

VICTOR VINICIUS BATISTA MACHADO

**BASES DE CÁLCULO DAS TAXAS DE LICITAÇÃO E
FUNCIONAMENTO E RENOVAÇÃO: (in)constitucionalidade**

CURSO DE DIREITO – UniEVANGÉLICA

2019

VICTOR VINICIUS BATISTA MACHADO

**BASES DE CÁLCULO DAS TAXAS DE LICITAÇÃO E
FUNCIONAMENTO E RENOVAÇÃO: (in)constitucionalidade**

Monografia apresentada ao Núcleo de Trabalho de Curso da UniEvangélica, como exigência parcial para a obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Prof. Me. Alessandro Gonçalves Paixão.

VICTOR VINICIUS BATISTA MACHADO

**BASES DE CÁLCULO DAS TAXAS DE LICALIZAÇÃO E
FUNCIONAMENTO E RENOVAÇÃO: (in)constitucionalidade**

Anápolis, ____ de _____ de 2019.

Banca Examinadora

RESUMO

O presente estudo tem como temática principal a análise da constitucionalidade das bases de cálculo das licenças de localização e funcionamento instituídas pelos Municípios. As bases de cálculo dessas taxas, legalmente derivadas do poder de polícia administrativo, devem necessariamente refletir o custo da atividade estatal exercida. No entanto, a falta de critérios claros para a adoção dessas bases, permite ao legislador infraconstitucional adotar n-modelos para a determinação desse custo, como por exemplo, o número de funcionários. Como não existe um rol taxativo previsto em lei, a jurisprudência se encarregou, através da análise de várias ações sobre o tema, de determinar quais seriam as bases idôneas adotadas pelo nosso ordenamento jurídico, que evidenciariam o equilíbrio entre o binômio custo/valor que toda taxa de poder de polícia deve conter. Com isso evita-se o enriquecimento ilícito da Administração Pública através da tredestinação das taxas, bem como obsta a que o contribuinte seja lesado por tal atitude.

Palavras-chave: Taxa; Poder de polícia; Localização e Funcionamento; Bases de cálculo; (in)constitucionalidade;

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	1
CAPÍTULO I – A TAXA DE LOCALIZAÇÃO E FUNCIONAMENTO E RENOVAÇÃO	3
1.1 A taxa no ordenamento jurídico brasileiro	3
1.2 Taxa de poder de polícia ou fiscalização	5
1.3 Taxa de serviço ou de utilização	7
1.4 A taxa de localização e funcionamento	8
CAPÍTULO II – BASES DE CÁLCULO TRIBUTÁRIA	12
2.1 Base de cálculo de incidência tributária	12
2.2 Base de cálculo de tributos não vinculados	15
2.3 Base de cálculo de tributos vinculados	17
CAPÍTULO III – A JURISPRUDÊNCIA SOBRE AS BASES DE CÁLCULO	21
3.1 Em razão do número de funcionários.....	21
3.2 Em razão da área do imóvel	25
3.3 Em razão da atividade exercida	27
3.4 A importância constitucional da adoção de bases de cálculo idôneas das taxas..	28
CONSIDERAÇÕES FINAIS	31
REFERÊNCIAS.....	33
APÊNDICE A – Fato gerador e bases de cálculo dos impostos.....	37

INTRODUÇÃO

Este trabalho monográfico tem como seu principal escopo analisar a constitucionalidade das bases de cálculo adotadas para a apuração do montante das licenças de localização e funcionamento, instituídas pelos entes municipais.

A Constituição Federal de 1988 instituiu o Estado Democrático de Direito, dispondo sobre sua estrutura e organização, fundamentos, objetivos e princípios, ou seja, suas finalidades.

De nada adiantaria prever um Estado dotado de inúmeras finalidades sem uma forma de custeá-lo, é por isso que a própria CF/88 e leis extravagantes, preveem que a Administração Pública poderá instituir tributos, quais sejam: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições sociais e os empréstimos compulsórios.

A licença de localização e funcionamento é uma taxa instituída em razão do poder de polícia administrativo prestado a certos contribuintes, para a regulação da indústria, do comércio e da prestação de serviços. Primariamente tem o intuito de proteger o bem-estar social, a ordem, os costumes, a higiene pública entre outros, e secundariamente serve para custear a própria atividade estatal que está sendo executada.

Para se extrair o valor devido para o custeio dessas atividades decorrentes do poder de polícia, os entes municipais devem adotar bases de cálculo, que nada mais são do que grandezas econômicas sobre as quais se aplicam as alíquotas.

A nossa Carta Magna de 1988 veda que as bases de cálculo das taxas sejam idênticas as dos impostos, já que este último está relacionado aos caracteres de riqueza do contribuinte e não do custo estatal em si.

A problemática se instala, porque determinados Municípios adotam certos parâmetros que compõe a base de cálculo dos impostos, como por exemplo, a área do imóvel, gerando razoáveis dúvidas quanto a sua constitucionalidade, pois a taxa está relacionada aos gastos que a atividade estatal desprende e não ao contribuinte em si.

Portanto, se faz necessário analisar os aspectos legais, doutrinários e jurisprudenciais a respeito do tema, pois a adoção de bases de cálculo inconstitucionais, não só ferem o ordenamento jurídico como um todo, como revela insegurança jurídica e lesão aos contribuintes.

CAPÍTULO I – A TAXA DE LOCALIZAÇÃO E FUNCIONAMENTO E RENOVAÇÃO

Para entender o mecanismo da cobrança das taxas municipais de funcionamento, necessário se faz apresentar os pressupostos essenciais de sua existência. Neste capítulo serão apresentados os conceitos e requisitos da imposição de taxas, bem como a sua evolução histórica no ordenamento jurídico brasileiro.

1.1 A taxa no ordenamento jurídico brasileiro

A taxa é espécie, cujo gênero é o tributo. A palavra tributo, no sentido histórico/social, carrega um sentimento de “carga”, “peso” e “sofrimento”, como se observou as inúmeras revoluções e movimentos históricos que ocorreram ao redor do mundo, quanto da imposição de severos tributos aos cidadãos, cite-se a revolução dos barões contra o Rei João Sem Terra, na Inglaterra, em 1215 d.C, e no Brasil com a Inconfidência Mineira (1788-1792) reflexo da Cobrança do Quinto pela Coroa Portuguesa (COSTA, 2018).

O que ao longo dos séculos foi considerado um fardo imposto pelo Estado, nos dias atuais

já não se sustentam os sentimentos de pura e simples rejeição a tributação de sorte que ela é um instrumento da sociedade para a consecução dos seus próprios objetivos. Pagar tributo não é mais uma submissão ao Estado, tampouco um mal necessário (PAULSEN, 2017, p.17).

A principal função do tributo, desde os primórdios da humanidade, foi de custear o Estado. E ainda hoje o é, de modo que na maioria absoluta dos Estados,

“a tributação predomina como fonte de receita, de modo que se pode falar num Estado Fiscal ou num Estado Tributário” (PAULSEN, 2017, p.13).

É o que se extrai do conceito legal de tributo previsto no art.3º da Lei 5172/66 – Código Tributário Nacional (CTN), sendo toda prestação em dinheiro, obrigatória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa vinculada.

Nessa esteira, a Constituição Federal Brasileira de 1988, no Título VI, intitulado da Tributação e do Orçamento, traz a dinâmica arrecadatória do Estado brasileiro. A Carta Magna, prevê no seu art. 145 e incisos, três espécies tributárias: os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. Sendo a segunda espécie, objeto principal desse estudo.

Importante mencionar que para a doutrina majoritária e para o Supremo Tribunal Federal também são espécies tributárias os empréstimos compulsórios (Recurso Extraordinário nº 111.954/PR, DJU 24/06/1988) e as contribuições sociais (AI-AgR 658576/RS, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, 1ª Turma, Julgamento em 27/11/2007; AI-AgR 679355/RS, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, 1ª Turma, Julgamento em 27/11/2007), previstas nos artigos 148 e 149 da Constituição Federal de 1988.

O legislador constitucional classificou as espécies tributárias em tributos vinculados e não vinculados a atuação estatal. Sendo tributo não vinculado os impostos e vinculados as taxas e as contribuições de melhoria.

O que significa dizer que a cobrança de impostos não exige nenhuma atuação efetiva do Estado, bastando que sua medida se faça consoante a característica do próprio sujeito passivo do imposto, é o que se extrai do art. 145, parágrafo 1º, CF/88, no que os impostos terão caráter pessoal e serão calculados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, podendo à Administração Pública identificá-lo o patrimônio, os seus rendimentos e as atividades econômicas que exercer.

As taxas, ao contrário, exigem por parte do Estado, sua atuação “diretamente dirigida ao contribuinte, quer pelo exercício do poder de polícia, quer pela prestação efetiva ou potencial de um serviço público específico e divisível, cuja base de cálculo difere, necessariamente, da de qualquer imposto” (HARADA, 2018, p.372).

É o que se compreende do art. 145, inciso II e parágrafo 2º, no que as taxas serão cobradas pelo exercício do poder de polícia por parte da Administração Pública, ou pela utilização, efetiva ou eventual, de serviços públicos prestados ao

contribuinte ou postos a sua disposição, não podendo, a taxa, ter sua base de cálculo equivalente ao dos impostos.

E complementado, ainda, pelo art. 77, CTN, as taxas poderão ser cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, dentro de suas atribuições legais, seja pelo exercício do poder de polícia, ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados aos contribuintes ou postos à sua disposição. Não podendo, a taxa, ter a base de cálculo ou fato gerador idêntico aos dos impostos, nem tampouco ser calculada em função do capital social das empresas.

Portanto não há que se confundir imposto com taxa, visto que enquanto aquele é aplicado a todos indistintamente, bastando a ocorrência de seu fato gerador para que nasça a respectiva obrigação, esse existe somente para as atividades realizadas em face de determinados contribuintes que a provocam ou a demandam (PAULSEN, 2017).

Assim, as taxas “são tributos que têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição” (PAULSEN, 2017, p.50). Ficando evidente seu caráter contraprestacional.

De acordo com Alexandre Mazza (2018, p. 165) “sua instituição atende ao princípio financeiro segundo o qual, sempre que possível, o custeio de uma atividade estatal específica deve recair sobre seu beneficiário direto.”

1.2 Taxa de poder de polícia ou fiscalização

O conceito de poder de polícia vem expressamente disposto no art. 78, CTN, no que se considera como atividade da administração pública que, limita ou disciplina direito, interesse ou liberdade, regula a prática ou ato de abstenção de fato, em razão do interesse público relativo à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, as atividades que necessitam de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública, ao respeito à propriedade e aos direitos individuais e coletivos.

Portanto “vê-se, assim, um conceito bastante amplo de ‘poder de polícia’, no sentido de um Estado que busca garantir o bem comum, intervindo quando

necessário e assegurando o convívio social, limitando abusos” (SCHOUERI, 2018, p.176).

É um poder discricionário, mas limitado pela lei, tocante ao poder público, que visa limitar o uso da propriedade, a liberdade dos contribuintes, ou as suas condutas, impondo-lhes comportamentos comissivos ou omissivos, no intuito de garantir o bem comum da sociedade, evitando danos a mesma (HARADA, 2018).

Cabe destacar que o poder de polícia aqui priorizado é o administrativo, pois o mesmo não se confunde com o poder de polícia judiciário e o poder de polícia das forças policiais. O poder de polícia administrativo, segundo Hely Lopes Meirelles (2016, p.153) “incide sobre os bens, direitos e atividades, ao passo que as outras atuam sobre as pessoas, individualmente ou indiscriminadamente”.

De acordo com Hely Lopes Meirelles (2016, p.155) “a razão do poder de polícia é o interesse social e o seu fundamento está na supremacia geral que o Estado exerce sobre o seu território sobre todas as pessoas, bens e atividades (...)”. Sendo função do Estado realizar o policiamento administrativo, pois se existem limitações a direitos existentes, a Administração Pública deve tutelá-los, de forma efetiva, visando o bem-estar geral da sociedade.

Ainda, de acordo com o Autor (2016, p.158) “o poder de polícia administrativa tem atributos específicos e peculiares ao seu exercício, tais como a discricionariedade, a autoexecutoriedade e a coercibilidade”.

Quanto a discricionariedade, a Administração Pública, tem a liberdade de exercer o poder de polícia de acordo com a sua conveniência e oportunidade, bem como de aplicar sanções para os que permanecerem em desacordo com o estabelecido nas leis vigentes. Destaca-se que essa discricionariedade, quando limitada pela lei, deve ser observada pelo agente público, para que seus atos não sejam considerados arbitrários, portanto, nulos, eivados de vícios (MEIRELLES, 2016).

A autoexecutoriedade, por sua vez, é a possibilidade de a Administração Pública executar seus atos sem necessidade de aprovação prévia pelo Judiciário. Podendo executar suas medidas pelos seus próprios meios. Porém, essa regra não é absoluta, uma vez que a Administração Pública deve se ater aos casos urgentes que ponham em risco a segurança da sociedade ou nos casos de flagrância quanto ao ilícito administrativo. Nas demais ocorrências, deve-se seguir o procedimento

administrativo cabível, assegurando a ampla defesa do acusado, critério de validade das sanções impostas (MEIRELLES, 2016).

Por fim, a coercibilidade traduz a força imperativa do poder de polícia, podendo, a Administração Pública, utilizar de força física quando o infrator não cumprir as exigências requeridas. A utilização da força pública não pode ser desproporcional, caso em que, pode tornar nulo o ato, bem como ensejar reparações civis ou punições criminais (MEIRELLES, 2016).

É de se destacar que a Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal entende que é necessário o efetivo exercício do poder de polícia administrativo, para que seja cobrada a respectiva taxa do contribuinte. Sendo que essa efetividade é presumida em benefício da Administração Pública, sendo dispensável a sua comprovação (AgRg no AREsp 308841/SC, rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 22/10/2013, DJe 05/12/2013; AgRg no AREsp 358371/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 17/09/2013, DJe 25/09/2013).

Exemplos de taxas remuneradas pelo exercício regular do poder de polícia, temos: as taxas para obtenção de alvarás, taxa de fiscalização ambiental, taxa para renovação da licença de funcionamento do estabelecimento comercial, industrial ou prestador de serviços (MAZZA, 2018).

1.3 Taxa de serviço ou de utilização

Antes de adentrar ao cerne da questão, imperioso aclarar o conceito de serviço público. Para Regina Helena Costa (2018, p.110) serviço público é “a atividade material de incumbência do Poder Público, sujeita a regime de direito administrativo, que visa ao atendimento de necessidade coletiva.”

Portanto são atividades executadas somente pelo Estado, de caráter público, não se confundindo com atividades de natureza privada, sempre em busca da satisfação do interesse da coletividade.

É importante salientar que a utilização desses serviços poderá se dar de forma efetiva ou potencial, no entanto, não é qualquer serviço público que será remunerado mediante taxa, mas, apenas os que são específicos e divisíveis, conforme o art. 77 c/c 79, CTN.

A propósito, o art. 79, incisos I e II, CTN, traz os conceitos de serviços públicos específicos e divisíveis. Os serviços específicos são os que podem ser destacados em unidade autônomas, ou seja, são serviços que têm começo e fim, e podem ser fruídos de forma individual por cada contribuinte (ex.: água tratada) (COSTA, 2018).

Já os serviços divisíveis, são serviços específicos, que permitem a mensuração individual do uso de cada contribuinte. Necessário destacar a Súmula Vinculante nº 19 do STF, que considera a “taxa de lixo” constitucional, vejamos:

A taxa cobrada exclusivamente em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis, não viola o artigo 145, II, da Constituição Federal.

Devemos atentar a palavra “exclusivamente”, pois o STF considerou que era possível, por parte da Administração Pública, determinar quais usuários fruíssem de tal serviço (critério de divisibilidade), o que ensejaria a validade de sua cobrança. No entanto, se houver outros serviços englobados, como a taxa de limpeza de logradouros públicos ou qualquer outro serviço considerado indivisível, a taxa, de pronto, será considerada inconstitucional (ALEXANDRE, 2017).

Portanto se os serviços públicos não possuírem os critérios de especificidade e divisibilidade, os mesmos não poderão ser remunerados mediante a imposição de taxas, devendo, então, serem custeados pelos impostos arrecadados pelo respectivo ente federativo.

1.4 A taxa de localização e funcionamento

O alvará de localização e funcionamento é expedido pelo poder municipal para estabelecimentos industriais, comerciais e prestadores de serviços que queiram se instalar em seu território. Típico instrumento remunerado por taxa, proveniente do exercício regular do poder de polícia por parte dos órgãos fiscalizatórios municipais.

Imperioso destacar a diferença entre localização e funcionamento. A primeira se refere ao local que o estabelecimento irá se instalar, se está de acordo com a lei de zoneamento do município, enquanto a segunda traduz nas atividades que serão exercidas, de forma contínua, pelo contribuinte (SOUZA, 2015).

Porém essa distinção é importante somente no plano teórico, visto que a legalidade ou não da cobrança da taxa está condicionada ao efetivo exercício do poder de polícia dos órgãos municipais (SOUZA, 2015).

Assim, a taxa de alvará, na visão de Cláudio Borba (2015, p. 32) é “cobrada em função da autorização que o município concede para que um estabelecimento possa se instalar em determinado local”.

Dessa forma, quando um estabelecimento deseja iniciar suas atividades no território de um ente municipal, seja no ramo industrial, comercial ou prestador de serviços, o mesmo deve se inscrever nos cadastros municipais de atividades econômicas, para requerer sua autorização de funcionamento para o endereço pretendido.

O que se vê aqui, não é a limitação do livre exercício de qualquer atividade econômica, o que iria em desconformidade ao princípio constitucional da livre iniciativa (art. 170, CF/88), mas sim uma limitação no sentido de alcançar valores como a justiça social e o bem-estar coletivo (TAVARES, 2017).

Nesse sentido o Ilustre Ministro Roberto Barroso, do Supremo Tribunal Federal, leciona

O princípio da livre iniciativa, inserido no caput do art. 170 da Constituição nada mais é do que uma cláusula geral cujo conteúdo é preenchido pelos incisos do mesmo artigo. Esses princípios claramente definem a liberdade de iniciativa não como uma liberdade anárquica, mas social, e que pode, conseqüentemente, ser limitada (STF, 2018, *online*)

O balizamento da livre iniciativa, por parte dos municípios, se dá, quase que de forma uníssona, em razão do cumprimento da moralidade pública, dos bons costumes, da ordem pública, da proteção do meio ambiente, da saúde pública, da higiene e das posturas municipais.

Portanto qualquer estabelecimento, ao iniciar as suas atividades, fica sujeito à fiscalização municipal quanto ao cumprimento das exigências previstas no parágrafo anterior, descritas nos Códigos municipais, como por exemplo, no Tributário, Posturas, Meio Ambiente, Vigilância Sanitária e outros. Cujo objetivo final é a emissão do Alvará de Localização e Funcionamento, vê-se, portanto, que este é condicionado às exigências daqueles.

Cabe nesse momento, ressaltar a divergência jurisprudencial já superada sobre a cobrança da taxa para a renovação do alvará de localização e funcionamento. Entendia-se que, quando das primeiras vitórias municipais, para a

expedição do Alvará de localização e funcionamento, a municipalidade já exauria seu poder de polícia, ao inspecionar o local de acordo com as exigências legais previstas nos Códigos Municipais.

Sobre o tema, a Súmula 157, STJ, dispunha "é ilegítima a cobrança de taxa, pelo município, na renovação de licença para localização de estabelecimento comercial ou industrial".

Portanto, entendia-se que a taxa de localização e funcionamento só poderia ser cobrada uma vez do contribuinte, ao iniciar suas atividades, o que, a bom tempo, foi superado pela 1ª Turma do STJ (RESP 261.571/SP, 1ª Seção, Min. Eliana Calmon, DJ de 06.10.2013) que, baseado em precedentes do STF, cancelou a referida Súmula, dando legitimidade a cobrança da taxa, derivado do pleno exercício do poder de polícia municipal.

Assim a cobrança anual da taxa de localização e funcionamento é legal desde que haja órgão administrativo que exercite o poder de polícia e que a base de cálculo não seja vedada pelo ordenamento jurídico brasileiro.

Quanto ao exercício do poder de polícia por parte do órgão administrativo, a Constituição Federal de 1988 não parece abrir brecha quanto a cobrança da taxa na modalidade potencial/eventual. Exigindo, somente, o seu exercício efetivo.

No entanto o Supremo Tribunal Federal, apesar de adotar essa postura, vem mitigando o conceito de forma que, basta o ente municipal possuir estrutura de fiscalização própria, que o efetivo exercício por ela esperado, seria considerado presumido, autorizando a cobrança da taxa, seja no momento da abertura dos estabelecimentos, seja na renovação anual da licença de localização e funcionamento. Vejamos:

DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TAXA DE LICENÇA PARA LOCALIZAÇÃO DE ESTABELECIMENTO. CONSTITUCIONALIDADE. BASE DE CÁLCULO. PROPORCIONALIDADE COM O CUSTO DA ATIVIDADE ESTATAL DE FISCALIZAÇÃO. PRECEDENTES. 1. Nos termos da jurisprudência da Corte, a taxa de renovação de licença de funcionamento é constitucional, desde que haja o efetivo exercício do poder de polícia, o qual é demonstrado pela mera existência de órgão administrativo que possua estrutura e competência para a realização da atividade de fiscalização. 2. A base de cálculo da taxa de fiscalização e funcionamento fundada na área de fiscalização é constitucional, na medida em que traduz o custo da atividade estatal de fiscalização. Quando a Constituição se refere às taxas, o faz no sentido de que o tributo não incida sobre a prestação, mas em razão da prestação de serviço pelo Estado. A área ocupada pelo

estabelecimento comercial revela-se apta a refletir o custo aproximado da atividade estatal de fiscalização. 3. Agravo regimental a que se nega provimento.” (STF, 2015, *online*)

Em suma, para validar a cobrança da taxa de localização e funcionamento e sua renovação é necessário que o ente municipal possua, pelo menos, estrutura competente para realizar a fiscalização, um dos elementos probantes do exercício do poder de polícia, e ao mesmo tempo, adote em suas legislações, bases de cálculo conformes aos estabelecidos no Código Tributário Nacional e Constituição Federal vigentes.

CAPÍTULO II – BASES DE CÁLCULO TRIBUTÁRIA

As bases de cálculo exprimem a grandeza econômica sobre a qual, a título de cobrança do tributo, devem incidir, em cada caso, as alíquotas para o seu devido cálculo e recolhimento. Possuem relação de equivalência direta com a situação fática que autoriza a incidência do tributo, ou seja, a base de cálculo funda-se, em princípio, no próprio fato gerador das espécies tributárias (MACHADO SEGUNDO, 2018).

2.1 Base de cálculo de incidência tributária

Com o passar dos anos a base de cálculo ganhou lugar de destaque nas discussões doutrinárias, rendendo notável aprofundamento teórico no sentido de ser elevada, como elemento indispensável ao estudo de toda a matéria tributária.

A hipótese de incidência tributária possui um núcleo central e um ou mais elementos adjetivos. Tanto que parte da doutrina, entende ser a base de cálculo, o próprio núcleo desse sistema, ou seja, o único capaz de exprimir o gênero do tributo (BECKER, 2010).

Em posição menos estremada, Paulo de Barros Carvalho (2019, p.357) aduz:

Estamos convictos no reconhecer à base de cálculo toda a importância necessária a um fator imprescindível para a fisionomia de qualquer tributo. Entretanto, não iremos ao limite de subtrair, com isso, à hipótese normativa, a enorme dimensão que ocupa nos esquadros lógicos da regra-matriz.

Assim, não se pode confundir a base de cálculo com o critério material de incidência tributária, ou seja, com o comportamento previsto em lei de uma pessoa, delimitado por condições de tempo e espaço. O valor da prestação pecuniária será o

resultado final do dimensionamento do comportamento inserto no núcleo central do critério material pela alíquota determinada em lei (CARVALHO, 2019, p.358).

Quanto a sua estrutura, a norma tributária, não se distancia das demais normas do ordenamento jurídico brasileiro, possuindo um predicado factual, que se atingido, produzirá consequências legais na esfera jurídica dos sujeitos da relação tributária.

Para Paulo de Barros Carvalho (2019, p. 267):

Na hipótese (descriptor), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (prescritor), depararemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota).

Portanto o predicado factual de uma norma tributária traduz, nessa teoria, nos critérios material, temporal e espacial. Enquanto que a consequência legal abarca os critérios pessoal e quantitativo.

A base de cálculo faz parte do critério quantitativo da matriz de incidência tributária, ou seja, é uma grandeza instituída na consequência e tem o condão de medir a intensidade do fato jurídico praticado, para que, combinado com a alíquota, seja determinado o valor devido do tributo (CARVALHO, 2019).

Ainda, no que diz respeito a base de cálculo, (CARVALHO, 2019, p.358):

[...] a versatilidade categorial desse instrumento jurídico 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 base de cálculo na sua função mensuradora (medir as proporções reais do fato) indica os atributos valorativos que o fato exhibe. Para anunciar essa grandeza podem ser captados aspectos inerentes a conduta ou ao objeto da conduta, como o peso, altura, valor venal, valor presumido entre outros. “É aí que escolhe, dentre os múltiplos atributos valorativos que o fato exhibe, aquele que servirá de suporte mensurador do êxito descrito, sobre atuará outro fato, nomeada alíquota” (CARVALHO, 2019, p.359).

A captação deve ser inerente ao núcleo da incidência do tipo, não podendo a escolha ser feita a elementos estranhos deste, devido a ampla discricionariedade que o legislador possui. Nesse ponto, há de se destacar que a escolha do atributo,

que servirá de base de cálculo, deve ir até os limites fronteiriços do fato gerador. (CARVALHO, 2019).

Na sua função objetiva (compor a específica determinação da dívida) a base de cálculo desponta “naquela função que os cientistas espanhóis chamam de projectiva, porque se projeta para a frente, demarcando o conteúdo do objeto da relação obrigacional” (CARVALHO, 2019, p.360).

Portanto, a base de cálculo, analisado nessa perspectiva, seria um mero integrante de uma operação aritmética, juntamente com a alíquota, para a composição do *quantum* exigido pelo sujeito ativo ao sujeito passivo da relação tributária.

Já na sua função comparativa (confirmar, infirmar, ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma), Carvalho (2019, p.361) leciona que:

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.

Assim é necessário que se tenha cautela ao analisar o texto cru de leis do nosso ordenamento jurídico. Pois, não raras vezes, foram instituídos impostos que se passaram por taxas e vice-versa, dentre outros pavores instituídos pelos nosso Legislativo.

Portanto é de exemplar técnica que o operador do Direito haja com prudência ao interpretar o texto de lei, sempre atento a medida estipulada na base de cálculo de um tributo e o seu critério material (fato gerador) da hipótese de incidência tributária.

Aqui a base de cálculo, em rigor, consiste “na dimensão econômica da situação que configura a hipótese de incidência da norma tributária” (MACHADO SEGUNDO, 2018, p.55), sendo verdadeiro instrumento para determinar a natureza jurídica dos tributos, evitando outrossim, erros na interpretação da norma e na desnaturação da natureza dos tributos.

Assim a base de cálculo, como explica Paulo de Barros Carvalho (2019, p.361), estará:

Confirmando, toda vez que houver perfeita sintonia entre o padrão de medida e o núcleo do fato dimensionado. Infirmando, quando for manifesta a incompatibilidade entre a grandeza eleita e o acontecimento que o legislador declara como a medula da previsão fáctica. Por fim, afirmando, na eventualidade de ser obscura a formulação legal, prevalecendo, então, como critério material da hipótese, a ação-tipo que está sendo avaliada.

Diante do exposto é forçoso concluir que na hipótese de haver desencontro entre a hipótese de incidência e a base de cálculo, esta última prevalecerá. O que de pronto podemos concluir que não haverá tributo sem base de cálculo, pois esse constitui a “pedra angular das investigações em torno da natureza jurídica dos tributos” (CARVALHO, 2019, p.361).

2.2 Base de cálculo de tributos não vinculados

Geraldo Ataliba separou os tributos em duas espécies: os vinculados a uma atuação estatal e os não vinculados, adotando assim, a teoria bipartida de classificação dos tributos. Utilizaremos essa classificação, para fins didáticos, com o intuito de explanar as particularidades das bases de cálculo para cada grupo, sem qualquer intuito de exaurir o tema, visto que é complexo e rico em sua estrutura (SABBAG, 2017).

Para a correta classificação baste que o operador jurídico repouse “[...]na observação fiel das hipóteses de incidência dos vários tributos, em confronto com as respectivas bases de cálculo. Toda vez que o binômio expressar um acontecimento que envolva atuação do Estado, estaremos diante de um tributo vinculado” (CARVALHO, 2019, p.68).

Os tributos não vinculados a uma atuação estatal, como o seu próprio nome revela, não exigem diretamente a execução de qualquer ato do ente federativo para a realização de seu fato gerador. Os impostos são exemplos desse tipo de tributo cujo fato gerador está relacionado diretamente com as “revelações de riqueza” do contribuinte, e não com a performance do Estado (PAULSEN, 2017).

Sendo assim, basta a ocorrência de certas situações relacionadas ao contribuinte para que o fato gerador se consuma, nascendo, por conseguinte, a obrigação tributária do imposto. É o que declara o artigo 16, CTN, ao definir imposto como um tributo cujo fato gerador independe de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte.

Mas, por outro lado, não se deve afirmar que a não vinculação dos impostos signifique que o produto arrecadado não possa ter uma finalidade específica, visto que essa característica não serve para qualificar a natureza jurídica de um tributo, conforme artigo 4º do Código Tributário Nacional. Isso significa dizer que há simplesmente uma vedação constitucional (art. 167, inciso IV, CF/88) quanto ao fim da arrecadação do imposto e não de sua própria natureza (MACHADO SEGUNDO, 2018).

Quanto ao fato gerador, que se aplica a tributos não vinculados e aos vinculados, será sempre definida em lei, conforme artigo 114, CTN. E terá como válida a sua ocorrência e existente os seus efeitos, de acordo com o art. 116, CTN, em duas hipóteses: primeira, quando se tratar de situação de fato, desde quando se verifiquem as circunstâncias necessárias a que produza os efeitos que lhe são próprios; e segunda, quando se tratar de situação jurídica, desde o momento em que esteja efetivamente constituída.

Importante recordar que a base de cálculo possui equivalência direta com o fato gerador de um tributo, no que deve expressar, de forma “sincera”, a grandeza econômica embutida neste. De modo que para os impostos (tributos não vinculados), por estarem relacionados as riquezas do contribuinte, “o montante devido terá de ser dimensionado, necessariamente, com referência a tais riquezas” (PAULSEN, 2017, p.49).

Em síntese, os tributos não vinculados a uma atividade estatal serão contabilizados ou majorados de acordo com a capacidade contributiva do contribuinte. É o que dispõe o artigo 145, §1, da CF/88 ao dizer que os impostos terão caráter pessoal e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte, que segundo Regina Helena Costa (2018, p.105) constitui a base para “a modulação da carga tributária em matéria de impostos”.

Como já exposto, para a definição da base de cálculo levaremos em conta a capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária. Sendo que “destina-se a mensurar a expressão econômica do fato”. E que, se “ausente essa correlação [...] a imposição será inconstitucional” (COSTA, 2018, p.173).

Assim, ao analisar os impostos constitucionalmente reconhecidos da União (art.153, incisos I a VII, CF/88), Estados (art. 155, incisos I a III, CF/88) e Municípios (art. 156, incisos I a III), conjugados com as bases de cálculo descritas no Código

Tributário Nacional e legislações esparsas, obteremos a síntese descrita no Apêndice A.

Para Hugo de Brito Machado Segundo (2018, p.57) “vale lembrar, a propósito, que a base de cálculo de um tributo, por um dever de coerência, deve corresponder, sempre, ao seu fato gerador economicamente dimensionado.” Não podendo haver discrepância sobre esses elementos.

Logo, as bases de cálculo exprimem o “*quantum*” a ser levado em consideração para o cálculo do montante devido ao Estado, evidenciando o acolhimento de elementos extrínsecos ao fato gerador dos impostos, o que, de maneira acertada, garante a legalidade da cobrança.

Assim, de acordo com a Tabela 1, se o fato gerador da cobrança de IPVA é a propriedade sobre veículos automotores, sua base de cálculo não pode ser nada diversa do valor do veículo a ser tributado. Do mesmo modo o é, na cobrança de ISS, cujo fato gerador é a prestação de serviços tendo como sua base de cálculo o valor desse serviço a ser tributado.

Desse modo, para os tributos não vinculados, a atuação estatal não é levada em consideração ao estabelecer o “*quantum*” a ser recolhido aos cofres públicos, característica essencial a essa espécie. O que, ao contrário, não se aplica aos tributos vinculados a uma atuação estatal, como se verificará adiante.

2.3 Base de cálculo de tributos vinculados

Os tributos vinculados a uma atuação estatal sugerem que a hipótese tributária é devida em virtude de uma atividade do Estado. São exemplos dessa espécie as taxas e as contribuições de melhoria.

As taxas e as contribuições de melhoria possuem validade na exata medida da atuação estatal, “de modo especial, em função da pessoa do contribuinte” (SCHOUERI, 2018, p.158 apud COELHO, 1998, p. 776). De modo que para as taxas a atuação estatal se dá de forma direta ao contribuinte e indireta para as contribuições de melhoria.

As taxas são definidas, em razão do poder de polícia ou pela utilização, seja efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição (art. 145, II, CF/88). Enquanto que as contribuições de melhoria são as decorrentes de obras públicas (art. 145, III, CF/88).

Relevante registrar que trataremos, a partir desse ponto, somente sobre as taxas, visto que é o objetivo principal desse trabalho monográfico. Dito isso, a codificação tributária vigente prevê duas espécies de taxas: as taxas cobradas pela prestação de serviços públicos e as taxas cobradas pelo exercício do poder de polícia.

As taxas cobradas pela prestação de serviços públicos são aquelas cobradas dos contribuintes “[...] que se contiverem no âmbito das atribuições da pessoa política que instituiu o gravame, segundo as regras constitucionais.” (CARVALHO, 2019, p.71).

Já as taxas cobradas pelo exercício do poder de polícia serão cobradas sempre que o Estado agir, exercitando seu poder de polícia. De acordo com o art. 78 e §4, CTN, esse mister há de ser desempenhado por órgão competente, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regulando a prática de ato ou a abstenção de fato, em razão do interesse público.

Ademais, as taxas ganharam relevo constitucional, tendo em vista o disposto no art. 145, §2, CF/88, ao dispor que, essa espécie tributária, não poderá ter base de cálculo própria a de impostos.

Por ser um conceito negativo, pode-se inferir que não sendo a base de cálculo idêntica à de um imposto, a mesma poderia ser adotada pela taxa. O que não se mostra coerente com o dispositivo legal em comento.

[...] não era incomum que o legislador criasse verdadeiros “impostos”, travestidos de “taxas”: bastava uma pequena mudança na definição da hipótese tributária ou da base de cálculo e se teria uma “taxa” que, no lugar de medir o serviço público ou o exercício do poder de polícia, tributava uma manifestação de capacidade contributiva (SCHOUERI, 2018, p.526).

Assim não basta que a base de cálculo, dos tributos vinculados, não seja “idêntica” a de um imposto, devendo também não ser “própria”, ou seja, não deve revelar a capacidade contributiva do sujeito passivo, e sim medir a atividade estatal vinculada (SCHOUERI, 2018).

É dizer que a base de cálculo de tributos vinculados tem relação direta com a atividade estatal, ela quantificará essa atividade. O resultado da base de cálculo, juntamente com a alíquota, esse sim, deverá refletir o valor da atividade estatal empreendida (SCHOUERI, 2018).

Portanto, retomando o conceito de taxa, o fato gerador de sua cobrança é o exercício do poder de polícia ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, sendo que sua base cálculo, como já estudada anteriormente, deve guardar relação direta e de equivalência com o seu fato gerador.

Diante disso, podemos reforçar que não há espaço para a adoção de critérios relacionados ao contribuinte, sob pena de inconstitucionalidade, constante do §2 do artigo 145 da CF/88, e sim e tão somente sim ligados a atuação estatal.

Quanto a atuação estatal, Geraldo Ataliba e Gonçalves (1992, p.44-46), leciona que a base de cálculo das taxas devem ser “o custo da atividade pública (serviço público, ou atividade de polícia) dividido pelos administrados que o provocam, usam ou de qualquer forma recebem essa atividade, seus reflexos e consequências, individualmente.”

É a caracterização do princípio da equivalência, aplicado as taxas e contribuições de melhoria, tributos vinculados, ao contrário do princípio da capacidade contributiva, aplicada aos impostos, tributos não vinculados a uma atividade estatal.

O princípio da equivalência, por sua vez, exige que o custo dispendido pela atuação estatal seja dividido pelos contribuintes que o provocam e pelos beneficiários cuja a atuação a eles aproveitam. De acordo com Vasques (2008, p.15):

O sentido essencial do princípio da equivalência está em proibir que se introduzam nos tributos comutativos diferenciações alheias ao custo ou ao benefício, assim como em proibir que o valor destes tributos ultrapasse esse mesmo custo ou benefício, sacrificando os respectivos sujeitos passivos em proveito da comunidade. Ora deste que é o seu sentido essencial desprendem-se exigências diversas na delimitação da base de incidência objectiva e subjectiva dos tributos comutativos, na composição da sua base tributável, na fixação do respectivo valor, na afectação da receita que geram.

Portanto as variáveis de custo e benefício são os critérios básicos para a quantificação das taxas. Grande parte da doutrina (Geraldo Ataliba, Rudolf Wendt, DieterWilke, Aliomar Baleeiro e José Marques Domingues de Oliveira) relativizam o princípio da equivalência, dispondo da enorme dificuldade de aferir o “quantum” da taxa em relação a variável do benefício do contribuinte, por esta gozar de enorme fluidez.

Por sua vez, a variável do custo da atividade do Estado, mesmo que de forma aproximada, seria apta a se tornar a base de cálculo do serviço público prestado ou posto à disposição do contribuinte, visto que corresponderia a uma relação de proporcionalidade entre o custo e o benefício aferido pelo contribuinte, devendo haver “proporção entre o montante exigido e as características gerais da atividade vinculante” (OLIVEIRA, 1980, p.51-52).

Sendo assim, as taxas por serem tributos que exigem contraprestação do Estado devem, sob pena de inconstitucionalidade, ter suas bases de cálculo espelhadas no custo da atividade estatal vinculada, sendo sujeitos passivos os contribuintes que dos serviços se aproveitam ou que estão sujeitos ao poder de polícia dos agentes do Estado.

CAPÍTULO III – A JURISPRUDÊNCIA SOBRE AS BASES DE CÁLCULO

Como analisado nos capítulos anteriores, a legislação brasileira trata da base de cálculo como um elemento que traduz o fato gerador de um tributo, revelando sua natureza jurídica, seja de imposto, taxa, contribuição de melhoria e etc.

Ao longo da instituição de taxas pelos entes federativos, o que se viu foi a criação de verdadeiros impostos travestidos de taxas, como exemplo, temos a Taxa Única de Serviços Tributários da Receita Estadual instituída pela Lei 7.176/15 no Estado do Rio de Janeiro, que previa a necessidade de recolhimentos pecuniários dos contribuintes pelas saídas e emissões de documentos fiscais, cujo critério quantificador era o montante de documentos emitidos, o que revela uma cobrança equivocada do instituto em questão, visto que as taxas devem revelar aspectos inerentes a atuação estatal e não dimensionar elementos ligados ao contribuinte.

Assim se faz necessário analisar, de forma minuciosa, quais os enfrentamentos jurídicos sobre o tema, expondo o entendimento jurisprudencial das altas cortes, tentando, de forma singela, identificar a idoneidade das bases de cálculo instituídas nas leis infraconstitucionais.

De toda a sorte, em meio a buscas nos sítios eletrônicos dos órgãos de justiça revelam a adoção, pelos entes municipais, de três elementos distintos, para a base de cálculo de suas taxas: o número de funcionários, a área do imóvel e a atividade exercida.

3.1 Em razão do número de funcionários

Como já discutido nos Capítulos I e II, as taxas de localização e funcionamento, como taxas decorrentes do Poder de Polícia, instituídas pelos

municípios devem ter como base de cálculo elementos que traduzem o custo para a sua execução ou manutenção desse poder.

De acordo com KioshyHarada (2018, p. 373) “pedra toque em matéria de taxas é o exame da sua base de cálculo, que permite desmascarar impostos inominados burlando a rígida discriminação constitucional de rendas tributárias”. Portanto a inclusão de elementos estranhos a atividade estatal não se coaduna com a espécie estudada.

O objetivo do legislador constitucional foi de colocar em um polo os impostos e no polo contrário as taxas, o primeiro com sua base de cálculo incidindo sobre a capacidade econômica dos contribuintes, ao passo que o segundo buscando captar o custo que cada contribuinte dá ao Poder Público para a execução de sua atividade de poder de polícia, vejamos:

Por natureza os impostos devem considerar a capacidade econômica dos contribuintes, para isso, valem-se das suas bases de cálculo conjugadas com as alíquotas, sempre procurando espelhar as condições particulares do sujeito passivo. Em relação às taxas, ocorre justamente o contrário. Estas medem, não as condições individuais dos particulares, mas sim a medida da atuação estatal, específica e divisível, utilizada ou posta à disposição dos contribuintes. Portanto, sua base de cálculo tem como objetivo mensurar o serviço estatal prestado. É certo que, em determinadas situações tal aferição torna-se deveras complicada, entretanto mesmo que fixada à forfait a base de cálculo das taxas deve manter estreita relação com o custo do serviço despendido (FRATTARI, 1998, p.368).

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre o tema é farta e “às vezes” contraditória, pois apesar do consenso sobre as bases de cálculo, das taxas, buscarem demonstrar o custo da atividade estatal exercida e pela dificuldade de quantificar esse custo, não raras as vezes encontramos discussões sobre a possibilidade da adoção de elementos afetos às riquezas dos contribuintes, o que de plano, não se harmoniza no exposto até aqui (FRATTARI e MESQUITA, 2012).

É o que preconiza a Súmula Vinculante n.º 29 do STF, que diz ser “constitucional a adoção, no cálculo do valor de taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integralidade entre uma base e outra.”

Ocorre que alguns municípios, como por exemplo, a capital Goiânia e Aparecida de Goiânia, adotam como base de cálculo o número de funcionários dos estabelecimentos para quantificar suas taxas de funcionamento.

Em relação ao número de funcionários a jurisprudência do STF é pacífica ao entender que esse critério não é adequado para exprimir o custo estatal exaurido pelo ente municipal pelo exercício do seu poder de polícia:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TAXA DE LICENÇA PARA LOCALIZAÇÃO, FUNCIONAMENTO E INSTALAÇÃO (TLIF). BASE DE CÁLCULO. NÚMERO DE EMPREGADOS. DADO INSUFICIENTE PARA AFERIR O EFETIVO PODER DE POLÍCIA. ARTIGO 6º DA LEI Nº 9.670/83. INCONSTITUCIONALIDADE. JURISPRUDÊNCIA PACÍFICA DA CORTE. 1. A taxa é um tributo contraprestacional (vinculado) usado na remuneração de uma atividade específica, seja serviço ou exercício do poder de polícia e, por isso, não se atém a signos presuntivos de riqueza. As taxas comprometem-se tão somente com o custo do serviço específico e divisível que as motiva, ou com a atividade de polícia desenvolvida. 2. A base de cálculo proposta no art. 6º da Lei nº 9.670/83 atinente à taxa de polícia se desvincula do maior ou menor trabalho ou atividade que o Poder Público se vê obrigado a desempenhar em decorrência da força econômica do contribuinte. O que se leva em conta, pois, não é a efetiva atividade do Poder Público, mas, simplesmente, um dado objetivo, meramente estimativo ou presuntivo de um ônus à Administração Pública. 3. No tocante à base de cálculo questionada nos autos, é de se notar que, no RE 88.327/SP, Rel. Min. Décio Miranda (DJ 28/9/79), o Tribunal Pleno já havia assentado a ilegitimidade de taxas cobradas em razão do número de empregados. Essa jurisprudência vem sendo mantida de forma mansa e pacífica. 4. Recurso extraordinário não provido (STF, 2013, *online*).

Entendimento esse seguido pelo Superior Tribunal de Justiça, vejamos:

TRIBUTÁRIO. TAXA DE LOCALIZAÇÃO E FUNCIONAMENTO. BASE DE CÁLCULO.[...] 3. A base de cálculo da taxa impugnada não pode variar em função do número de empregados ou da quantidade de equipamentos existentes no estabelecimento sujeito ao poder de polícia. Precedentes do STJ e do STF. 4. Recurso especial conhecido e provido (STJ, 2009, *online*).

Já o Tribunal de Justiça do Estado de Goiás, seguindo a inteligência dos tribunais superiores, também considera a adoção da base de cálculo em razão do número de funcionários inconstitucional, pois tal critério não teria a habilidade de traduzir o custo despendido pelo Estado para a tarefa, vejamos:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. AÇÃO DECLARATÓRIA. TAXAS DE LOCALIZAÇÃO E FUNCIONAMENTO DA EMPRESA. BASE DE CÁLCULO. NÚMERO DE EMPREGADOS DO ESTABELECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE. [...] II - Segundo a jurisprudência dominante, a taxa de localização e funcionamento da empresa não pode ter como base de cálculo

o número de funcionários do estabelecimento. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça. AGRAVO DE INSTRUMENTO CONHECIDO E DESPROVIDO. (TJ/GO, 2019, *online*).

Por óbvio o número de funcionários como critério estabelecido para aferir o *quantum* devido ao ente municipal em nada se compatibiliza com o custo desprendido pelo órgão incumbido da fiscalização. Não temos aqui uma perfeita harmonização dessa base de cálculo com o disposto no art. 77, caput, CTN, o que de primeiro momento, nos faz concluir pela sua ilegalidade:

DUPLO GRAU DE JURISDICAÇÃO. TAXAS MUNICIPAIS. ILEGALIDADE. ART. 77 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. I - As taxas cobradas pelos municípios carecem de legalidade se não tiverem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia ou a utilização, efetiva ou potencial de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto a sua disposição, conforme prescreve o caput do art. 77 do CTN. II - o número de empregados do contribuinte nada tem a ver com a atividade estatal decorrente do poder de polícia, remunerada pela taxa de localização e funcionamento, de modo que, eleito como base de cálculo do tributo, contraria o disposto no art. 77, caput do CTN. Apelação e remessa conhecidas e improvidas (TJ/GO, 2002, *online*).

Por se tratar de um tributo contraprestacional a taxa não deve se ater a signos presuntivos de riqueza do contribuinte, visto que essa não é a sua definição, do contrário teríamos uma taxa travestida de imposto, o que de pronto, é expressamente vedado pelo nosso ordenamento jurídico (COSTA, 2018).

A adoção do número de funcionários é extraída do conjunto total de caracteres do contribuinte, nada tendo a haver com a atividade desprendida pelo Estado. Portanto tem-se evidente a inconstitucionalidade da adoção de tal critério para a cobrança de tais taxas.

Ainda, para o Egrégio Tribunal goiano, o pedido de eventual tutela de urgência, para a não cobrança dessas taxas, que se baseiam no número de funcionários, deve ser contemporânea a lesão jurídica perpetrada pelo ente, vejamos:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. AÇÃO DECLARATÓRIA. DIREITO TRIBUTÁRIO. PEDIDO LIMINAR DE SUSPENSÃO DA COBRANÇA DA TAXA DE LICENÇA PARA FUNCIONAMENTO. BASE DE CÁLCULO. NÚMERO DE EMPREGADOS. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. NORMA EM PLENA VIGÊNCIA DESDE 2003. PLEITO INDEFERIDO NA ORIGEM. TUTELA PROVISÓRIA DE URGÊNCIA. REQUISITOS LEGAIS NÃO

COMPROVADOS. PERICULUM IN MORA NÃO DEMONSTRADO. DECISÃO MANTIDA. [...] 3. O ente sindical agravante não logrou demonstrar o dano irreparável ou de difícil reparação, visto que a base de cálculo por ele contestada está em vigor desde a publicação da Lei complementar municipal nº 128, de 1º de dezembro de 2003, isto é, há mais de 15 (quinze) anos, período em que a taxa foi regularmente cobrada pelo Poder Público e recolhida pelos contribuintes. 4. O considerável lapso temporal entre a vigência do dispositivo legal atacado e a sua impugnação na via judicial – repiso, mais de 15 (quinze) anos –, evidencia, de maneira muito clara, a ausência do periculum in mora invocado no recurso sub examine, razão pela qual correto o magistrado de origem ao indeferir a medida liminar pleiteada na petição exordial. [...]. 6. AGRAVO DE INSTRUMENTO CONHECIDO, MAS DESPROVIDO (TJ/GO, 2019, *online*).

Por todo o exposto, tem-se o entendimento pacífico e incontroverso da inaptidão de tal base de cálculo, como sendo referência principal para a cobrança das taxas de localização e funcionamento dos municípios.

3.2 Em razão da área do imóvel

Retomando a limitação, pelo ordenamento jurídico brasileiro, da imposição de taxas que possuem a mesma base de cálculo de impostos já existentes, e que, quando da sua estipulação, o legislador encontra-se proibido de levar em conta os caracteres de riqueza do contribuinte, a jurisprudência do STF tem definido que:

MUNICÍPIO DE BELO HORIZONTE. TAXA DE FISCALIZAÇÃO, LOCALIZAÇÃO E FUNCIONAMENTO. ALEGADA OFENSA AO ART. 145, § 2º, DA CONSTITUIÇÃO. Exação fiscal cobrada como contrapartida ao exercício do poder de polícia, sendo calculada em razão da área fiscalizada, dado adequadamente utilizado como critério de aferição da intensidade e da extensão do serviço prestado, não podendo ser confundido com qualquer dos fatores que entram na composição da base de cálculo do IPTU, razão pela qual não se pode ter por ofensivo ao dispositivo constitucional em referência, que veda a bitributação. Serviço que, no caso, justamente em razão do mencionado critério pode ser referido a cada contribuinte em particular, e de modo divisível, porque em ordem a permitir uma medida tanto quanto possível justa, em termos de contraprestação. Recurso não conhecido. A Segunda Turma desta Corte manifestou-se no mesmo sentido ao julgar, por unanimidade, o RE 213.552, rel. Min. Marco Aurélio, DJ de 18/08/2000. 3. Diante do exposto, dou provimento ao recurso extraordinário, para cassar a segurança concedida (art. 557, § 1º-A do CPC) (STF, 2001, *online*).

Em outras palavras, tem-se que as taxas não podem ter base de cálculo própria, ou seja, idêntica, a dos impostos. Porém a Suprema corte se posiciona no sentido da constitucionalidade da base de cálculo das taxas que tem, como reveladora de sua grandeza, a área do imóvel (SCHOUERI, 2016).

Apesar da adoção de um elemento afeto ao IPTU, tal exação não apresenta base de cálculo própria de impostos, ou seja, o valor venal do imóvel (base de cálculo do IPTU) não se confunde com a área do imóvel. Portanto, a taxa teria o condão de refletir o custo da atividade estatal, o que vai de encontro com a Súmula Vinculante n.º 29 do STF (SCHOUERI, 2016).

É o que já lecionava Geraldo Ataliba (1978, p. 200) ao afirmar que se a “área não puder ser base de cálculo de taxa, porque ela é uma das causas do valor, não poderá nenhum outro fator de valor sê-lo, também.” Reforça-se o entendimento com o julgamento do Recurso Extraordinário 856.185 de relatoria do Ministro Roberto Barroso, que diz:

DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TAXA DE LICENÇA PARA LOCALIZAÇÃO DE ESTABELECIMENTO. CONSTITUCIONALIDADE. BASE DE CÁLCULO. PROPORCIONALIDADE COM O CUSTO DA ATIVIDADE ESTATAL DE FISCALIZAÇÃO. PRECEDENTES.[...]. 2. A base de cálculo da taxa de fiscalização e funcionamento fundada na área de fiscalização é constitucional, na medida em que traduz o custo da atividade estatal de fiscalização. Quando a Constituição se refere às taxas, o faz no sentido de que o tributo não incida sobre a prestação, mas em razão da prestação de serviço pelo Estado. A área ocupada pelo estabelecimento comercial revela-se apta a refletir o custo aproximado da atividade estatal de fiscalização. 3. Agravo regimental a que se nega provimento (STF, 2015, *online*).

Em harmonia com o entendimento do Guardião da Constituição, o Tribunal de Justiça do Estado de Goiás constrói sua jurisprudência, no mesmo sentido, de declarar a constitucionalidade da adoção da área do imóvel a ser fiscalizado pelo ente municipal:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. MANDADO DE SEGURANÇA. TAXA DE LICENÇA PARA FUNCIONAMENTO. BASE DE CÁLCULO. LIMINAR. AUSÊNCIA DOS REQUISITOS AUTORIZADORES. DECISÃO MANTIDA. [...]. 2 – Quanto ao *fumus boni iuris*, em uma análise perfunctória, própria do momento processual, não se mostra flagrantemente ilegal a lei local que adota como critério de aferição da Taxa de Licença para Funcionamento o tamanho da área a ser inspecionada, não havendo se falar em patente afronta à natureza do

tributo, eis que a dimensão do estabelecimento comercial é fator que, indubitavelmente, repercute diretamente no tempo e gasto despendido pela Administração para inspecioná-lo.[...]. AGRAVO DE INSTRUMENTO CONHECIDO E DESPROVIDO (TJ/GO, 2017, *online*).

Assim, por uma construção jurisprudencial, podemos afirmar a idoneidade da referida base quanto da cobrança da taxa de localização e funcionamento dos realizada pelos Municípios.

3.3 Em razão da atividade exercida

Após a análise da taxa em função da área do imóvel, abre-se possibilidade para discussão de outro elemento relacionado ao contribuinte, o tipo de atividade que ele exerce.

Será que é constitucional a utilização do tipo de atividade exercida pelo estabelecimento como parâmetro de definição do valor da taxa instituída em razão do poder de polícia municipal?

No âmbito da Suprema Corte é dominante o entendimento de que, a utilização do tipo de atividade não constitui critério válido para a fixação da base de cálculo das taxas de funcionamento dos Municípios, vejamos:

SEGUNDO AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. INTERPOSIÇÃO EM 1º.11.2017. DIREITO TRIBUTÁRIO. TAXA DE FISCALIZAÇÃO DE ESTABELECIMENTOS (TFE). LEI MUNICIPAL 13.477/2012. MUNICÍPIO DE SÃO PAULO. BASE DE CÁLCULO. TIPO DE ATIVIDADE. 1. É dever da parte agravante impugnar de modo específico os fundamentos da decisão agravada. Art. 1.021, § 1º, do CPC. 2. É admissível o recurso extraordinário em que a presença de repercussão geral é demonstrada a partir de debate constitucional, ainda que em sucinta exposição. 3. A jurisprudência do STF não admite a utilização do tipo de atividade como critério válido para fixação da base de cálculo das taxas de funcionamento e fiscalização instituídas pelos Municípios. Precedentes. Ressalva da ótica do Relator. Princípio da colegialidade. 4. Agravo regimental a que se nega provimento, com majoração dos honorários advocatícios em 1/4 (um quarto), nos termos do art. 85, § 11, do CPC (STF, 2018, *online*).

Pois, a taxa deve-se comprometer tão somente com a atividade de polícia exercida pelo ente municipal, não sendo hábil, esse critério, para se aferir o custo despendido pelo Ente municipal quando da realização de seus fins:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. TAXA DE FISCALIZAÇÃO DE ESTABELECIMENTOS (TFE). LEI Nº 13.477/02 DO MUNICÍPIO DA SÃO PAULO. CRITÉRIO GERAL PARA DIMENSIONAR A EXAÇÃO. TIPO DE ATIVIDADE DESENVOLVIDA NO ESTABELECIMENTO DO CONTRIBUINTE. IMPOSSIBILIDADE. 1. As taxas comprometem-se tão somente com o custo do serviço específico e divisível que as motiva, ou com a atividade de polícia desenvolvida. 2. O critério da atividade exercida pelo contribuinte para se aferir o custo do exercício do poder de polícia desvincula-se do maior ou menor trabalho ou atividade que o Poder Público se vê obrigado a desempenhar. Precedentes. 3. Recurso a que se nega provimento (STF, 2018, *online*).

Esse critério ganhou relevância, no corrente ano de 2019, no STF, pelo reconhecimento da repercussão geral do tema, que reputou constitucional a questão, sem, no entanto, reafirmar a jurisprudência dominante sobre a matéria, o que ainda não foi decidido pela Corte Especial:

Recurso Extraordinário. Direito Tributário. Taxa Instituída Em Razão Do Exercício De Poder De Polícia. Repercussão Geral. Base De Cálculo. Atividade exercida pelo estabelecimento. 1. Reconhecimento da repercussão geral da questão relativa à constitucionalidade da fixação do valor de taxa, instituída em razão do exercício do poder de polícia, em função do tipo de atividade exercida pelo estabelecimento. 2. Proposta de reafirmação de jurisprudência com fixação de tese segundo a qual é constitucional a utilização do tipo de atividade exercida pelo estabelecimento como parâmetro para definição do valor de taxa instituída em razão do exercício do poder de polícia rejeitada pelo Plenário virtual. Submissão do feito ao Plenário físico (STF, 2019, *online*).

3.4 A importância constitucional da adoção de bases de cálculo idôneas das taxas

As taxas possuem um propósito constitucional específico, qual seja, a de arrecadar recursos para custear a atividade estatal específica posta a disposição do contribuinte. Permitir que essa espécie tributária seja utilizada para incrementar a orçamento do Ente municipal fere diretamente os postulados estabelecidos pelo constituinte originário (FRATTARI, 1998).

Daí surge a importância de se estabelecer uma base de cálculo idônea, pois a mesma não só deve validade frente à Constituição Federal, como também procura, ou pelo menos deveria ressarcir os gastos realizados em relação a cada contribuinte (FRATTARI, 1998).

É o que leciona Marcus Abraham (2018, p.175) sobre o tema:

Inegável considerar a importância das taxas como fonte de receita pública. A diferença em relação aos impostos, para efeitos financeiros, não se encontra apenas na forma de cálculo do seu valor, que se limita ao custo da atividade estatal que lhe dá causa, mas também encontra diferencial no momento seguinte ao da sua percepção, já que, enquanto o valor arrecadado pelos impostos se dirige a um cofre público “ genérico”, o valor cobrado pelas taxas se dirige ao cofre público “ específico”, relacionado com aquela atividade estatal realizada ou colocada à sua disposição.

Assim, apenas o prestador de serviços, o comerciante ou o industrial deverá arcar com a taxa de localização e funcionamento, tributo do ente municipal. Isso implica dizer que as taxas cobrarão através de uma perspectiva do gasto individual e específico gerado pelo contribuinte. É exatamente o que Werther Botelho (2004, p. 35) nos ensina:

As taxas são tributos instituídos em razão do exercício do poder de polícia pelo Estado ou da utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição. Note-se que um gasto público específico com o contribuinte é a essência da sua instituição e em sua ausência não há que se falar em obrigação tributária. Tanto é assim que a Constituição estabelece que a atuação pública deve ser específica e divisível, justamente para que se possa individualizar a cota-parte do contribuinte no montante global do gasto. Por se tratar de tributo finalístico, ou seja, não destinado ao gasto público genérico, o Poder competente tem como limite para sua exigência o valor do próprio gasto público específico.

Portanto há que se dizer que o produto arrecadado pelas taxas, deve ser “compatível, suficiente e utilizado apenas para o custeio dos serviços que lhe deram ensejo, não sendo destinado a outras finalidades (FRATTARI, 2012, p. 17).

Vale citar a seguinte fundamentação do Ministro Moreira Alves, na Rp. 1.077/RJ, quando da análise da taxa judiciária:

O que é certo, porém, é que não pode taxa dessa natureza ultrapassar a equivalência razoável entre o custo real dos serviços e o montante a que pode ser compelido o contribuinte a pagar, tendo em vista a base de cálculo estabelecida pela Lei estadual e o *quantum* da alíquota por esta fixado.

Entendimento esse, que é reforçado pela Jurisprudência do STF que, por ocasião do julgamento da ADI 2.551 MC-QO, de cuja ementa se extrai:

A taxa, enquanto contraprestação a uma atividade do poder público, não pode superar a relação de razoável equivalência que deve existir entre o custo real da atuação estatal referida ao contribuinte e o valor que o Estado pode exigir de cada contribuinte, considerados, para esse efeito, os elementos pertinentes às alíquotas e à base de cálculo fixadas em lei. Se o valor da taxa, no entanto, ultrapassar o custo do serviço prestado ou posto à disposição do contribuinte, dando causa, assim, a uma situação de onerosidade excessiva, que descaracterize essa relação de equivalência entre os fatores referidos (o custo real do serviço, de um lado, e o valor exigido do contribuinte, de outro), configurar-se-á, então, quanto a essa modalidade de tributo, hipótese de ofensa à cláusula vedatória inscrita no art. 150, IV, da CF.

Desse ponto nasce a problemática da trestinação do produto arrecadado pelas taxas, sendo instituídas pelo Poder Público, com intuito meramente arrecadatório, com vistas a suprir *déficits* de outras áreas, aplicando alíquotas desproporcionais e bases de cálculo inconstitucionais, uma prática que deveria ser evitada pelo Poder Executivo.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao longo deste trabalho podemos evidenciar que a Constituição Federal Brasileira de 1988, mais especificamente no seu artigo 145, inciso II, institui duas espécies de taxas, a primeira derivada da prestação de serviço público específico e a segunda proveniente do poder de polícia administrativo que o Estado possui.

Assim, a Taxa cobrada pelos entes municipais, dos contribuintes que exerçam atividades econômicas, sejam do ramo comercial, industrial ou prestador de serviços, decorre diretamente do poder de polícia exercido pelo ente, cujo objetivo é de regular a atuação dessas atividades.

Uma das finalidades do Alvará de Localização e Funcionamento é dar a sociedade uma presunção de que as atividades econômicas exercidas, foram fiscalizadas pelo Poder Público, e que as mesmas atendem as normas de segurança, higiene, ordem, costumes, entre outros.

Se necessário o Poder Público, através de sua fiscalização, pode limitar os direitos dos contribuintes para alcançar a finalidade ora citada, despendendo recursos humanos, máquinas, estruturas físicas para as apreensões e etc.

De forma ideal, a arrecadação a título de taxa de localização e funcionamento e a sua renovação anual, serviriam para abarcar esse custo despendido. No entanto, em muito se debateu, a nível de jurisprudência, sobre as bases de cálculo adotadas pelos entes municipais para a sua cobrança.

A enorme dificuldade de calcular os custos da administração pública ao exercer o seu poder de polícia, fez com que os Municípios, adotassem elementos da base de cálculo que compõe os impostos. O que, de certa forma, é validado pelo Supremo Tribunal Federal que confeccionou a Súmula Vinculante n. 29.

Porém não é qualquer base de cálculo que poderá ser adotada pelos Municípios para custear as suas atividades. Já se encontra pacificado na

jurisprudência pátria, que a adoção da área construída e do tipo de atividade são bases idôneas para calcular o custo da Administração, o que já não acontece com o número de funcionários que, por sua vez, não tem o condão de refletir tais custos, pois em nada se relacionaria com a atividade estatal realizada.

Ou seja, pode-se afirmar que a adoção do critério do número de funcionários é considerada contrária ao ordenamento jurídico brasileiro, portanto, inconstitucional. Já a área do imóvel e o tipo de atividade são consideradas constitucionais pois estariam, de forma indireta e reflexa, vinculadas a atividade exercida.

Outro ponto importante, decorrente da jurisprudência brasileira, é que a simples existência da estrutura física do órgão administrativo encarregado da fiscalização da taxa aqui estudada, permite inferir o seu exercício. Portanto não é necessária a prova do efetivo exercício do poder de polícia por parte da Administração Pública, o que de certa forma, traz uma desigualdade entre o polo ativo e passivo dessa obrigação.

Por tudo isso conclui-se que o legislador não pode escolher arbitrariamente a base de cálculo em função dos caracteres do contribuinte, sendo permitido, todavia a base de cálculo em função da atividade do estabelecimento ou o seu tamanho, guardando uma relação direta com o fato gerador, que é exatamente o custo efetivo ou proporcional da atividade realizada.

Assim sendo, a constitucionalidade das taxas de localização e funcionamento, portanto, perpassarão pela análise das bases de cálculo adotadas e da existência de órgão administrativo competente para a cobrança da taxa de localização e funcionamento.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito financeiro brasileiro**. – 5. ed., rev. atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2018.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário** – 11ª ed. rev. atual. e amp1. - Salvador - Ed. JusPodivm, 2017.

ATALIBA, Geraldo; GONÇALVES, José Artur Lima. Taxa para emissão de guia de importação. **Revista de Direito Tributário**. n. 61, p. 40 -51 (44 -46), 1992.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 5. ed. São Paulo, Noeses, 2010.

BORBA, Cláudio. **Direito tributário**. - 27. ed. - Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2015.

BRASIL. **Código tributário nacional**. – 3. ed. – Brasília: Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2017. 69 p.

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

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula n. 157**. É ilegítima a cobrança de taxa, pelo Município, na renovação de licença para localização de estabelecimento comercial ou industrial. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/.../stj-revista-sumulas-2010_11_capSumula157.pdf> Acesso em: 04 de junho de 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula vinculante n. 17**. A taxa cobrada exclusivamente em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis não viola o artigo 145, II, da Constituição Federal. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1248>> Acesso em: 27/05/2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. – 30.ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2019.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. – 8. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

FRATTARI, Rafael. **As taxas judiciárias e o Supremo Tribunal Federal**. In Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário nº 01, Belo Horizonte, p. 368, out./dez., 1998.

FRATTARI, Rafael; MESQUITA, G. A.. **A descaracterização das taxas de fiscalização**: crítica à jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. In: CONPEDI. (Org.). Anais do XXI Encontro Nacional do CONPEDI. 1ed.Florianópolis: Fundação Boiteux, 2012, v. i, p. 7544-7566.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. – 27. ed. rev. e atual. – São Paulo: Atlas, 2018.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. – 10. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo : Atlas, 2018.

MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário**. – 4. ed. – São Paulo: Saraiva, 2018.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. – 42. Ed./atual. até a Emenda Constitucional 90, de 15.9.2015. – São Paulo: Malheiros, 2016.

OLIVEIRA, Régis Fernandes de. Taxas de polícia. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, p. 51 -52, 1980.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. – 8.ed. – São Paulo: Saraiva, 2017.

SABBAG, Eduardo. **Código Tributário Nacional comentado**. 1. Ed. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2017.

SAPGNOL, Werther Botelho. Curso de Direito Tributário. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 35.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. – 8. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

SOUZA, Leornado da Silva Carneiro. **A taxa de localização e funcionamento na visão do Supremo Tribunal Federal**. Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário. V. 9 n. p. 48-65 julho/dezembro, 2015.

STF.AGRAVO REGIMENTAL: AgR 1067210. Relator: Ministro Dias Toffoli. DJ 15/02/2018. **Portal do STF**, 2018. Disponível em:<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000223355&base=baseMonocraticas>> Acesso em: 22/10/2019.

_____. AGRAVO REGIMENTAL: AgR 990094. Relator: Ministro Gilmar Mendes. DJ 25/09/2019. **Portal do STF**, 2019. Disponível em:<<https://www.conjur.com.br/dl/leia-acordao-stf-base-calculo-taxas.pdf>>Acesso em: 22/10/2019.

_____. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO: RE 856185 AgR. Relator: Ministro Roberto Barroso. DJ: 04/08/2015. **Portal do STF**, 2015. Disponível em:<<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28856185%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/y5ydrjhn>>. Acesso em: 04 de junho de 2019.

_____. DUPLO GRAU DE JURISDIÇÃO: 7786-5/195. Relator: Desembargador Leobino Valente Chaves. DJ 04/04/2002. **Portal do TJ/GO**, 2002. Disponível em: <<https://www.tjgo.jus.br/jurisprudencia/juris.php?acao=next>>. Acesso em: 22/10/2019.

TAVARES, Alexandre Macedo. **Fundamentos do Direito Tributário**. – 4. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2009.

TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional**. – 15. Ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2017.

VASQUES, Sérgio. **O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária**. Lisboa: Almedina, 2008.

APÊNDICE A – Fato gerador e bases de cálculo dos impostos

Ente	Tributos	Fato Gerador	Base de Cálculo
	II	A entrada de produtos no território nacional	Valor aduaneiro
	IE	A saída de produtos do território nacional	Valor da venda
	IPI	Importação ou industrialização	Valor do produto acrescido de frete e mais despesas
União	IOF	Operações de crédito, câmbio ou seguro	Valor das operações
	ITR	Propriedade, domínio útil ou a posse de imóvel rural	Valor venal do imóvel rural
	IR	Aquisição de renda ou proventos de qualquer natureza	montante da renda ou dos proventos tributáveis
	IGF	-	-
	ITCMD	Transmissão de bens e direitos (causa mortis)	Valor do bem ou do direito
Estados	ICMS	Saída da mercadoria da empresa ou o início da prestação do serviço	Valor do produto acrescido de frete e mais despesas
	IPVA	A propriedade de veículos automotores	Valor do veículo
	IPTU	Propriedade, domínio útil ou a posse de imóvel urbano	Valor venal do imóvel urbano
Municípios	ITBI	Transmissão de bens e direitos (ato inter vivos) onerosa	Valor venal do imóvel
	ISS	Prestação de serviços	Preço do serviço

II – Imposto de Importação (art. 153, I, CF e art. 19, CTN); IE – Imposto sobre Exportação (art. 153, II, CF e art. 23 a 28, CTN); IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados (art. 153, IV, CF e art. 46, CTN); IOF – Imposto sobre Operações Financeiras (art. 153, V, CF e art. 63, CTN); ITR – Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (art. 153, VI, CF e art. 29, CTN); IR – Imposto de Renda (art. 153, III, CF e art. 43, CTN); IGF – Imposto sobre Grandes Fortunas (art. 153, VII, CF); ITCMD – Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (art. 155, inciso I, CF); ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (art. 155, II, CF e LC 87/96); IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (art. 155, III, CF); IPTU – Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (art. 156, I, CF e art. 32, CTN); ITBI – Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (art. 156, inciso II, CF e art. 35, CTN); ISS – Imposto sobre Serviços (art. 156, III, CF e LC 116/03).