualquer modo, utilize o serviço público (CF, art. 145, II). Nas contribuições, o sujeito que receba *especial* benefício ou causa *especial* detrimento ao estado (CF, arts. 145, III e 149). (ATALIBA, 2014, p. 80).

É que, por ser extremamente minuciosa e quase exaustiva, a Constituição brasileira não deixa margem de liberdade ao legislador ordinário, seja para eleger a materialidade da h.i., seja para designar sujeitos passivos. Estes estão implícitos na Constituição: já estão designados no Texto Supremo, ou por dicção expressa, ou pela indicação sistemática, confirmadas pelos princípios da retribuição (art. 145, II), da proporcionalidade (art. 145, III e 149), quanto às taxas e contribuições, ou capacidade contributiva (art. 145, § 1º), quanto aos impostos (JARACH, 1971, RDP.17, p. 287).

Também com relação ao sujeito passivo, a sua indicação pode ser implícita ou explícita, porém, sempre deve estar vinculado ao aspecto material da hipótese de incidência que, com a ocorrência do fato gerador, revelará o sujeito passivo da obrigação tributária (CARRAZA, 2015, p. 490). Somente poderá ser pessoa dotada de personalidade jurídica, ainda que pessoas sem personalidade jurídica possam realizar o fato gerador (CARVALHO, P.B., 2015, p. 302/308).

A indicação do sujeito passivo é, na maioria dos casos, implícita. Decorre da configuração da h.i. Por isso Jarach escreve que o contribuinte “é o sujeito

obrigado em virtude da própria natureza dos fatos imponíveis[...]. (ATALIBA, 2014, p. 82).

Por vezes, o legislador escolhe como sujeito passivo da obrigação tributária pessoa distinta daquela eleita na Carta Magna ou, nos dizeres do Código Tributário Nacional, que tem relação pessoal e direta (art. 121, do CTN) com o núcleo ou elemento material da regra-matriz de incidência fazendo surgir a figura do sujeito passivo indireto.

Aquele que possui relação pessoal e direta, nos dizeres do Código Tributário Nacional (art. 121, Parágrafo único, inciso I) é o sujeito passivo direto ou, contribuinte, enquanto o terceiro que participa, de alguma forma, do fato gerador – é colocado como sujeito passivo da obrigação – é o responsável tributário. Vê-se, portanto, que também a eleição do responsável não é discricionária. Exige-se que este tenha algum vínculo (art. 128, do CTN) com a hipótese de incidência descrita no antecedente da regra-matriz de incidência e com o substituído, “para que possa forrar-se do ônus econômico acarretado pelo fato de ser responsável pelo pagamento de um tributo (art. 128 do CTN), cujo fato gerador não realizou” (COELHO, 2001, p. 593).

Assim:

[...] somente pessoas que – pela proximidade material com os elementos fáticos determinantes da incidência – possam adequadamente conhecer os contornos e, características dos fatos produtores das relações jurídicas (em que se envolvem) é que podem ser postas, pela lei, na condição de responsáveis. (ATALIBA, 2014, p. 92).

Nos dizeres de Luciano Amaro (2000, p. 296):

O Código Tributário Nacional (art. 121, parágrafo único, II), aparentemente autoriza que *qualquer indivíduo* (que não tenha relação pessoal e direta com o fato gerador) possa ser posto na condição responsável desde que isso se dê por *lei expressa*.

Já o art. 128 diz que a lei pode eleger *terceiro* como responsável, se ele estiver *vinculado* ao fato gerador. Por aí já se vê que não se pode responsabilizar *qualquer terceiro*, ainda que *por norma legal expressa*.

Porém, mais do que isso, deve-se dizer que também *não é qualquer tipo de vínculo* com o fato gerador que pode ensejar a responsabilidade de terceiro. Para que isso seja possível, é necessário que esse vínculo seja de tal sorte que permita a esse terceiro, elegível como responsável, *fazer com que o tributo seja recolhido sem onerar seu próprio bolso*.

A figura do responsável tributário, na dogmática tradicional preconizada por Rubens Gomes de Souza (1960, p. 71/72), limitada pelos preceitos acima apontados, surge, portanto, por meio de duas figuras: a transferência e a substituição. Na primeira hipótese, o vínculo obrigacional surge perante o contribuinte e, por fato posterior, o dever jurídico é transferido à outra pessoa. Já na hipótese de substituição, ocorrido o fato jurídico tributário ou fato gerador concreto, o vínculo obrigacional já nasce com a figura do substituto integrando o pólo passivo da obrigacional tributária (COELHO, 2001, p. 592). Na transferência, haviam, ainda, as subespécies de responsabilidade, consistente na sucessão, solidariedade e responsabilidade².

Posteriormente à classificação, esse mesmo autor reconhece que essa não foi adotada pelo Código Tributário Nacional, ao mencionar que o CTN:

[...] fundiu em uma só todas estas modalidades de sujeição passiva indireta; e adotou terminologia diferente, chamando “responsável” não só aquele que passa a dever em virtude da inadimplência de outro, como também aquele que deve desde logo por conta de outro em virtude de mandamento legal (SOUSA, 1971, RDP. 16. p. 347).

E concluir que:

Na sistemática do CTN responsável tanto é o devedor solidário, como o sucessor do devedor, como o obrigado a suprir o inadimplemento do devedor, como, finalmente, aquele a quem a lei já designa como devedor de obrigação “in fieri” (SOUZA, 1971. RDP. 16. p. 348).

Entende-se que a eleição de responsáveis tributários, em virtude do descumprimento de dever jurídico, não se justifica diante das limitações constitucionais analisadas, inclusive, porque possui natureza de sanção de ato ilícito (CARVALHO, P.B., 1998, p. 167/169).

Conclui-se que, seja qual for a modalidade e a forma de atribuição da responsabilidade a terceiros, ao defini-los como sujeito passivo da obrigação tributária, é certo que a definição legal, decorrente da necessidade ou interesse da administração, estará limitada aos preceitos constitucionais que determinam a vinculação, ainda que indireta, do responsável com o fato gerador da obrigação tributária ou o contribuinte, de tal maneira que, apesar de obrigado ao pagamento do

² Confira-se a classificação em Rubens Gomes de Sousa. **Compêndio de Legislação Tributária**. 3ª ed: Rio de Janeiro. 1960, p. 71/72.

tributo, não suporte o ônus financeiro/econômico de prestar a obrigação pecuniária sem possibilidade de ver-se ressarcido dos valores.

2.5 Aspecto Quantitativo da Regra-Matriz de Incidência

Este aspecto revela o *quantum* do objeto da obrigação tributária surgida com a ocorrência do fato gerador. Em regra, é definido a partir da fixação de um valor que reflita uma perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência (base de cálculo) sobre o qual incidirá uma alíquota, a revelar quanto o sujeito passivo haverá de recolher aos cofres públicos para a satisfação da obrigação tributária.

Luis Eduardo Schoeri (2003, p. 156) assevera que “Por meio da base de cálculo e da alíquota, apura-se o *quantum debeatur*”.

Paulo de Barros Carvalho (1998, p. 170) define esse aspecto como:

[...] esses elementos que o legislador faz inserir na consequência das endonormas tributárias e que, em seu conjunto, nos permite precisar o conteúdo da prestação que haverá de ser cumprida pelo sujeito passivo[...].

Verifica-se, portanto, que o aspecto quantitativo da regra-matriz de incidência compõe-se da base de cálculo e da alíquota. Segundo o ordenamento jurídico constitucional:

No critério quantitativo há dois fatores: base de cálculo e alíquota, que se combinam para traduzir um resultado que, obrigatoriamente, haverá de ter cunho pecuniário. Se assim é, tanto a base como a alíquota podem revestir esse caráter. Agora, se a base de cálculo não for uma importância em dinheiro, a alíquota certamente o será. (CARVALHO, P.B., 2015, p. 328).

Não é por outra razão que Paulo de Barros Carvalho (2015, p. 317) defende a inconstitucionalidade dos chamados *tributos fixos*.

A base de cálculo constitui-se a partir da definição legal de critérios para a valoração econômica dos fatos descritos na hipótese de incidência.

Define-se a base de cálculo como:

[...] a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja

determinado o valor da prestação pecuniária, (CARVALHO, PB., 2015, p. 319).

Nos dizeres de Geraldo Ataliba (2014, p. 108), a base imponible, ou base de cálculo é:

[...] uma perspectiva mensurável do aspecto material da h.i. que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do quantum debeatur...

[...] a base imponible é um atributo de um aspecto (o material) da h.i. e, como tal, um conceito legal também (ATALIBA, 2014, p. 110)

Juridicamente, a base imponible é um atributo do aspecto material da h.i., mensurável de algum modo: é o conceito de peso, volume, comprimento, largura, altura, valor, preço, custo, perímetro, capacidade, superfície, grossura ou qualquer outro atributo de tamanho ou grandeza mensuráveis do próprio aspecto material da h.i. (ATALIBA, 2014, p. 109).

Assim, como se distinguem as perspectivas abstrata e concreta da hipótese de incidência (hipótese de incidência e fato gerador), também a base de cálculo sofre a mesma distinção a fim de evitar a confusão conceitual entre a perspectiva abstrata (definida na lei) com a efetiva valoração do fato tributário (perspectiva concreta).

Ayres Barreto (1998, p. 50) ensina que:

[...] parece-nos controversa a asseveração de ser a base de cálculo uma perspectiva mensurável da hipótese de incidência.

É indubitável ser a hipótese de incidência a descrição abstrata de um fato suscetível de tributação.

Dizer, pois, que a base de cálculo é a perspectiva mensurável da hipótese de incidência significa afirmar ser aquela aparência o aspecto mensurável do abstrato. Ora, a característica do abstrato é exatamente a representação à qual não corresponde nenhum dado sensorial ou concreto. A abstração limita-se a expressar uma qualidade ou característica separada do objeto a que pertence (ou está ligada). Logo, não se pode medir o abstrato.

Diante disso, Roque Carraza (1984, RDT.29, p. 128) afirma que:

A base de cálculo **in abstracto** está para a hipótese de incidência do tributo (fato gerador **in abstracto**), assim como a base de cálculo **in concreto** está para o fato imponible (fato gerador **in concreto**).

Do mesmo modo pelo qual não se confundem a hipótese de incidência (descrição normativa do fato que, **se e quando** acontecido, fará surgir o tributo) e o fato imponible (o fato acontecido que, por ajustar-se à hipótese legal, determina o nascimento do tributo), também não se superpõem a descrição normativa da base de cálculo (base de cálculo **in abstracto**) e a

real apuração do valor nela indicado (base de cálculo **in concreto**). (grifo no original)

Para diferenciar as perspectivas abstrata e concreta da base de cálculo, utiliza-se das expressões de Ayres Barreto de base de cálculo e base calculada (BARRETO, 1998, p. 50/51-127). Aquela reflete a perspectiva abstrata e essa, a concreta.

Paulo de Barros Carvalho (2015, p. 319) atesta que a base de cálculo se:

[...] apresenta em três funções distintas: a) medir as proporções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma.

a) *Medir as proporções reais do fato.*

... o legislador constituinte se reporta a eventos ou a bens, ao conferir possibilidade legiferante às pessoas políticas, no campo tributário. Para exercitá-las, os titulares da competência estabelecem o esboço estrutural da hipótese normativa, que deverá circunscrever aquela indicação emitida pelo preceito superior. Debuxados os contornos genéricos do acontecimento, inicia o político por fixar a fórmula numérica de estipulação do conteúdo econômico do dever jurídico a ser cumprido pelo sujeito passivo. É aí que escolhe, dentre os múltiplos atributos valorativos que o fato exhibe, aquele que servirá de suporte mensurador do êxito descrito, e sobre o qual atuará outro fator, nominado de alíquota. Para atender a esse objetivo, qualquer predicado factual pode ser útil, desde que, naturalmente, seja idôneo para anunciar a grandeza efetiva do evento.

...

b) *Compor a específica determinação da dívida*

...

A escolha de uma perspectiva mensurável é o primeiro passo para a estipulação da importância correspondente ao tributo. A providência imediata é apontar que fator deve unir-se a ela para que apareça o *quantum* da prestação que pode ser exigida pelo sujeito ativo. A base de cálculo desponta aqui naquela função que os cientistas espanhóis chamam de *projectiva*, porque se projeta para a frente, demarcando o conteúdo do objeto da relação obrigacional...

Seja a grandeza escolhida um único atributo comensurável, ou um conjunto deles, no momento em que a analisamos na sua função compositiva do débito (*projectiva*) ela comparece no caráter de mero fator integrante de uma operação aritmética de multiplicação. ... É a base na sua função objetiva, pronta para compor a específica determinação da dívida tributária.

c) *Confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da hipótese tributária.*

...

As elaborações da Ciência, todavia, encontraram na base de cálculo índice seguro para identificar o genuíno critério material da hipótese, ofertando-nos instrumento sólido e eficiente para confirmar, infirmar ou afirmar o enunciado da lei, surpreendendo o núcleo lídimo da incidência jurídica.

...

... havendo desencontro entre os termos do binômio (hipótese de incidência e base de cálculo), a base é que deve prevalecer. Por isso, tem o condão de infirmar o critério material oferecido no texto, que será substituído por aquele outro que percebemos medido.

A função de confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da hipótese de incidência revela-se, inclusive, quando se admite que a base de cálculo é o verdadeiro critério revelador do aspecto material da hipótese de incidência e o elemento que permite classificar os tributos, seja quanto ao seu gênero, seja quanto às subespécies.

Nos dizeres de Amílcar Falcão (2002, p. 78), “[...] a inadequação da base de cálculo pode representar uma distorção do fato gerador e, assim, desnaturar o tributo”.

Ainda, Alfredo Augusto Becker (2007, p. 396), para quem a base de cálculo é o núcleo da hipótese de incidência, estabelece que:

[...] o aspecto atômico da hipótese de incidência da regra jurídica da tributação revela que em sua composição existe um núcleo e um, ou mais, elementos adjetivos.

O núcleo é a base de cálculo e confere o gênero ao tributo.

Os elementos adjetivos são todos os demais elementos que integram a hipótese de incidência. Os elementos adjetivos conferem a espécie aquele gênero jurídico.

Além da base de cálculo, integra o consequente da regra-matriz tributária em seu aspecto quantitativo a alíquota. “Só a base imponible não é suficiente para a determinação *in concreto* do vulto do débito tributário, resultante de cada obrigação tributária” (ATALIBA, 2014, p. 114).

A alíquota consiste na indicação de elementos aptos a refletirem uma perspectiva mensurável da base de cálculo, conversível em um valor pecuniário. Comumente fixada em percentagem, indica o *quantum* da base calculada que será atribuída ao estado como forma de fomento deste em virtude do contrato social estipulado de manutenção do sistema de produção capitalista/privado e tutela da propriedade privada. Outras vezes, expressa em unidades, indica a referibilidade da atuação estatal diante do contribuinte, como ocorre com as taxas, nas quais a base de cálculo é geral e a alíquota específica.

Ayres Barreto mostra que a idéia de fração, parte, cota está na raiz do termo alíquota, mas não é o seu significado técnico preciso: a) a alíquota é critério para atribuir ao estado uma soma de dinheiro. Essa soma é o *quantum* devido; b) é a dívida tributária que, em certos casos, pode ser parcela da base. Não da base de cálculo – que é abstrata – mas da base calculada; c) genericamente, o *quantum* devido é apenas parcela da riqueza do contribuinte atribuída ao estado, porque quando o percentual for superior a 100% não se pode dizer que o *quantum* é parcela da base calculada,

embora seja parcela da riqueza do contribuinte. (ATALIBA, 2014, p. 114). (grifo no original)

Como adverte Paulo de Barros Carvalho (2014, p. 328):

Etimologicamente, alíquota, vocábulo latino da primeira declinação, quer dizer *parte*, a parcela que se contém no todo um número exato de vezes. Esse deve ser o motivo pelo qual a doutrina insiste em considerá-la como a *quota, fração ou parte* que o Estado chama para si, do valor dimensível (base de cálculo) manifestado pelo fato jurídico tributário. Por certo que na maioria das vezes é isso que ocorre. Mas não se pode tomar como regra geral. Se frequentemente a alíquota se apresenta em forma de percentagem, nada impede que seja concebida em termos monetários, como aludimos em páginas anteriores (no exemplo: \$1,20 por metro linear de comprimento, no caso da fabricação de tecidos). Soaria deveras estranho vê-la aqui como parte, parcela ou fração pretendida pela Fazenda Pública. A verificação etimológica da palavra atende só a uma espécie do gênero, o que sugere sua impropriedade.

Não custa recordar a equação do objeto prestacional dos liames tributários. No critério quantitativo há dois fatores: base de cálculo e alíquota, que se combinam para traduzir um resultado que, obrigatoriamente, haverá de ter cunho pecuniário. Se assim é, tanto a base como a alíquota podem revestir esse caráter. Agora, se a base de cálculo não for uma importância em dinheiro, a alíquota certamente o será. Nessa hipótese, o nome *alíquota* briga com a sua etimológica. (grifo no original).

Em que pese a obrigação tributária constituir-se em prestação pecuniária e o aspecto quantitativo da regra-matriz de incidência conduzir a fixação desse *quantum debeatur*, a alíquota pode expressar uma parte da base de cálculo e, portanto, exteriorizar-se *ad valorem*, ou, quando a base de cálculo não expressar unidade de medida monetária, ela pode ter essa conotação pecuniária, e, assim, expressar-se de forma específica.

A alíquota, repita-se, nem sempre é indicada em forma de percentagem, embora isto ocorra na generalidade dos casos. Existem pelo menos duas formas de expressão da alíquota dos tributos. Uma – a mais raramente utilizada – diz-se *alíquota específica*. A outra – a mais geralmente utilizada – diz-se *alíquota “ad valorem”*, isto é, sobre o valor, indicada como *percentagem*.

Alíquota específica é aquela utilizada para o cálculo do tributo sem levar em consideração o valor do objeto tributado. Mas sua quantidade. (MACHADO, 2015, p. 139/140). (grifo no original)

Além disso, as alíquotas podem ser fixas ou variáveis, progressivas e regressivas:

Alíquotas fixas são aquelas que não se alteram, permanecendo as mesmas seja qual for a importância da base de cálculo; e *variáveis* são aquelas que se modificam em razão da base de cálculo.

... São *progressivas* quando aumentam na medida em que aumenta a base de cálculo; e são *regressivas* quando diminuem na medida em que aumenta a base de cálculo. (MACHADO, 2015, p. 140). (grifo no original)

Definida a forma e os elementos de exteriorização do aspecto quantitativo da regra-matriz de incidência, tem-se por encerrada a análise da regra-matriz constitucional de incidência tributária, sintetizada pela hipótese, prescritor ou antecedente da norma tributária composta pelos aspectos material, temporal e espacial, bem como o consequente, composto pelos aspectos subjetivos (sujeitos ativo e passivo) e, quantitativo (alíquota e base de cálculo).

3 A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DA TAXA DE POLÍCIA

Diversamente do que ocorre com os impostos, a Constituição Federal não descreve a hipótese de incidência das taxas. Estabelece apenas o âmbito dentro do qual o legislador poderá fazê-lo (MACHADO, 2015, p 438). Todavia, essa mesma Constituição Federal traz indicações e impõe limites aos aspectos que integrarão a hipótese de incidência das taxas, limitando a discricionariedade legislativa na sua instituição como forma de tutela dos direitos do cidadão, naquilo que se denomina de estatuto do contribuinte (CARRAZA, 2015, p. 475 e ss).

O atual legislador constitucional brasileiro, seguindo a mesma linha dos anteriores, decidiu-se por uma definição rígida de taxa, na qual ficam claros os seus fatos geradores de maneira a não permitir interpretações distorcedoras da sua natureza.

...
É certo que a nossa Constituição não define as taxas, mas também é certo que nela estão todos os elementos (aspectos) necessários à sua perfeita conceituação jurídica. (CARVALHO, R.M., 1999, p. 113/115).

Assim, a Carta Magna, em seu art. 145, II, prescreve, *in verbis*:

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 ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição.

Diz-se que as taxas são tributos vinculados exatamente por serem instituídas a partir da atuação estatal, ao contrário do que ocorre com os impostos, em que a atividade do contribuinte é vertida em fatos para integrar a hipótese de incidência.

Nos dizeres de Luciano Amaro (2000, p. 32):

As diversas teorias sobre as taxas ora sublinham a existência de um *benefício* ou *vantagem*, ora as vêem como reembolso do *custo da atuação estatal*, ora as caracterizam meramente como tributo ligado à *atuação específica do Estado*, abstraídas eventuais vantagens que possam ser fruídas pelo contribuinte³.

³ Para análise aprofundada sobre as teorias das taxas consultar: RIBEIRO, Bernardo Ribeiro. **Compêndio de Direito Tributário**. ed. rev. e atualizada – Rio de Janeiro: Forense, 1996. p. 482 e ss.

Rubens Gomes de Sousa (1972, RDP.21, p. 306), após trazer o resumo das principais teorias (teoria da voluntariedade; teoria do benefício; teoria do custo do serviço; teoria dos serviços próprios e impróprios; teoria da destinação do produto arrecadado – adotada pelo Modelo de Código Tributário para a América latina art.16) destinadas a distinguir a taxa de impostos, nos revela que é juridicamente impossível a distinção segundo um critério teórico abstrato. A distinção não pertence à ciência do direito, senão ao ordenamento jurídico. A distinção só pode ser realizada por meio do critério pragmático da exegese de cada ordenamento jurídico.

Partindo dessa premissa, mostra-se mais adequado, segundo o ordenamento jurídico pátrio, adotar-se a teoria segundo a qual a taxa está vinculada exclusivamente à atuação específica do Estado, desvinculando-a de qualquer critério econômico/financeiro.

Bernardo Ribeiro de Moraes (1996, p. 509) aponta que:

A taxa é uma prestação unilateral, não podendo corresponder, para o sujeito passivo, a qualquer “contraprestação” por parte do sujeito ativo. Embora sua hipótese de incidência se caracterize por uma atividade estatal específica do Estado dirigida ao contribuinte, inexistente aqui uma contrapartida mensurável. Em nenhum tributo há um dá lá, toma cá. O contribuinte efetiva a prestação tributária sem receber em troca nada concreto. O pagamento da taxa é efetivado em razão de determinada causa jurídica (fato gerador previsto em lei), havendo uma entidade soberana, dotada de competência fiscal que cria legalmente a taxa e a exige, e não um contrato celebrado entre o particular e o Estado. (grifo no original)

Assim, define a taxa como:

[...] o tributo, cuja obrigação tem por fato gerador uma atividade estatal específica dirigida ao contribuinte, expressa na manifestação do exercício regular do poder de polícia ou na utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição (MORAES, 1996. p 505).

As mesmas características trazidas por Bernardo Ribeiro de Moraes são adotadas por Geraldo Ataliba (1969, RDP.9, p. 46), ao conceituar taxa como:

[...] tributo vinculado cuja hipótese de incidência é sempre uma atuação qualquer do estado, atual ou potencial direta e imediatamente referida ao obrigado.

A partir dessa tomada de posição, definem-se, segundo critérios exclusivamente jurídicos, os aspectos da regra-matriz de incidência da taxa, especificamente, a taxa de polícia – objeto desse trabalho.

3.1 Aspecto Material da Taxa de Polícia

O antecedente ou descritor da hipótese de incidência das taxas, definido necessariamente pela lei que a institui, especificamente, da taxa de polícia, deverá descrever um fato, composto por um verbo e seu complemento que expressem a atuação estatal referível ao contribuinte, consistente na exteriorização do exercício da atividade de polícia.

Tem-se, portanto, que o aspecto material da taxa de polícia é o conjunto de elementos composto por um verbo e seu complemento que expressem a atuação estatal (comportamento humano) de exercício da atividade de polícia, referível ao cidadão, desvinculado de qualquer conotação de tempo e lugar de sua ocorrência.

Sem fazer a referida distinção e abstração dos aspectos temporal e espacial, Bernardo Ribeiro de Moraes (1996. p. 508) estabelece a vinculação da hipótese de incidência à atuação estatal, ao prescrever:

O fato gerador da taxa será sempre uma situação de fato relacionada com o desenvolvimento, por parte do Estado, de uma atividade dirigida à pessoa do obrigado.

E acrescenta:

A lei tributária deve conter a situação necessária e suficiente para dar origem à obrigação tributária. Na taxa, tributo vinculado ao desempenho de uma atividade estatal dirigida ao contribuinte, a obrigação acha-se vinculada, juridicamente, a uma atividade do Estado referida direta e imediatamente com o obrigado. Tal atividade estatal, no Brasil, deve ser fundamentada no exercício do poder de polícia (taxa de polícia) ou na utilização de serviços públicos específicos e divisíveis (taxas de serviços). (MORAES, 1996. p. 511).

Seja taxa de serviços, seja de polícia, embora criticada a classificação das hipóteses de incidência por sua estrutura (simples e complexa) e quanto ao processo de sua formação (instantâneos, complexivos ou periódico), há aqueles que defendem essa mesma classificação para as taxas:

Os fatos geradores das diferentes taxas, até mesmo pelo seu grande número e diversidade das características fáticas, podem ser de tipos também distintos. Os há *simples*, como aqueles quase sempre relacionados com o exercício do poder de polícia (v.g. a taxa de licença para a instalação de um novo estabelecimento ou para o registro de uma arma), embora também os haja *complexos*, como é o caso da taxa de fiscalização da execução de obras, o qual se desenvolve durante o período para tanto necessário e em tantas atividades quantas atividades se façam necessárias. Há também fatos geradores que são *instantâneos* (as taxas ditas de expediente, as de pedágio etc.) enquanto que outros são *periódicos*, renovando-se reiteradamente, como é o caso da taxa de remoção de lixo domiciliar e o da taxa de fiscalização dos bancos e empresas que devam ser mantidas sob fiscalização permanente pelas autoridades encarregadas do controle das atividades financeiras (CARVALHO, R.M., 1999, p. 135). (grifo no original)

Restrita a análise à Taxa de Polícia⁴, o Código Tributário Nacional, na sua função de estabelecer normas gerais sobre tributos, traz, em seu artigo 78, o conceito legal de poder de polícia, a delimitar a discricionariedade do legislador na definição do aspecto material da hipótese de incidência, ao prescrever:

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 tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais e coletivos.

Parágrafo único: Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder.

Hugo de Brito Machado (2014, p. 439) ressalta a utilização da expressão poder de polícia advertindo que poder de polícia é Poder do Estado, enquanto que a atividade da Administração, que viabiliza a cobrança da taxa de polícia, é atividade de polícia, a qual somente pode ser exercida dentro dos limites impostos pelo ordenamento jurídico.

Nos dizeres de Geraldo Ataliba (1969, RDP.9, p. 47):

⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. 1940. **Curso de direito tributário brasileiro:** (comentários à Constituição e ao Código Tributário nacional, artigo por artigo) – Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 534, faz uma crítica à distinção feita entre “taxa de polícia” e “taxa de serviço público”. Aduz que toda a atividade estatal dirigida ao contribuinte constitui-se em um serviço, que pode ou não decorrer do exercício do “poder de polícia”. Aduz que a distinção presta-se, unicamente, para viabilizar a cobrança, nas chamadas “taxas de serviços” pela mera disponibilidade de serviço, enquanto que, na hipótese dos serviços que constituam exercício do “poder de polícia”, ou estes existem ou não existem, sendo inviável a cobrança pela mera disponibilidade.

Polícia é expressão que designa a intervenção reguladora (v., Cirne Lima, Princípios, pág. 104) da administração pública – obviamente imposta ou consentida pela lei – restringindo ou limitando a liberdade e a propriedade privada, para tornar possível, dentro da ordem, o concorrente exercício de todas as atividades e a conservação perfeita de todas as propriedades privadas.

Restringe-se mais a possibilidade da utilização do poder de polícia como hipótese de incidência para a instituição de taxas, para afirmar que, somente a previsão de exercício concreto (atividade de controle) e preventivo do poder ou atividade de polícia, realizado pela administração pública, dentro dos limites legais, é capaz de constituir o aspecto material da hipótese de incidência de uma taxa.

Maria Silvia Zanella Di Pietro (2002, p. 111), ao dispor sobre o poder de polícia, prescreve:

Pelo conceito moderno, adotado no direito brasileiro, o poder de polícia é a atividade do Estado consistente em limitar o exercício dos direitos individuais em benefício do interesse público.

...

O poder de polícia reparte-se entre Legislativo e Executivo. Tomando-se como pressuposto o princípio da legalidade, que impede à Administração impor obrigações ou proibições senão em virtude de lei, é evidente que, quando se diz que o poder de polícia é a faculdade de limitar o exercício dos direitos individuais, está-se pressupondo que essa limitação seja prevista em lei.

O Poder Legislativo, no exercício do poder de polícia que incumbe ao Estado, cria, por lei, as chamadas limitações administrativas ao exercício das liberdades públicas.

A Administração Pública, no exercício da parcela que lhe é outorgada do mesmo poder, regulamenta as leis e controla a sua aplicação, preventivamente (por meio de ordens, notificações, licenças ou autorizações) ou repressivamente (mediante imposição de medidas coercitivas).

Estabelecido o conceito moderno de poder de polícia, mostra-se imprescindível conjugá-lo com o conceito restrito de Celso Antônio Bandeira de Mello (1969, RDP.9, p. 56), para quem, poder de polícia, em sentido restrito, abrange:

[...] as intervenções, quer gerais e abstratas, como os regulamentos, quer concretas e específicas (tais como as autorizações, as licenças, as injunções) do Poder Executivo, destinadas a alcançar o mesmo fim de prevenir e obstar ao desenvolvimento de atividades particulares contrastantes com os interesses sociais.

Maria Silvia Zanella Di Pietro (2002, p. 113), desvinculando a competência legislativa para a edição de normas que restringem a liberdade e

propriedade, referindo-se apenas aos atos de polícia (atividade de polícia) a serem desempenhados pela Administração Pública, aduz que esse poder é externado pelo Estado por meio de:

Atos administrativos e operações materiais de aplicação da lei ao caso concreto, compreendendo **medidas preventivas** (fiscalização, vistoria, ordem, notificação, autorização, licença), com o objetivo de adequar o comportamento individual à lei, e **medidas repressivas** (dissolução de reunião, interdição de atividade, apreensão de mercadorias deterioradas, internação de pessoas com doença contagiosa), com a finalidade de **coagir** o infrator a cumprir a lei (grifo no original).

Conclui-se, portanto, que apenas o comportamento humano (verbo e seu complemento) que expresse a atividade de polícia (atos administrativos e operações materiais) exercida pelos órgãos executivos da Administração Pública, vinculada apenas a atividades preventivas de exercício da atividade de polícia podem integrar o aspecto material da hipótese de incidência das taxas de polícias, pois somente estes atos preventivos, que importam em atuação estatal específica e referível ao contribuinte (AMARO, 2000, p. 30), garantem a vinculação do tributo à atuação estatal e não importam em medidas sancionatórias, como ocorre no exercício das medidas repressivas que desnaturam a natureza tributária da exação, conforme definição constante no art. 3º do Código Tributário Nacional.

Deflui-se que essa, também, é a lição de Bernardo Ribeiro de Moraes (1996, p. 520/521) ao prescrever:

[...] para efeitos de cobrança da taxa, o exercício do poder de polícia exige a prévia *elaboração da norma de polícia* como a sua *execução*. A atividade estatal que proporcionará a taxa é justamente a de aplicação da norma legislativa relativa ao poder de polícia. (grifo nosso).

Questão a ser dirimida a respeito da taxa de polícia refere-se à necessidade ou não do efetivo exercício do poder de polícia, ou atividade de polícia, para a concretização do fato gerador.

Com supedâneo na Carta Magna e no Código Tributário Nacional, verifica-se a necessidade do efetivo exercício do poder de polícia para a cobrança da taxa de polícia, conforme exposto pela doutrina.

Ponto importante para a constituição do fato gerador da *taxa de polícia* é o exercício efetivo do poder de polícia... O ato de polícia deve ser praticado. Caso contrário, nada há que justifique a cobrança da taxa (não há atividade

estatal); não há a despesa feita; não há o custo a ser financiado pelos contribuintes (MORAES, 1968, p. 94). (grifo nosso)

Ainda:

Não será suficiente à cobrança deste tipo de taxa, que a sua hipótese de incidência esteja prevista em lei e nem mesmo que a Administração se aparelhe para o seu exercício, o que tenho visto em muitas sentenças erradas. Será preciso que ocorra o exercício do poder de polícia, que ele se materialize em face de um administrado, para que deste se possa cobrar a taxa respectiva (CARVALHO, R.M., 1999, p. 160/161). (grifo nosso)

Nesse sentido é que Geraldo Ataliba (1968, p. 144), ao discorrer sobre o regime jurídico das exações vinculadas, a incluir as taxas, menciona que:

Este regime mais franco, no que concerne às exações vinculadas, se deve a que seus fatos geradores hão de ser sempre a atuação concreta da pessoa pública exigente, diretamente referida ao obrigado.

O Superior Tribunal de Justiça chegou até mesmo a editar a Súmula 157, fazendo-se constar a necessidade da efetiva atuação estatal para a cobrança de taxas, ao enunciar:

Súmula 157 – É ilegítima a cobrança de taxa, pelo município, na renovação de licença de estabelecimento comercial ou industrial.

Posteriormente, com o entendimento exarado pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal no julgamento do AgrRE 222.252/SP, D.J de 18.05.01, Ag. 258.043/RJ, Dj de 10.04.02 e RE 293.907-SP, D.J. de 30.04.02, no qual a atividade fiscalizadora estatal foi dispensada diante do notório exercício do poder de polícia pelo aparato administrativo da municipalidade, a referida súmula foi cancelada após o julgamento do REsp 261.571/SP, realizado em 24.02.2002.

Data venia, verifica-se que o acórdão está desconforme a regulamentação das taxas de polícia constante em nosso ordenamento jurídico.

As taxas não devem ter natureza fiscal (arrecadatória), mas refletir o custeio da atividade de polícia desenvolvida, efetivamente, pela administração na regulação/condicionamento do exercício da liberdade e propriedade, em relação ao contribuinte.

3.2 Aspecto Temporal

Sabido que o aspecto temporal da hipótese de incidência de qualquer tributo está umbilicalmente vinculado ao aspecto material diante da impossibilidade de dissociação de um fato com sua ocorrência no tempo, tem-se que o aspecto temporal da taxa de polícia há de estar diretamente relacionado/referido ao momento em que se dá a atuação estatal referida ao contribuinte.

Haverá disponibilidade do legislador em eleger um momento em que se tornará devida a taxa pelo exercício do poder de polícia dentro da situação em que se exteriorize a atividade de polícia. Ou seja, poderá o legislador eleger como ocorrido o fato gerador no momento em que o contribuinte requer uma fiscalização, vistoria, inspeção etc., no momento em que esta é efetivada ou, após realizada a fiscalização, vistoria, inspeção ou quaisquer outros atos inerentes ao exercício do poder de polícia, é concedida e/ou denegada uma licença, uma autorização, etc.

Nos dizeres de Geraldo Ataliba (2014, p. 147):

[...] para que se configure a taxa, basta a lei prever atuação estatal que tenha referibilidade a alguém (que poderá ser posto como sujeito passivo do tributo. Este tributo irá nascer com a referibilidade (no momento em que a atuação estatal se referir concretamente a alguém). (grifo nosso)

Assim, dentro dos limites impostos pela própria atuação estatal, pode o constituinte eleger o momento (aspecto temporal) que considerará ocorrido o fato gerador da taxa, do qual surgirá a obrigação tributária.

Acolhem-se os ensinamentos acima referidos de Paulo de Barros Carvalho, para quem a classificação da hipótese de incidência dos tributos – quanto ao seu processo de formação em instantânea, complexiva ou periódica – é inoportuna. Deste modo, como ocorre com os impostos, há hipóteses de incidência cujo aspecto temporal é explícito ou implícito, independentemente se o aspecto material é composto por um único ato ou conjunto de atos (simples ou complexo), embora também seja impertinente essa classificação, conforme visto alhures.

Constituída a taxa de polícia pelo exercício da atividade de polícia, forçoso compreender que a hipótese de incidência sempre será formada por um complexo de atos reveladores do exercício dessa atividade. Desta forma, caberá ao

legislador indicar os elementos necessários à definição do momento em que ocorrerá o fato gerador dessa obrigação tributária.

3.3 Aspecto Espacial

O aspecto espacial liga-se ao local onde se considera ocorrido o fato gerador e, em linhas gerais, à aspectos da competência para a sua instituição. No que tange à instituição das taxas, o sistema federativo adotado no Brasil assegura a todos os entes políticos (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) a competência para instituí-las, dentro de seus limites territoriais, em virtude da atuação estatal no desempenho das atividades de polícia própria de cada ente.

Clélio Chiesa (2002, p. 31), ao prescrever sobre a competência para a instituição de taxas, ensina que:

As taxas, por seu turno, tanto as cobradas em decorrência de uma prestação de serviço específico e divisível quanto às cobradas em virtude do exercício do poder de polícia, e a contribuição de melhoria, podem ser instituídas por cada uma das unidades integrantes do Estado brasileiro, no âmbito de suas atribuições (art. 145, da CF c/c 77 e 81 do CTN). O campo impositivo não é definido por espécie tributária, mas pela competência administrativa de cada uma das unidades do Estado brasileiro. (grifo nosso)

Não é por outro motivo que a Carta Magna estabelece, *in verbis*:

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 ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ou postos a sua disposição.

Tratada a questão quanto ao seu aspecto de limitação territorial, não há qualquer relevância em tratar o seu aspecto de competência, pois as taxas podem ser instituídas por todos os entes federativos já que não há a discriminação específica de quais e quem pode instituí-las na Constituição Federal, como ocorre com os impostos. A restrição está vinculada única e exclusivamente à competência para exercer a atividade de polícia.

É importante ressaltar que, antes de constituir em hipótese de incidência para a instituição de taxas de polícia, o exercício desse poder há de ser

disciplinado por lei, dentro da área de competência da União, Estados, Municípios ou Distrito Federal, de forma geral e abstrata e, portanto, exercendo-se o poder de polícia regulamentar para, somente depois, os atos concretos e materiais – que integram a hipótese de incidência – serem descritos, bem como constituírem a hipótese de incidência das taxas.

Em sua função específica, o aspecto espacial pode vir explícito ou implícito, também nas taxas, delimitando eventuais locais em que se considerará ocorrido/realizado o fato gerador das taxas. Ou seja, o legislador que instituir as taxas pode definir elementos que permitam identificar onde se considerará ocorrido o fato gerador e, até mesmo, excluir da hipótese de incidência eventos que ocorram em determinada área.

3.4 Aspecto Subjetivo

Assim como nos impostos, o aspecto subjetivo da regra-matriz de incidência das taxas, em específico, taxas de polícia, refere-se aos integrantes da relação jurídica tributária, sujeito ativo e sujeito passivo.

3.4.1 Sujeito ativo

Enquanto a Constituição Federal definiu a competência e a hipótese de incidência de cada imposto repartindo-os entre os entes integrantes da federação (Arts. 153; 155 e 156 da CF/88) e reservando a competência residual para a União (art. 154, da CF), com relação às taxas, não definiu competências ou hipóteses de incidência, salvo a previsão de seus dois grandes grupos (taxa de polícia e taxa de serviços). Todas as esferas administrativas que disponibilizam a prestação de um serviço público ou exerça o poder de polícia, dentro da concepção já trazida, ao se abordar o aspecto material da hipótese de incidência da taxa de polícia, estará apta a instituí-la e, de forma geral, figurar no polo ativo da obrigação tributária:

Não há necessidade de a Constituição discriminar competências para exigência de taxas (como há, pelo contrário, no que respeita a impostos), porque a h.i. da taxa é sempre uma atuação estatal (atividade de polícia, prestação de serviço público). A pessoa pública competente para desempenhar a atuação, e só ela, é competente para legislar sobre sua

atividade e colocar essa atuação no núcleo da h.i. de taxa sua. (ATALIBA, 2014, p. 155).

Deflui-se que a competência para a instituição das taxas é concorrente entre os entes federativos e limitada pela anterior competência para a prática das atividades – serviços ou poder de polícia –, definida na legislação (Constituição Federal, Constituição Estadual, e Leis Orgânicas do Distrito Federal e Municípios).

A competência para a imposição de taxas no sistema tributário brasileiro é concorrente, como ocorre com a contribuição de melhoria, o que advém do disposto no inciso II do art. 145 da Constituição Federal de 1988, que contém ainda a definição das taxas. Isso significa que, tanto a União Federal, quanto os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, desde que mantenham serviços públicos específicos e divisíveis prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição, ou, ainda, exerçam, legal e efetivamente, seu poder de polícia em relação às atividades dos administrados, terão o direito de instituir taxas sobre tais fatos geradores. Na realidade, o que define a competência para a instituição de taxas é a anterior competência para a prática das atividades – serviços ou poder de polícia – a que elas devam corresponder. É a competência para o controle de atividades públicas e privadas dos administrados, caracterizadora da *regularidade* a que se refere o CTN, e que, no caso do poder de polícia, é a que define a competência para a imposição de taxas dele decorrentes, pois seria inadmissível que algumas dessas pessoas jurídicas não somente praticasse atos irregulares, em termos de competência administrativa, mas que, ainda, tivesse a pretensão de cobrar taxas com base nesse procedimento irregular (CARVALHO, R.M., 1999, p. 124).

Luis Eduardo Schoueri (2003, p. 164) fala em competência anexa para definir os entes capazes de instituir taxas de polícia, e justifica sua importância, ao prescrever:

No que se refere ao sujeito ativo, titular de capacidade tributária ativa, embora de regra confunda-se com o titular de competência tributária, nada obsta sejam diversas as pessoas. Assim que se explica o fenômeno da para-fiscalidade, quando o titular da competência tributária confere a outrem, por lei sua, a condição de sujeito ativo.

A posição de sujeito ativo da relação tributária decorre da lei; a competência, por sua vez, da Constituição Federal. Por que razão, então, cogitar do sujeito ativo enquanto aspecto do fato gerador? A resposta imediata está em que, identificando-se um aspecto material do fato gerador, importará confrontá-lo com a discriminação de competências da Constituição Federal, que confirmará, a partir daquele, se a lei emana de pessoa jurídica de direito público competente para tanto. Se essa afirmação é correta para os impostos, tendo em vista o rol dos artigos 153 a 156 do texto constitucional, não é menos verdadeira para as demais espécies tributárias. Especialmente no caso de taxas e contribuições de melhoria, de competência de todas as pessoas jurídicas de direito público (art. 145 da Constituição Federal), apenas a partir do estudo das competências materiais é que se poderá constatar quem poderá cobrá-las. Trata-se daquilo que, na doutrina alemã, se denomina de “competência anexa”; tal competência (para instituir as taxas e contribuições de melhoria) está anexa

à competência material; quem tem competência para a prática de determinado ato administrativo tem competência, também, para decidir sua intensidade e, portanto, os gastos necessários. A consequência é que a competência para taxar tem seu limite na própria competência do ato administrativo.(grifo nosso)

Embora a competência para instituir o tributo pertença aos entes políticos (União, Estados, Municípios e Distrito Federal), a sujeição ativa pode ser atribuída a qualquer entidade política ou administrativa.

Se – em virtude do princípio da estrita legalidade da tributação – somente os órgãos legislativos federal, estaduais e municipais podem instituí-las, a sujeição ativa, a titularidade para exigí-las concretamente é possível de se configurar em inúmeros órgãos, não só políticos, como meramente administrativos. (ATALIBA, 1968, p. 146).

Seguindo a mesma orientação adotada no que se refere aos impostos, a jurisprudência tem admitido que a capacidade tributária para exigir a exação seja delegada.

Nesse sentido:

STF – Agr. REg. 133.645-Pr. Constitucional Tributário. Taxa. Classificação de produtos Vegetais. D.L 1899/81. I – Hipótese em que se configura exercício do poder de polícia a justificar a instituição de taxa. Capacidade tributária ativa: possibilidade de delegação. A competência tributária, que se distingue da capacidade tributária, é que é indelegável.

Restrita a análise do sujeito passivo à taxa de polícia, torna-se desnecessária a análise da distinção entre taxa e preço público, quanto à concessão de serviços públicos⁵.

3.4.2 Sujeito passivo

As taxas, por serem muitas e abstratamente indetermináveis, salvo pelos seus dois grandes grupos (taxa de serviço e taxa de polícia), possuem sujeito passivo abstratamente indeterminável (CARVALHO, R.M.,1999, p. 130). Entretanto, por se tratar de um tributo vinculado, o legislador se sujeita a limites na definição do

⁵ Pode-se consultar a divergência doutrinária na distinção entre taxa e preço público em: ATALIBA, Geraldo. **Hipótese De Incidência Tributária**. 6ª ed. 15ª Tiragem, 2014, p. 166 e ss; CARVALHO, Rubens Miranda de Carvalho. **Contribuição De Melhoria e Taxas No Direito Brasileiro**. São Paulo: J. de Oliveira, 1999. p. 219 e ss.

sujeito passivo, assim como ocorre com os impostos em geral. Enquanto nos impostos o sujeito passivo é aquele que está vinculado ao fato gerador e revela capacidade contributiva, nas taxas, necessariamente, é aquele que mantém liame fático-jurídico com a atividade estatal exercida.

Sendo assim:

No caso dos serviços, o sujeito passivo será aquele que o demande, ou o requisite, (como na hipótese de serviço de desratização) ou o tenha disponível (como no caso do serviço de remoção de lixo domiciliar); no caso das taxas decorrentes do exercício do poder de polícia, o sujeito passivo será aquele que provoque a atividade controladora, como ocorre em relação à empresa que peça licença para sua localização em determinada rua de uma cidade (CARVALHO, R.M., 1999, p. 130).

Diante da vinculação da instituição da taxa de polícia ao desempenho de uma atividade estatal, Geraldo Ataliba (2014, p, 88) prescreve:

Quanto aos tributos vinculados, é mais intuitiva e fácil a determinação do sujeito passivo. É a pessoa que utiliza um serviço, tem-no à disposição ou é atingida por um ato de polícia ou ainda a que recebe especial benefício de uma atividade pública, ou a provoque. (ATALIBA, 2014, p. 88)

Ao tratar especificamente da taxa de polícia, declara:

As taxas de polícia cabem para cobrir os custos administrativos com o exercício do poder de polícia diretamente referido a certas pessoas que o provocam, ou o exigem, em razão de sua atividade.

...

Com base na lei, a administração pública licencia, permite, autoriza, fiscaliza e controla as atividades privadas. Os custos desse controle e fiscalização são remunerados pelos interessados cujas atividades o exigem mediante taxas, chamadas “de polícia” (ATALIBA, 2014, p. 157).

Ressalta-se que, no que se refere às taxas, não incidem as imunidades previstas na Carta Magna (art. 150, VI), conforme enunciado constante na Súmula 324 do Supremo Tribunal Federal, editado na vigência da Constituição de 1946:

Súmula 324/STF – A imunidade do art. 31, V da Constituição Federal não compreende as taxas.

Uma questão que se coloca está atrelada ao instituto da responsabilidade (sujeito passivo indireto). É possível atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento de taxas, especificamente, taxas de polícia?

A questão é um tanto quanto simples quando se trata da regra-matriz de incidência dos impostos. A lei pode atribuir, por conveniência ou necessidade, a um terceiro que, de qualquer forma, esteja vinculado à realização do fato gerador descrito na hipótese de incidência a responsabilidade pelo recolhimento do tributo, como método à disposição do legislador para melhor garantir a satisfação do crédito fiscal (JARACH, 1971, RDP.17, p. 238).

Sabe-se que a hipótese de incidência dos impostos está atrelada a uma conduta do particular e, portanto, é relativamente simples descrever quem são os sujeitos vinculados à realização da hipótese de incidência. E quanto às taxas de polícia? As taxas trazem ou, devem trazer, em sua hipótese de incidência, elementos que permitam identificar a quem o comportamento humano (atividade estatal) faz referência, a revelar a figura do contribuinte da taxa.

Deflui-se que a eleição do sujeito passivo da taxa não se vincula à relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador (art. 121, parágrafo único, I, do Código Tributário Nacional), mas a quem a atuação estatal é referida. Assim, salvo a hipótese de interesse comum (art. 124, I, do Código Tributário Nacional) e, sucessão (art. 130, do Código Tributário Nacional) a eleição de terceiro como sujeito passivo da taxa de polícia é muito mais difícil de ser descrita, exceto para aqueles que admitem a responsabilidade em virtude do descumprimento de preceito normativo, pois não se tem como identificar uma relação indireta com a hipótese de incidência da taxa se o comportamento humano descrito na hipótese de incidência está vinculada à atuação estatal.

Rubens Gomes de Sousa (1971, RDP.16, p. 350) admite a figura da sujeição passiva indireta nas taxas, mas sujeita a sua eleição aos mesmos limites constitucionais dos demais tributos. Assim, externou:

[...] do mesmo modo que a capacidade do legislador ordinário não é irrestrita para eleger fatos geradores (concretizações da definição legal da hipótese abstrata de incidência), tampouco o é para atribuir responsabilidades tributária a terceiros. Essa ressalva, embora não conste do art. 121, parágrafo único, n. II, do CTN, pode ser havida como implícita pela atuação de um princípio geral do direito. Com efeito, a lei ordinária que atribuísse sujeição passiva a quem não tenha qualquer relação com a hipótese de incidência estaria definindo, não um **responsável**, mas um **contribuinte**; e o estaria fazendo em desacordo com o inciso I do dispositivo citado. (grifo no original)

Conclui-se que, admitida a figura da sujeição passiva indireta na instituição de taxas de polícia pela sua natureza tributária, a eleição desses terceiros há de se vincular, de forma indireta, à referibilidade da atuação estatal, e permitir que esses terceiros não suportem o ônus financeiro da exação, de tal forma que a lei instituidora do tributo deva criar mecanismos de ressarcimento destes junto ao contribuinte.

3.5 Aspecto quantitativo

A base de cálculo de todo tributo está intimamente relacionada ao aspecto material da hipótese de incidência. Cuida-se, tradicionalmente, de uma perspectiva dimensível da hipótese de incidência. Isso se dá nas taxas, por meio de [...] uma ordem de grandeza ínsita a atividade pública que precisamente os justifica”. (ATALIBA, 1969, RDP.9, p.49).

Também nas taxas, o aspecto quantitativo da norma tributária *strictu sensu* é composto por base de cálculo e alíquota.

Ensina Geraldo Ataliba (1969, RDP.9, p. 48) que:

O gabarito dessa taxa, por sua vez, só pode ser dado pela intensidade e extensão daquela atividade: nunca por qualquer qualidade inerente ao interessado ou ao objeto sobre que a exação recairá.

Já Hector Villegas (1971, RDP.17, p. 377) assevera que:

A taxa também tem limites que são naturais à sua própria conformação objetiva que estão referidos ao seu montante. Estes limites devem partir da noção básica, segundo a qual a mesma é um tributo vinculado, sendo sua hipótese de incidência uma determinada atividade estatal suscetível de ser individualizada, relativamente a determinada pessoa. Daí por que a fixação não pode levar em conta circunstância inerentes à pessoa ou aos bens do obrigado (que são hipóteses de incidência de imposto), mas só circunstância atinente à atividade em si mesma, por ser ela, e não outra coisa, a hipótese de incidência da obrigação correspondente às taxas. (grifo nosso).

Desta forma, nas taxas, a base de cálculo, necessariamente, há de refletir um valor da atuação estatal (BARRETO, 1998, p. 86) e, assim, somente critérios passíveis de conversão em cifra podem integrar esse aspecto quantitativo do conseqüente da norma tributária *strictu sensu*. “Nas taxas, a base de cálculo é

genérica (o valor da atuação estatal); a alíquota é específica, encontrável (avaliável) caso a caso” (BARRETO, 1998, p. 90).

Nas taxas, segundo Ayres Barreto (1998, p. 89):

Não há apuração de base de cálculo para cada fato. Em sendo a base de cálculo o valor da atuação do Estado, fato interno à Administração – que nada tem a ver com a atuação do particular, e portanto, não toma em conta atributos inerentes ao sujeito passivo ou relativos à matéria sobre a qual se refere a taxa – é fato único, de dimensão única.

É a alíquota, específica em unidades de medida, que define a referibilidade direta da atuação estatal frente ao contribuinte (BARRETO, 1998, p. 91) e permite definir o *quantum debeatur* da obrigação tributária.

Nos dizeres de Geraldo Ataliba (2014, p. 117):

... alíquota não é conceito igualmente aplicável a todos os tributos. Base impositiva todos os impostos e algumas contribuições e taxas a têm, enquanto em inúmeros casos, não há cálculo a ser feito (contribuições e taxas fixas).

As taxas nem sempre têm alíquotas. Na verdade, não se trata de “atribuição ao estado pela lei, de parcela de riqueza alguma”. Esta explicitação não é aplicável às taxas, cujo princípio informativo é totalmente diverso: decorre da Constituição (art. 145, II) que o princípio regente da taxa é a remuneração. Assim, o custo de um serviço público não geral (específico) deve ser repartido entre seus usuários, na medida em que cada administrado o utiliza.

Muitas taxas não têm alíquota. A lei, nesses casos, dispensa essa técnica e já estabelece o *quantum* devido, antecipadamente (pedágio, certidões, etc). Em muitos outros casos, encontrar-se-ão alíquotas de taxa... Alíquota, nas taxas, é o critério legal de repartição, pelos administrados, do custo dos serviços públicos, ou do custo da atividade administrativa condicional do exercício do poder de polícia.

Preconiza Ayres Barreto (1998, p. 89) que:

[...] Não se pode dissociar, integralmente, base de cálculo e alíquota. Esta não tem sentido sem aquela; aquela, sem esta, nada significa, não enseja consequências ou efeitos jurídicos.

Por vezes, o legislador utiliza-se de valor específico para a cobrança de taxa, pelo que se deixa de falar em base de cálculo e alíquota a expressarem o aspecto quantitativo. Importante ressaltar que essa técnica legislativa, assim como a ausência de critério para apurar o real custo da atividade estatal que permitiria apreciar a perspectiva mensurável da hipótese de incidência, não invalida a premissa de que deva relacionar-se ao custo da atividade (MACHADO, 2015. p. 442/443).

Admitida no aspecto quantitativo do tributo a sua função de confirmar, infirmar ou afirmar o aspecto material e, conseqüentemente, de estabelecer a natureza, espécie e subespécie do tributo, este há de relacionar-se diretamente ao comportamento humano vinculado à atuação estatal. Não se admite, no aspecto quantitativo das taxas, a eleição de critérios vinculados à atividade do contribuinte, pois, dessa maneira, infirma-se a natureza de taxa e o tributo passa a ter natureza de imposto.

[...] a figura da base de cálculo explica-se por sua importância, como elemento integrante do fato gerador da incidência, para a caracterização jurídica do tributo, quer no plano genérico – como imposto, taxa ou contribuição – quer no plano específico, isto é, como “tal ou qual” imposto, ou taxa, ou contribuição. O que acaba de ser dito pode resumir-se na afirmativa de que a adoção de uma base de cálculo inadequada aos demais elementos da conceituação jurídica de um determinado tributo pode descaracterizá-lo em qualquer daqueles dois planos. O que significa que pode, especificamente, transformá-lo, do imposto, ou taxa, ou contribuição que o legislador pretendeu, em outro imposto, ou taxa, ou contribuição diferente. Como também pode, genericamente, transformá-lo, de uma figura tributária do tipo que o legislador pretendeu – em uma figura tributária de um dos outros dois tipos. (SOUSA, 1972, RDP.21, p.311).

Não é sem razão que a Carta Magna, apesar de redundante e dispensável, expressamente previu que as taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos (art. 145, § 2º da Constituição Federal).

Deve-se acrescentar ao aspecto quantitativo a sua limitação, pelo que se estabelece o princípio da razoável equivalência (CARVALHO, 1999, R.M p. 198).

Enquanto o aspecto quantitativo dos impostos encontra limites na vedação ao confisco (art. 150, IV, da CF), as contribuições de melhoria, no custo da obra (valor global) e na valorização do bem particular (limite específico), as taxas, diante da sua natureza vinculada, têm seu limite no custo dos serviços ou atividade de polícia.

[...] para que a taxa seja legítima e não arbitrária, deve existir discreta e razoável proporção entre o montante exigido e as características gerais da atividade vinculante. Essa discreta e razoável proporção poderá levar em conta, de forma fundamental, o custo do serviço de forma global em relação a cada usuário, porém, não poderá prescindir da utilidade geral da atividade e da eventual questão que deverá ser avaliada em cada caso concreto (VILLEGAS, 1971, RDP.17, p. 337)

Todavia, a desproporção entre esses limites, desde que não seja exorbitante, não torna ilegal a cobrança da taxa e nem a transforma em imposto

(SOUSA, 1972, RDP.21, p. 304), mas poderá torná-la confiscatória e ilegal, externando o desvio de finalidade da instituição da taxa que se destina a cobrir os custos dos serviços ou atividade de polícia e não tem finalidade arrecadatória.

4 ASPECTOS DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DA TAXA DE FISCALIZAÇÃO DE ESTABELECIMENTO DE PIRAPOZINHO/SP

A Lei Complementar Municipal nº 5, de 19 de dezembro de 2013, Instituiu no Município de Pirapozinho/SP um Novo Código Tributário de Pirapozinho.

Dentre os diversos tributos instituídos por este Novo Código Tributário municipal, inclui-se a Taxa de Fiscalização de Estabelecimentos, prevista em seu Capítulo II, Título IV, regulado pelos artigos 207 a 228.

A partir dos dispositivos legais trazidos pela legislação municipal, serão analisados os aspectos que integram a hipótese ou antecedente bem como o prescritor ou consequente da regra-matriz de incidência.

4.1 Aspecto Material

Ao descrever a hipótese de incidência da Taxa de Fiscalização de Estabelecimento, o Novo Código Tributário de Pirapozinho assim dispõe:

Artigo 207 – A Taxa de Fiscalização de Estabelecimentos é devida em razão da atuação dos órgãos competentes do Executivo que exercem o poder de polícia, desenvolvendo atividades permanentes de controle, vigilância ou fiscalização do cumprimento da legislação disciplinadora do uso e ocupação do solo urbano, da higiene, saúde, segurança, transporte, ordem ou tranquilidade pública, relativamente aos estabelecimentos situados no Município, bem como atividades permanentes de vigilância sanitária.

Parágrafo único: Consideram-se implementadas as atividades permanentes de controle, vigilância ou fiscalização, para efeito de caracterizar a ocorrência do fato gerador da Taxa, com a prática, pelos órgãos municipais competentes, de atos administrativos, vinculados ou discricionários, de prevenção, observação ou repressão, necessários à verificação do cumprimento das normas a que se refere o “caput” deste artigo.

Extrai-se da redação do *caput* do art. 207 que o aspecto material da hipótese de incidência da taxa de fiscalização de estabelecimento, em tese, restringe-se ao comportamento humano (atuação estatal), vinculada exclusivamente ao exercício da atividade de polícia (atividade da administração).

Em que pese o art. 207 do referido diploma legal, externar com precisão e clareza a hipótese de incidência da Taxa de Fiscalização de Estabelecimento prevendo a atuação estatal concreta no exercício do poder de polícia, ao prescrever que a taxa “[...] é devida em razão da atuação dos órgãos do

Poder Executivo que exerçam o poder de polícia[...]”, mediante a prática de “[...] atos administrativos[...]” (art. 207, parágrafo único), somente a leitura de toda a disciplina jurídica permite identificar, com clareza, os verdadeiros aspectos da hipótese de incidência. É da análise de toda a disciplina jurídica que se extrai a regra-matriz de incidência do tributo (Paulo de Barros Carvalho, 2015, p. 237), pois, conforme já ressaltava Geraldo Ataliba (1968, Sistema... p. 147):

Para que se tenha certeza de se estar na presença de uma taxa, há que investigar-lhe a substância e a estrutura. É comum no Brasil, como alhures, encontrar-se falsos impostos designados de taxas, para fugir-se à rigidez da discriminação de rendas, ou à severidade do regime jurídico imposto em geral.

Dentro da concepção trazida em relação ao aspecto material da hipótese de incidência dos tributos, o art. 207 traz um verbo com seu complemento que refletem uma atuação estatal referível ao contribuinte.

Cumpre-se ressaltar, apenas, que a palavra repressão, contida no parágrafo único do art. 207 do Novo Código Tributário de Pirapozinho, há de ser desconsiderada, pois os atos de polícia repressivos constituem atividade sancionadora, a desnaturar a natureza tributária da exação (art. 3º, do CTN).

Seguindo-se a análise da legislação para identificar e definir a regra-matriz de incidência, não se despreza o prescrito no art. 215 do mesmo diploma legal.

Prescreve o art. 215, *in verbis*:

Art. 215 – A incidência e o pagamento da Taxa independem:
 I – do cumprimento de quaisquer exigências legais, regulamentares ou administrativas;
 II – da licença, autorização, permissão ou concessão, outorgadas pela União, Estado ou Município.
 III – de estabelecimento fixo ou de exclusividade, no local onde é exercida a atividade.
 IV – da finalidade ou do resultado econômico da atividade;
 V – do efetivo exercício da atividade ou da efetiva exploração do estabelecimento;
 VI – do pagamento de preços, emolumentos e quaisquer importâncias eventualmente exigidas, inclusive para expedição de alvarás ou vistorias;
 VII – do caráter permanente, provisório, esporádico ou eventual da atividade exercida no estabelecimento.

O dispositivo, ao permitir a cobrança da taxa, independentemente de cobranças anteriores de “... preços, emolumentos e quaisquer importâncias exigidas,

inclusive para a expedição de alvarás ou vistorias (art. 215, VI)”, afronta o natural aspecto material das taxas de polícia que sempre são complexos e precedidos de atos e ou diligências de vistoria, avaliação e materializam-se na expedição de autorizações, alvarás, etc.

Leciona Geraldo Ataliba (1970, RDA.102, p. 485) que:

[...] o fundamento das taxas de polícia está nas atividades que o poder público deve desempenhar como condição e preparo dos seus atos de polícia. Assim, a emissão de um juízo expressivo de poder de polícia é sempre precedida de diligências e atividades preparatórias. O ato de polícia (dar ou negar licença, dar ou negar autorização, dar ou negar permissão etc.) é a culminância de um procedimento que supõe necessariamente diligências para instrução e informação, condicionadora do ato culminante e final.

E acrescenta:

A demonstração de que a justificação e assento da taxa está nas diligências condicionadoras do ato e não no próprio ato está em que, sendo este positivo ou negativo, cabe a taxa. Vale dizer: não importa se o ato expressivo do poder de polícia se consubstancia num *sim* ou num *não*. É irrelevante a circunstância de ele ser denegatória, para efeito da exigência da taxa: ela será paga por ocasião do ato, porém, com fundamento nas diligências que o precederam. E, efetivamente, tanto para conceder, quanto para negar, a autoridade se baseia nas diligências, que sempre se desenvolvem, que são imprescindíveis e que, por serem onerosas, justificam a taxa, seja qual for o desfecho do procedimento. (ATALIBA, 1970, RDA.102, p. 485). (grifo no original)

Extrai-se do referido artigo 215, portanto, que a exação (taxa) não se exige em razão dos atos administrativos de análise do cumprimento da legislação que limita e/ou condiciona a propriedade ou liberdade, como expressão do “poder de polícia”, como consta no art. 207 e seu parágrafo único.

Segue-se na busca do verdadeiro aspecto material da taxa em análise com a observância do disposto nos artigos 211 a 213, que, apesar de tratarem do aspecto temporal da hipótese de incidência, revelam o verdadeiro aspecto material da Taxa de Fiscalização de Estabelecimento, já que esse aspecto é indissociável, no mundo fenomênico, do aspecto material.

Preceitua o Novo Código Tributário de Pirapozinho, em seus artigos 211 a 213:

Art. 211 – Sendo anual o período de incidência, o fato gerador da Taxa considera-se ocorrido:

I – na data de início de funcionamento do estabelecimento, relativamente ao primeiro ano;
 II – na data da mudança ou inclusão de atividade que implique novo enquadramento na Tabela IV, anexa a esta Lei;
 III – em 1º (primeiro) de janeiro de cada exercício, nos anos subseqüentes.
 Parágrafo único. A mudança do ramo de atividade do estabelecimento não exclui a incidência correspondente à atividade anterior, no exercício da ocorrência. (grifo nosso)

Art. 212 – Sendo mensal o período de incidência, o fato gerador da Taxa considera-se ocorrido:

I – relativamente ao primeiro mês, no décimo dia útil anterior ao de início de funcionamento do estabelecimento.

II – relativamente aos meses posteriores, no 1º (primeiro) dia útil do mês de incidência. (grifo nosso)

Art. 213 – Sendo diário o período de incidência, o fato gerador da Taxa considera-se ocorrido no vigésimo dia útil à data de início das atividades.

O art. 211, inciso III, traz, na classificação doutrinária, quanto à estrutura de formação do fato gerador, a existência de uma hipótese de incidência periódica, por constituir-se em uma situação de fato (ser) a permitir que a Taxa de Fiscalização de Estabelecimento seja cobrada anualmente, independentemente de qualquer atuação estatal destinada à verificação do cumprimento da legislação sanitária, de segurança, de zoneamento urbano pelo contribuinte, etc.

Cotejando-se a descrição do prescrito nos artigos 207, 215 e, 211 a 213, extrai-se que, em verdade, o aspecto material da hipótese de incidência da referida taxa não se vincula ao comportamento humano (verbo e seu completo – atuação estatal do exercício do poder de polícia) mas, de fato, a exploração, pelo particular, de estabelecimento.

A eleição de aspecto material da taxa desvinculado da atuação estatal contraria a ordem jurídica constitucional que determina que as taxas – sejam elas de serviços, sejam pelo exercício do poder de polícia – devem ter “o pressuposto da existência de uma determinada atividade desenvolvida pelo poder público, [como] elemento básico do núcleo do fato gerador previsto na hipótese de incidência” (CARVALHO, R.M., 1999, p. 131).

A conclusão de que o aspecto material da hipótese de incidência da Taxa de Fiscalização de Estabelecimento é a exploração, pelo particular, de estabelecimento, extrai-se da análise conjunta dos aspectos temporal e espacial da hipótese de incidência, além de seu cotejo com o sujeito passivo e o aspecto quantitativo do consequente.

Adverte Geraldo Ataliba (1970, RDA.102, p. 490) que:

O que a Carta Magna autoriza é a exigência de tributo (taxa) por ocasião da emissão de juízo expressivo de poder de polícia (“autorizo”, “não autorizo”, “permita-se”, “não se permita”; “licencie-se”, “não se licencie”, etc.), tendo por base, não este ato que não tem conteúdo econômico, mas as diligências que o respectivo procedimento requereu. Pode, destarte, a lei erigir este tipo de atuação (atividade) estatal, em hipótese de incidência de taxa.

Não quer isto dizer que, para receber taxas, o poder público pode multiplicar, ampliar tornar complexos os atos de polícia. Os critérios, princípios e normas que regem o chamado poder de polícia se regem pelo Direito Constitucional e pelo Administrativo, tendo em mira satisfazer o interesse público.

O Direito Tributário apenas toma os atos assim disciplinados e os erige em motivo de tributação. Não pode o legislador, por motivos fiscalistas, inverter os critérios e fazer com que os atos de polícia sirvam à tributação, ao invés de, como é coerente – e constitucionalmente desejado – a tributação servir ao poder de polícia. Isto é repugnante a nosso sistema e inaceitável, por todas as razões.

Multiplicar vistorias desnecessárias, reproduzir diligências sem fundamento, repetir atos inocuamente, só para incrementar receitas, constitui *abuso de poder*. Não é isto manifestação de *exercício regular* do poder de polícia, mas *abuso*, excesso que pode e deve ser contido pelo Judiciário. (grifo no original).

As periodicidades anual, mensal e até diária (arts. 211, 212 e 213, III) da exação vinculada à natureza da atividade desenvolvida pelo particular (atividade permanente, ambulante, eventual e feirante – art. 214) revela o verdadeiro aspecto material da taxa e sua natureza de imposto, por estar diretamente vinculada à exploração, pelo particular, de estabelecimento.

Nos dizeres de Bernardo Ribeiro de Moraes (1996, p. 493):

O essencial para o conhecimento da taxa é o exame do fato gerador da respectiva obrigação, que será sempre, uma situação de fato que se relaciona com uma atividade estatal dirigida ao obrigado. (grifo nosso).

Sabe-se que o contribuinte da taxa, por disposição constitucional, está limitado àquele que se sujeita à atividade de polícia – atividade estatal referida ao contribuinte. O art. 217 do Novo Código Tributário de Pirapozinho/SP confirma a conclusão anterior, no sentido de que o aspecto material da hipótese de incidência da “Taxa de fiscalização de Estabelecimento”, em verdade, é a exploração, pelo particular, de estabelecimento, ao prescrever:

Art. 217 – Contribuinte da Taxa é a pessoa física, jurídica ou qualquer unidade econômica ou profissional que explora estabelecimento situado no

Município, para o exercício de quaisquer das atividades relacionadas no artigo 208 desta lei (grifo nosso).

Por fim, deve se atentar para os ensinamentos conjuntos de Paulo de Barros Carvalho e Ayres Barreto, no sentido de que o aspecto quantitativo é o núcleo da norma tributária *strictu sensu* e possui a função de confirmar, afirmar ou infirmar o aspecto material do tributo para se revelar o verdadeiro aspecto material da taxa analisada. Admitindo-se que o aspecto quantitativo das taxas revela-se por uma perspectiva mensurável da hipótese de incidência e, portanto, revela um custo da atuação estatal no exercício do poder de polícia, a eleição de uma possível base de cálculo, conjugada com a alíquota e, ou mesmo, a fixação de um valor fixo, deve referir-se ao custo da atividade estatal, jamais à conduta ou à atividade do particular.

O art. 220 do Novo Código Tributário de Pirapozinho, ao estabelecer o aspecto quantitativo da Taxa de Fiscalização de Estabelecimento do município, prescreveu:

Art. 220 – A taxa será calculada em função do tipo de atividade exercida no estabelecimento, em conformidade com a Tabela IV, anexa a esta lei.

§ 1º - A Taxa será calculada pelo item da tabela que contiver maior identidade de especificações com as atividades exercidas no estabelecimento considerado, observada a Classificação nacional de Atividades Econômicas – CNAE – Fiscal, na forma da legislação federal, e a Tabela Anexa, sucessivamente.

§ 2º - Enquadrando-se o estabelecimento em mais de um item das tabelas referidas no “caput” deste artigo, prevalecerá aquele que conduza à Taxa unitária de maior valor.

§ 3º - A Taxa será devida integralmente, ainda que o estabelecimento seja explorado apenas em parte por período considerado. (grifo nosso)

Sabe-se que:

A base de cálculo é a ordem de grandeza inerente ao elemento material (lado objetivo) do fato gerador e que representa a sua medida (peso, volume, tamanho, valor, etc). É sempre uma mensuração do elemento material do fato gerador. (ATALIBA, 1970, RDA.102, p. 487)

E que:

Em sendo a base de cálculo o valor da atuação do Estado, fato interno à Administração – que nada tem a ver com a atuação do particular, e portanto não toma em conta atributos inerentes ao sujeito passivo ou relativos à matéria sobre a qual se refere a taxa[...]. (BARRETO, 1998, p. 89).

A indicação de elementos inerentes à atividade exercida pelo contribuinte revela o desvirtuamento da taxa com os preceitos constitucionais.

Deflui-se, portanto, que o aspecto material da taxa de polícia em questão, que deveria constituir-se por um comportamento humano que revelasse a atuação estatal no desempenho da atividade de polícia por meio de um verbo e seu complemento, em verdade, é constituído por uma atividade vinculada ao particular, revelada pelo verbo e seu complemento – explorar estabelecimento.

4.2 Aspecto Espacial

Vinculado o aspecto espacial da hipótese de incidência à competência tributária para a instituição do tributo (função geral) e, na definição do local onde ocorre o fato gerador (função específica), esse critério pode vir implícito ou explícito na hipótese de incidência.

É intuitivo que, por estar vinculado à atuação estatal, o fato gerador ocorreria no local onde se desse a atuação estatal consistente no exercício da atividade de polícia pelos órgãos administrativos.

No caso em apreço, a legislação municipal explicita que a taxa é devida em virtude da exploração de estabelecimentos relacionados às atividades previstas no art. 208 do mesmo diploma legal, localizados no município de Pirapozinho/SP (art. 217).

Portanto, a área de abrangência está delimitada pela localização dos estabelecimentos e não, conforme desejado, pela atribuição administrativa de exercício do poder de polícia, dentro, é claro, dos limites territoriais de eficácia da legislação municipal, já que há a limitação territorial pelo seu aspecto geral.

A referida legislação não traz nenhuma delimitação específica de área que importe em definição do local onde ocorre o fato gerador ou altere a própria incidência da norma tributária. Em sua função específica, o aspecto espacial é implícito.

4.3 Aspecto Temporal

Reitera-se. O antecedente da hipótese de incidência composto pelos aspectos material, espacial e temporal são indissociáveis no mundo fenomênico. A

segmentação é feita pela ciência do direito para a melhor compreensão do fenômeno jurídico, em razão da função descritiva da ciência do direito.

Em que pese a discricionariedade do legislador para elencar o momento em que ocorre o fato gerador descrito na hipótese de incidência, isso só pode se dar dentro dos limites da ocorrência do aspecto material. Ou seja, em se tratando de taxa pelo exercício do poder de polícia, há que ser eleito um dos momentos em que, efetivamente, há a atuação estatal que revele quaisquer atos de exercício do poder de polícia em sentido estrito ou atividade de polícia preventiva, destinada a limitar a liberdade ou propriedade do particular em benefício do bem comum.

Analisando-se o disposto no parágrafo único do art. 207, do Novo Código Tributário de Pirapozinho, este dispõe, em tese, do aspecto temporal da hipótese de incidência, se devidamente vinculada a cobrança da taxa ao exercício da atuação estatal no desempenho da atividade de polícia. Cumpre-se apenas fazer a ressalva quanto à palavra repressão pois, conforme apontou-se anteriormente, isso importaria em sanção e desvirtuaria a natureza tributária (art. 3º do Código Tributário Nacional).

De conformidade com o art. 207 do Novo Código Tributário de Pirapozinho, ocorreria o fato gerador, com a prática de atos administrativos reveladores da atuação concreta do exercício da atividade de polícia.

Referido dispositivo legal encontra amparo legal na Carta Magna (art. 145, II) e no Código Tributário Nacional (art. 77), assim como na doutrina e jurisprudência que preconizam a necessidade do efetivo exercício do poder de polícia para viabilizar a cobrança da taxa de polícia. Situação diversa é verificada nas taxas de serviços, em que a mera disponibilização do serviço compulsório viabiliza a sua cobrança.

A distinção é clara, tanto na Constituição Federal quanto no CTN, no sentido da potencialidade ou não da atividade estatal, que somente é admitida em relação às taxas de serviços públicos, mas que não o é em relação àquelas taxas decorrentes do exercício do poder de polícia. Um e outro permitem que as taxas decorrentes da atividade correspondente aos serviços públicos sejam cobradas ainda quando tais serviços estejam apenas à disposição dos contribuintes, embora não utilizados por estes, enquanto que um e outro **exigem** que, para a cobrança de taxas decorrentes do poder de polícia administrativa, esta tenha sido **exercida**, o que implica efetividade, não se admitindo a mera potencialidade, o que, aliás, seria algo desarrazoado, visto que se na prestação de serviços a **atividade** existe, ainda que potencialmente vis à vis do sujeito passivo, no

que se refere ao poder de polícia, sequer se pode falar em atividade quando não seja ela efetiva, ou seja, existente e praticada. (CARVALHO, R.M.,1999, p. 153). (grifo no original)

Todavia, desvinculando-se do disposto no art. 207 e do próprio aspecto material da taxa de polícia, os artigos 211 a 213 definem um momento absolutamente distinto da atuação estatal para explicitar o aspecto temporal da hipótese de incidência da taxa em análise. Dissociado da atuação estatal, o aspecto temporal previsto nos artigos 211 a 213 vincula-se à atividade desenvolvida pelo particular, conforme se apontou alhures.

Reitera-se que, dentro da classificação tradicional relacionada ao processo de formação do fato gerador previsto na hipótese de incidência, tem-se: 1) um fato gerador instantâneo, na hipótese prevista no art. 211, incisos I e II (o aspecto material seria simples, vinculado ao início do funcionamento do estabelecimento ou à mudança ou inclusão de atividade, e a obrigação tributária surgiria a partir do momento do início de funcionamento desse estabelecimento, mudança ou inclusão de atividade); seria periódico ou complexivo nas demais hipóteses, por optar por uma data que reflete uma situação de fato (ser), reveladora da continuidade da exploração do estabelecimento.

Embora não se admita a referida classificação, pois segue-se a orientação preconizada por Paulo de Barros Carvalho (aspecto temporal explícito ou implícito), fez-se necessária a referência à classificação apenas para identificar que o aspecto temporal explícito na Taxa de Fiscalização de Estabelecimento de Pirapozinho não se vincula ao aspecto material de taxas, mas à atividade desenvolvida pelo particular.

Os dispositivos mencionados (arts. 211 a 213) confirmam o verdadeiro aspecto material apontado anteriormente, qual seja, a exploração, pelo particular, de estabelecimento, ao vincularem a ocorrência do fato gerador ao início da exploração de estabelecimento, à mudança ou inclusão de atividade do contribuinte, ou a momento definido previamente em lei, em virtude de uma situação (ser), consistente na exploração de estabelecimento – todas elas próprias da atividade do particular.

Instituído tributo sob a denominação de “taxa”, porém, com periodicidade de cobrança desvinculada da atividade de exercício do poder de polícia, revela-se a natureza arrecadatória do tributo, conforme Rubens Miranda de Carvalho (1999, p. 169/170) prescreve:

Desviando-se dos referidos parâmetros legais e pretendendo transformar as taxas, que deveriam corresponder ao exercício do poder de polícia, em instrumento de arrecadação, porque cobradas sem atividade concreta e, mais ainda, sem justificativa real no que se refere à prática de atos administrativos, alguns municípios, após haverem concedido alvarás iniciais para a prática de atividades e cobrado a respectiva taxa, passaram a exigir nova taxa sob o pretexto da renovação anual da referida localização, sem que um novo zoneamento tivesse ocorrido, ou se alterado a situação fática, o que caberia ser demonstrado pela Administração. De início, os tribunais vacilaram, com vários julgados reconhecendo a validade à reiteração anual da permissão para se localizar (R.Es 4.961-SP, DJ de 3.12.90, p. 14314), para finalmente concluírem pela ilegalidade, através da Súmula 157, que seguiu a linha da declaração de inconstitucionalidade decidida pelo Plenário do STF, publicada na RTJ n. 94/341 e confirmada pela decisão publicada no Informativo n. 42 daquela C. Corte em 4.9.96. Isso não significa, de modo algum, que não caiba no poder de polícia dos municípios a fiscalização da localização e o consequente licenciamento para funcionar, em relação a uma empresa que nele pretenda se instalar, pois, desde que esse poder de polícia seja exercitado para o exame do enquadramento das pretensões dessa hipotética empresa nas normas municipais, estará o município se contendo dentro das suas atribuições o que lhe dá o direito de cobrança da correspondente taxa. O que não é possível é a reiteração anual da licença já anteriormente concedida, sem que fatos novos o justifiquem.

Geraldo Ataliba (1970, RDA.102, p. 490) adverte que:

[..] será o caos e a negação da ordem jurídica o dia em que o Estado, não podendo ou não querendo mais elevar os impostos, começar a inventar atos de polícia e multiplica-los e repeti-los só com o intuito de receber as respectivas taxas.

Extrai-se que as incidências anual, mensal e/ou diária da Taxa de Fiscalização de Estabelecimento do município, vinculadas à exploração de estabelecimento pelo particular, têm natureza fiscal (arrecadatória) e conduz ao reconhecimento do desvio de poder de tributar. Em consequência, tem-se o exercício irregular do direito de tributar do ente municipal, já que a cobrança da taxa não se destina ao custeio da atividade de polícia (atuação estatal) vinculada a limitar e condicionar a liberdade ou propriedade em benefício do bem comum.

4.4 Aspecto Subjetivo

Na função de definir os integrantes da relação jurídica tributária, o Novo Código Tributário do município de Pirapozinho/SP define, implicitamente, o sujeito ativo e, explicitamente, o sujeito passivo. Traz as figuras do contribuinte e responsável pelo tributo.

4.4.1 Sujeito ativo

Ao instituir a Taxa de Fiscalização de Estabelecimento, a Lei Complementar Municipal 5/2013 não explicitou quem seria o sujeito ativo da obrigação tributária. Omitindo-se na indicação do sujeito ativo, conclui-se que figurará no pólo ativo da obrigação tributária o ente político que a instituiu.

Assim, figurará, no pólo ativo, o Município de Pirapozinho.

4.4.2 Sujeito passivo

Quanto ao sujeito passivo do aspecto subjetivo do consequente da regra-matriz de incidência da Taxa de Fiscalização de Estabelecimento, o Novo Código Tributário de Pirapozinho definiu não só o contribuinte como o responsável tributário.

Desta forma, dispôs a Lei Complementar 5/2013, do Município de Pirapozinho:

Artigo 217 – Contribuinte da Taxa é a pessoa física, jurídica ou qualquer unidade econômica ou profissional que explore estabelecimento situado no Município, para o exercício de quaisquer das atividades relacionadas no artigo 208 desta lei.

Artigo 218 – São responsáveis pelo pagamento da Taxa:

I – as pessoas físicas, jurídicas ou quaisquer unidades econômicas ou profissionais que promovam ou patrocinem quaisquer formas de eventos, tais como espetáculos desportivos, de diversões públicas, feiras e exposições, em relação à atividade promovida ou patrocinada, como também em relação a cada barraca, "stand" ou assemelhados, explorados durante a realização do evento;

II – as pessoas físicas, jurídicas ou quaisquer unidades econômicas ou profissionais que explorem economicamente, a qualquer título, os imóveis destinados a "shopping centers", "outlets", hipermercados, centros de lazer e similares, quanto às atividades provisórias, esporádicas ou eventuais exercidas no local.

Artigo 219 – São solidariamente obrigados pelo pagamento da Taxa:

I – o proprietário, o locador ou o cedente de espaço em bem imóvel, onde são exercidas quaisquer das atividades previstas no artigo 208 desta lei;

II – o locador dos equipamentos ou utensílios usados na prestação de serviços de diversões públicas.

De conformidade com o disposto no art. 126 do Código Tributário Nacional, verifica-se que o art. 217 da Lei Complementar 5/2013 inclui, entre os sujeitos passivos da taxa, “[...] qualquer unidade econômica ou profissional”, a

revelar a admissão de que há “[...] possibilidade de atribuir-se legitimação passiva a entes não previstos entre os portadores de personalidade jurídica, pelas regras genéricas e amplas do direito privado” (CARVALHO, P.B, 2015, p. 302).

Cumpre-nos, nesta oportunidade, distinguir a capacidade para realizar o fato gerador previsto na hipótese de incidência da capacidade para figurar no pólo passivo da relação jurídica tributária, conforme adverte Paulo de Barros Carvalho (2015, p. 303), ao prescrever:

[...] reconhece o direito tributário aptidão para realizar o fato, ou dele participar, a entes, agregados econômicos, unidades profissionais, enfim, organizações de pessoas ou de bens, não contempladas pelo direito privado com *personalidade jurídica*. A elas confere possibilidade jurídica de promover acontecimentos hipoteticamente previstos na lei, reputando-os fatos válidos e eficazes para desencadear os efeitos jurídicos característicos, significa dizer, a inauguração do *vinculum juris* que dá ao Estado o direito subjetivo público de exigir parcelas do patrimônio privado. Este é, sem outros torneios, o campo de eleição do *sujeito capaz* de realizar o fato jurídico tributário, ou dele participar, e os sucessos que nessa conformidade ocorrem assumem a magnitude própria que o direito associa aos chamados *fatos jurídicos tributários*.

Por sem dúvida que *ser capaz* de realizar o fato jurídico tributário não quer demonstrar capacidade jurídica para ser sujeito passivo de obrigações tributárias. Uma coisa é aptidão para concretizar o êxito abstratamente descrito no texto normativo, outra é integrar o liame que se instaura no preciso instante em que adquire proporções concretas o fato previsto no suposto da regra tributária. (grifo no original)

Assim, imprescindível que o ente, a integrar a obrigação tributária no pólo passivo, deva ser dotado de personalidade jurídica ou quaisquer dos entes despersonalizados a que a lei atribui capacidade (art. 12, do Código de Processo Civil/73 e 75 do Novo Código de Processo Civil), pois nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho (2015, p. 306):

Se focalizarmos, agora, o conseqüente normativo, isto é, a prescrição de direitos e deveres, no esquema da relação jurídica, haveremos de convir em que o rol das opções do legislador se restringe sensivelmente, não lhe sendo possível indicar para sujeito passivo alguém que não tenha personalidade jurídica, nos precisos termos em que definida pelo direito civil. Minguando o requisito da personalidade jurídica, tal qual concebida na plataforma das elaborações privadas, a pretensão tributária estará inibida, em função da inaplicabilidade de cadeias de dispositivos de direito processual, que dão significado e conteúdo de coatividade às aspirações fazendárias.

Fixado que o sujeito passivo da obrigação tributária há de ser ente dotado de personalidade jurídica ou aqueles a que a lei atribui capacidade (art. 75

do Código de Processo Civil), embora outros entes despersonalizados possam realizar o fato gerador da obrigação tributária, analisa-se, dentro do rígido sistema constitucional tributário brasileiro, se a eleição dos sujeitos passivos da Taxa de Fiscalização de Estabelecimento de Pirapozinho atendeu aos ditames constitucionais e infraconstitucionais.

Apontou-se, outrora, que contribuinte da taxa é:

[...] a pessoa que requer, provoca ou, de qualquer modo, utiliza o serviço público específico e divisível, ou o tem à sua disposição (nos casos de taxa de serviço), ou cuja atividade requer fiscalização e controle públicos (taxas de “polícia”). (ATALIBA, 2014, p. 157).

Extrai-se da redação do artigo 217 da Lei Complementar 5/2013, embora com redação confusa, que o contribuinte da Taxa de Fiscalização de Estabelecimento do município de Pirapozinho/SP é a pessoa física ou jurídica sujeita à atividade de controle ou fiscalização, em virtude da exploração de estabelecimento comercial no desempenho de atividades previstas no art. 208 da referida lei.

Aproveitando-se da possibilidade da fixação de sujeitos passivos indiretos, ou responsáveis tributários, também com relação às taxas, os artigos 218 e 219 trouxeram as figuras do responsável e do devedor solidário.

Admitida a figura do responsável tributário como gênero, que evidencia a chamada sujeição passiva indireta, apontou-se que a definição desse terceiro responsável não é discricionária e nem arbitrária e exige desse “[...] um liame indireto com o fato gerador” (AMARO, 2002, p. 289).

Nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho (2015, p. 310):

O território de eleição do sujeito passivo das obrigações tributárias e, bem assim, das pessoas que devam responder solidariamente pela dívida, está circunscrito ao âmbito da situação factual contida na outorga de competência impositiva, cravada no texto da Constituição.

A lembrança desse obstáculo sobranceiro impede que o legislador ordinário, ao expedir a regra-matriz de incidência do tributo que cria, traga para o tópico de devedor, ainda que solidário, alguém que não tenha participado da ocorrência do fato típico. Falta a ele, legislador, competência constitucional para fazer recair a carga jurídica do tributo sobre pessoa alheia ao acontecimento gravado pela incidência. (CARVALHO, P.B, 2015, p. 310).

A análise da redação do art. 218 da Lei Complementar 5/2013 revela que, sob a denominação de responsável, em verdade, o dispositivo define o sujeito passivo direto (contribuinte) da taxa. Explica-se: as pessoas físicas, jurídicas ou

quaisquer unidades econômicas ou profissionais que promovam ou patrocinem quaisquer formas de eventos (art. 218, I,) ou explorem economicamente os imóveis destinados a *shopping centers*, *outlets*, hipermercados, centros de lazer ou similares (art 218, II), nada mais fazem do que explorar, economicamente, estabelecimento, conforme definido no art. 208 da Lei Complementar 5/2013. Portanto, pretensamente sujeito à atividade de fiscalização e controle pela administração pública no desempenho de uma possível atividade de polícia. Esse responsável, em verdade, é o contribuinte.

A previsão contida no art. 219 do diploma sob análise vislumbra uma incongruência com os limites constitucionais na eleição do sujeito passivo.

A eleição do devedor solidário dá-se em virtude da pluralidade da sujeição passiva (interesse comum – art. 124, I, do CTN) ou em virtude do descumprimento de uma obrigação acessória (art. 124, II, do CTN) (AMARO, 2002, p. 292/293 e CARVALHO, P.B., 2015, p. 309), embora haja crítica a essa postura, por se entender que tem natureza sancionatória. Respeitando-se entendimento diverso, a responsabilidade de terceiro haveria de ser solidária ou subsidiária.

Admite-se, apenas, a eleição do sujeito passivo por interesse ou necessidade da administração desde que esse terceiro tenha uma relação indireta com o fato gerador e que “[...] o tributo seja recolhido sem onerar seu próprio bolso” (AMARO, 2002, p. 296).

O novo Código Tributário do município de Pirapozinho, ao fixar os responsáveis solidários pelo pagamento da Taxa de Fiscalização de Estabelecimento do município de Pirapozinho/SP (art. 219 da Lei Municipal Complementar 5/2013) não cumpre as limitações apontadas. Ainda que admitida a sujeição passiva indireta (devedor solidário) pelo descumprimento de obrigação acessória (art. 124, II, do CNT), desconhece-se qualquer legislação municipal (atividade legislativa referida ao poder de polícia ou obrigações acessórias tributárias), que impute ao proprietário, ao locador ou ao cedente de espaço em bem imóvel, onde são exercidas as atividades previstas no art. 208 (art. 219, I), ou ao locador de equipamentos ou utensílios utilizados na prestação de serviços de diversão pública (art. 219, II), a obrigação de exigir daqueles que explorem o estabelecimento a exibição do recolhimento da “Taxa de Fiscalização de Estabelecimento” previamente à sua exploração. Da mesma forma, desconhece-se qualquer legislação que aponte a possibilidade do “proprietário, locador ou cedente”,

eleitos como responsáveis solidários da taxa, de recolherem previamente o valor pecuniário (substituição tributária) e incluírem seu valor no eventual valor da locação ou cessão.

Com a crítica ao art. 219 da Lei Complementar 5/2013 do Município de Pirapozinho, conclui-se a análise do aspecto subjetivo da regra-matriz de incidência da “Taxa de Fiscalização de Estabelecimento”, do município de Pirapozinho.

4.5 Aspecto Quantitativo

O elemento ou aspecto quantitativo, integrante do consequente da hipótese de incidência, define os elementos necessários à identificação do *quantum debeat* da obrigação tributária.

Há possibilidade desse *quantum* ser definido por meio da fixação de uma base de cálculo sobre a qual incide uma alíquota (tributo *ad valorem*), ou, embora criticada por Paulo de Barros Carvalho (2015, p. 317), por meio de um valor fixo.

Relembra-se que o aspecto quantitativo tem por fim confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro conteúdo do aspecto material (CARVALHO, P.B., 2015, p. 321), bem como definir o gênero e espécie do tributo (BECKER, 2007, p. 394/396) e, que as taxas não de relacionar-se com os custos da atuação estatal (BARRETO, 1998, p. 83). Embora rejeitem-se as teorias contraprestacionais, da vantagem e benefício do contribuinte, a análise desse aspecto do consequente da regra-matriz de incidência da Taxa de Fiscalização de Estabelecimento do município de Pirapozinho demonstra a inconsistência da natureza tributária de taxa em análise.

O legislador municipal, ao definir o aspecto quantitativo da Taxa de Fiscalização de Estabelecimento, optou por fazê-la de forma específica, fixa, ao prescrever, *in verbis*:

Artigo 220 – A Taxa será calculada em função do tipo de atividade exercida no estabelecimento, em conformidade com a Tabela IV, anexa a esta lei.

§ 1º - A Taxa será calculada pelo item da tabela que contiver maior identidade de especificações com as atividades exercidas no estabelecimento considerado, observada a Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE – Fiscal, na forma da legislação federal, e a Tabela Anexa, sucessivamente.

§ 2º - Enquadrando-se o estabelecimento em mais de um item das tabelas referidas no "caput" deste artigo, prevalecerá aquele que conduza à Taxa unitária de maior valor.

§ 3º - A Taxa será devida integralmente, ainda que o estabelecimento seja explorado apenas em parte do período considerado.

Deflui-se da leitura do *caput* do art. 220 da Lei Complementar Municipal que o aspecto quantitativo da referida taxa desvirtua-se da dogmática jurídica, a qual descreve as disposições sobre a forma de fixação do aspecto quantitativo das taxas, impondo sua vinculação ao custo da atuação estatal.

... a base de cálculo das taxas deve estar e tem que estar diretamente relacionada, ou com os serviços existentes que lhes dêem causa, ou com a atividade de polícia exercitada pela administração que pretenda cobrá-las, mais ainda o valor cobrado deve ser pertinente àquela mesma atividade e não a características pessoais do contribuinte, como a sua maior ou menor riqueza, representada por um maior ou menor patrimônio ou lucratividade da sua atividade, em suma, por sua geral capacidade contributiva. Mais intensa a atividade, maior o valor da taxa; mais complexos e custosos os serviços, mais altas as taxas a eles correspondentes, numa relação de causa e efeito que deverá sempre estar presente. (CARVALHO, R.M., 1999, p. 180). (grifo nosso)

[...] se a atividade estatal voltada para o contribuinte é o conteúdo material do núcleo do fato gerador dessas taxas, a sua base de cálculo somente poderá estar vinculada a essa atividade estatal e não à capacidade econômica do contribuinte, coisa totalmente irrelevante para a quantificação dessa espécie tributária.

As muitas decisões do STF sobre a base de cálculo das taxas sempre se orientam nesse sentido, qual seja, a de que a área de um imóvel não pode ser utilizada no cálculo de taxas de licença (RE 111.735-4-SP, DJ 21.8.87, p. 16.772), ou a área de um estabelecimento (RE 115.843-3-SP, DJ, 22.4.88, p. 9.091), ou o número de empregados (RE 115.936-7-SP, DJ 22.4.88, p. 9.091), ou o valor locativo de um estabelecimento (RE 72.955-ES, RPD n. 21/216). Todas essas decisões têm em comum a vedação do emprego, na base de cálculo das taxas de polícia, de elementos próprios do patrimônio ou evidenciadores de riqueza ou de capacidade do contribuinte, na linha da quais seguiu uma das duas decisões recentes da Suprema Corte, noticiadas no informativo n. 82, de 10.9.97, daquela Corte, logo no início do presente trabalho. (CARVALHO, R.M., 1999, p. 184).

Também entendo que a vedação contida no § 2º do art. 145 da Constituição Federal de 1988, que impede que as taxas tenham base de cálculo própria dos impostos, tem a ver com a teoria de Alfredo Augusto Becker, já citada, de que a base de cálculo define o gênero jurídico do tributo, e tem o mesmo sentido das decisões da Suprema Corte, qual seja, a de impedir que fatos outros, não relacionados com as atividades estatais geradoras das taxas, possam ser utilizados na sua base de cálculo. Assim sempre o entendi, porque as bases de cálculo relativas aos impostos, naturalmente decorrentes das figuras constitucionalmente traçadas para a sua imposição, são todas elas, correspondentes a elementos que compõem o patrimônio, a riqueza, a atividade ou a disposição de bens materiais e imateriais por parte dos respectivos contribuintes, ou seja, elementos que permitam a medição da sua capacidade contributiva, sendo esta a régua medidora dos impostos, e também da sua quantificação econômica. Impedindo a Constituição que tais elementos sejam utilizados, deixa às taxas apenas os elementos materiais que lhes são próprios para a fixação da sua base de cálculo:

aqueles relativos às atividades estatais que permitem a sua cobrança. (CARVALHO, 1999, R.M., p 184/185) (grifo nosso)

...

Nem é preciso que haja absoluta identidade nas duas bases de cálculo, sendo suficiente para a injuridicidade da base de cálculo de uma taxa, que ela tome algum dos elementos materiais componentes da base de cálculo de um dos impostos, p.ex, a utilização, na base de cálculo de uma taxa de serviços municipais, da área construída do imóvel do seu contribuinte (EREx. 115.683-0-Sp, DJ de 23.2.90, p. 1237). (CARVALHO, R.M., 1999, p. 184/185).

Ao vincular o *quantum* devido à atividade desenvolvida pelo contribuinte, a referida legislação municipal adota elemento típico de impostos para definir o aspecto quantitativo da taxa, confirmando que o aspecto material é a exploração de estabelecimento e, alterando o gênero do tributo de taxa para imposto, tornando-a inconstitucional.

O gabarito dessa taxa, por sua vez, só pode ser dado pela intensidade e extensão daquela atividade: nunca por qualquer qualidade inerente ao interessado ou ao objeto sobre que a exação recairá.

Será inconstitucional e repugnante ao sistema – por vir revestir as peculiaridades do imposto – a taxa que não se proporcione a atividade que a justifica, para determinar-se, quanto ao seu valor, por qualidades externas à sua estrutura (ATALIBA, 1970, RDA.102, p. 484)

Ora, está-se a ver que a lei criadora da taxa de polícia tem que tomar por base de cálculo – sob pena de ser inconstitucional – um critério proporcionado às diligências condicionadoras dos atos de polícia (já que estes nenhum conteúdo econômico possuem).

Se não o fizerem, incidem na descaracterização constitucionalmente vedada. (ATALIBA, 1970, RDA.102, p. 488).

A jurisprudência segue no mesmo sentido da doutrina e, nesse aspecto, considera inconstitucional a taxa cujo aspecto quantitativo não guarde correlação com o custo da atuação estatal na relação de causa e efeito que implique a sua cobrança.

Esse é o entendimento exarado nos precedentes que deram origem à Súmula 138/STF, assim redigida:

Súmula 138 – É inconstitucional a taxa contra fogo, do estado de Minas Gerais, incidente sobre prêmio de seguro contra fogo.

Nesse contexto, eleito como aspecto quantitativo da Taxa de Fiscalização de Estabelecimentos, critério inerente ao particular (espécie de atividade desenvolvida no estabelecimento explorado), que se afasta por completo

do custo da atuação estatal no desempenho da atividade de polícia, confirma-se a assertiva anterior de que a Taxa de Fiscalização de Estabelecimento do município possui natureza tributária de imposto e, portanto, revela-se inconstitucional, já que município não detém competência tributária residual para legislar na fixação de impostos.

5 CONCLUSÃO

As taxas de polícia estão por aí, onerando os cidadãos brasileiros a todo instante na pretensão de custear a atuação estatal pelo exercício da atividade de polícia ou pela prestação de um serviço utilizado ou posto à sua disposição, conforme o comando prescrito no art. 145, II, da Constituição Federal.

A esfera de discricionariedade do legislador infraconstitucional é delimitada pelas disposições constitucionais que asseguram um conjunto de limitações ao poder de tributar e garantias ao cidadão por meio da fixação de parâmetros ou de uma regra-matriz de incidência constitucional relacionada a cada um dos impostos e dos elementos necessários para a instituição de taxas em seus dois grandes grupos (taxa de polícia e taxa de serviços). Extraem-se da Constituição Federal todos os aspectos que integram a norma tributária *strictu sensu*.

Composta a norma tributária *strictu sensu* de um antecedente ou hipótese a qual apresenta aspectos (material, espacial e temporal) e um conseqüente (aspectos subjetivo e quantitativo), nos impostos, esses elementos estão definidos na Constituição Federal por cada espécie de imposto a ser instituído, exceto na competência residual da União (art. 154 da Constituição Federal). Nas taxas, esses aspectos possuem contornos constitucionais, mas não estão definidos rigidamente como nos impostos.

Definida a possibilidade de instituição de taxas, a Constituição Federal explicita apenas seus dois grandes grupos (taxa de serviços e taxa de polícia), todavia, vincula a possibilidade de sua instituição e cobrança ao desempenho efetivo da atividade estatal como forma de custeio dessa atividade.

Assim como nos impostos, pode-se extrair a regra-matriz de incidência constitucional das taxas delimitando o antecedente e o conseqüente da norma tributária *strictu sensu* com os seus respectivos aspectos (material, temporal, espacial, subjetivo e quantitativo) e as limitações legislativas na sua definição, como forma de tutela do cidadão contra pretensões fiscais desprovidas de fundamento constitucional.

Tratando-se especificamente da taxa de polícia – objeto da presente pesquisa –, constata-se que os limites constitucionais impõem, necessariamente, que o núcleo da hipótese de incidência da taxa de polícia consista em um comportamento humano (atuação estatal) referível ao contribuinte, o qual exteriorize

uma limitação/condicionamento da liberdade ou propriedade do particular destinado à consecução do bem comum (aspecto material da hipótese de incidência), que o aspecto temporal (elementos que identificam o momento da ocorrência do fato gerador e nascimento da obrigação tributária) se dê dentro dos limites temporais vinculados à atuação estatal no exercício da atividade de polícia e, que o aspecto espacial, vinculado aos elementos que delimitam o local da ocorrência do fato gerador previsto na hipótese de incidência, se limite a definir o local onde ocorre a atuação estatal do qual surgirá a obrigação tributária, delimitada por critério de competência territorial e anexa dos entes federativos.

Ao se analisar o conseqüente da regra-matriz de incidência das taxas, em específico o aspecto quantitativo, deflui-se que a fixação do *quantum debeatur* do tributo está vinculado ao custo da atuação estatal. A eleição de critério distinto conduz à mutação do gênero do tributo.

Nas taxas, a base de cálculo, por refletir uma dimensão do custo da atuação estatal, é genérica e fixa, computada a partir da repartição do custo da atividade de polícia, enquanto que a alíquota representa uma perspectiva dimensível dessa base de cálculo e que deve ser específica, apta a mensurar o quanto da atividade é desenvolvida em relação ao contribuinte, para o cálculo do *quantum debeatur* da obrigação tributária.

O aspecto subjetivo integrante do conseqüente da regra-matriz de incidência das taxas admite, assim como nos impostos, a figura do responsável (sujeito passivo indireto). Todavia, do mesmo modo como ocorre com os impostos, há limites para a sua eleição. Apenas critérios de interesse e necessidade não justificam inclusão de terceiros não vinculados ao fato gerador das taxas, no pólo passivo da relação jurídica tributária. A eleição do responsável há de recair sobre terceiro que tenha relação com o fato gerador e que lhe permita ressarcir-se de eventual ônus financeiro suportado com o recolhimento do tributo junto ao contribuinte. Não se admite a possibilidade de eleição de responsável em virtude do descumprimento de deveres acessórios, pois a responsabilidade decorre de ato ilícito e possui natureza sancionatória.

Analisada a legislação que instituiu a Taxa de Fiscalização de Estabelecimento de Pirapozinho/SP e revelada a regra-matriz de incidência da Taxa de Fiscalização de Estabelecimento de Pirapozinho/SP, revelou-se que, embora sob a denominação de taxa, o tributo integra o gênero dos impostos.

O aspecto material da hipótese de incidência da Taxa de Fiscalização de Estabelecimento do município exterioriza-se pelo comportamento humano vinculado ao particular, revelado pelo verbo e seu complemento – explorar estabelecimento –, e não à atividade estatal de atividade de polícia de limitar/condicionar a liberdade ou propriedade do particular em benefício comum.

Os aspectos temporal e quantitativo confirmam a assertiva anterior ao vincularem a atividade do particular como definidora do momento em que ocorre o fato gerador do qual surge a obrigação tributária.

Analisando-se o aspecto quantitativo da regra-matriz de incidência da taxa analisada, revelou-se que o *quantum debeat* da obrigação tributária não se associa ao custo da atividade de polícia, mas à natureza da atividade desenvolvida pelo particular na exploração de estabelecimento, a infirmar o aspecto material enunciado no art. 207 do Novo Código Tributário de Pirapozinho/SP.

Após se compreender a estrutura da norma tributária *strictu sensu* e analisar os aspectos que a integram, assim como as limitações constitucionais na sua eleição, e se identificar a regra-matriz de incidência da Taxa de Fiscalização de Estabelecimento de Pirapozinho, confirma-se a hipótese de inconstitucionalidade da cobrança da taxa por possuir natureza de imposto, instituída com finalidades fiscais arrecadatórias.

REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

ATALIBA, Geraldo. **CONSIDERAÇÕES EM TORNO DA TEORIA JURÍDICA DA TAXA**. Revista de Direito Público: São Paulo, n.09, p. 43-54, 1969.

_____. **HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA**. 6ª ed. 15ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2014.

_____. **SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1968.

_____. **TAXA PELO EXERCÍCIO DO PODER DE POLÍCIA – FATO GERADOR – BASE DE CÁLCULO: é inconstitucional a manipulação do poder de polícia com finalidades arrecadatórias. A reiteração injustificada de licenciamento com o fim de arrecadar taxa repugna ao nosso sistema jurídico**. Revista de Direito Administrativo: São Paulo, v.102, p. 474-495, 1970.

AMARO, Luciano. **DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**. 5ª ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2000.

BARRETO, Aires. **BASE DE CÁLCULO, ALÍQUOTA E PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS**. São Paulo: Editora Max Limonad, 1998.

BECKER, Alfredo Augusto, 1928-1986. **TEORIA GERAL DO DIREITO TRIBUTÁRIO**. 4ª edição – São Paulo: Noeses, 2007.

CARVALHO, Rubens Miranda de. **CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA E TAXAS NO DIREITO BRASILEIRO**: São Paulo: J. de Oliveira, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. **CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO**. 26. ed. – São Paulo: Saraiva, 2014.

_____. **TEORIA DA NORMA TRIBUTÁRIA**. São Paulo: Max Limonad, 1998.

CARRAZA, Roque Antônio. **CURSO DE DIREITO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO**. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. **IPTU – PLANTA DE VALORES**. Revista de Direito Tributário: São Paulo, n.29/30, p.127-131, 1984.

COELHO, Sacha Calmon Navarro, 1940-. **CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**: (comentários à Constituição e ao Código Tributário nacional, artigo por artigo) – Rio de Janeiro: Forense, 2001.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **DIREITO ADMINISTRATIVO**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. 1928-1967. **FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA**. 6. ed. revista e atualizada pelo Prof. Flávio Bauer Novelli; anteriores

anotações de atualização, pelo Prof. Geraldo Ataliba; prefácio de Aliomar Baleeiro; apresentação de Rubens Gomes de Souza. – Rio de Janeiro: Forense, 2002.

JARACH, Dino. **ASPECTOS DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA; I – aspecto subjetivo II aspecto espacial.** Revista de Direito Público: São Paulo, n. 17, p. 287-304, 1971.

MACHADO, Hugo de Brito. **CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO.** 36ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2015.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **APONTAMENTOS SOBRE O PODER DE POLÍCIA.** Revista de Direito Público: São Paulo, n. 9, p. 55-68, 1969.

MORAES, Bernardo Ribeiro. **A TAXA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1968.

_____. **COMPÊNDIO DE DIREITO TRIBUTÁRIO,** 5ª edição. Rio de Janeiro: Editora Forense, v.1, 1996.

SCHOUERI, Luis Eduardo (coord). **DIREITO TRIBUTÁRIO.** volume I. – São Paulo: Quartier Latin, 2003.

SOUSA, Rubens Gomes de. **AINDA A DISTINÇÃO ENTRE TAXA E IMPOSTO.** Revista de Direito Público: São Paulo, n. 21, p. 299-324, 1972.

_____. **SUJEITO PASSIVO DAS TAXAS: responsabilidade por transferência e substituição.** Revista de Direito Público: São Paulo, n.16, p. 346-353, 1971.

_____. **NATUREZA TRIBUTÁRIA DA CONTRIBUIÇÃO PARA O FGTS.** 1971, RDP17. Julho/Setembro