— Taxa de licença para localização e funcionamento de escritório de advocacia. Viabilidade da instituição de taxa de licença para localização de certas atividades profissionais. No entanto, não é possível se estabelecer como base de cálculo o número de empregados do escritório.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Recurso Extraordinário n.º 108.495
Recorrentes: Acylino Nascimento Ramos Filho e outros
Recorrida: Prefeitura Municipal de São Paulo
Relator: Sr. Ministro DJACI FALCÃO

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os ministros componentes da Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, à unanimidade de votos e na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, em conhecer do recurso e lhe dar provimento.

Brasília, 14 de março de 1986. — *Djaci Falcão,* Presidente e Relator.

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Djaci Falcão: O despacho que admitiu o apelo extremo guarda o seguinte teor:

"1. Cuida-se de mandado de segurança, impetrado por advogados militantes, contra cobrança de taxa de fiscalização, localização, instalação e funcionamento.

Denegada a segurança pela r. sentença de fls. 238/243 a egrégia Sétima Câmara, por maioria de votos, negou provimento à apelação (fls. 467-501).

Socorrem-se da via extraordinária os vencidos, alicerçando seu reclamo nas letras *a* e *d* do art. 119, III, da Constituição Federal. Asseveram carecer a recorrida de competência para legislar sobre o exercício da atividade profissional do advogado. Afirmam não haver restado demonstrado o efetivo exercício do poder de polícia com relação a cada um dos recorrentes. Lembram caber a disciplina do exercício da atividade profissional em discussão à Ordem dos Advogados do Brasil. Aduzem que, ainda que existisse competência para a disciplina da localização, esbarraria a pretendida cobrança no descabimento da fiscalização do funcionamento, que se confunde com o exercício da profissão, cuja disciplina cabe à Ordem dos Advogados do Brasil. Apontam estar a base de cálculo, do tributo objeto do litígio, divorciada do fato gerador. Insurgem-se contra a utilização do núme-

ro de empregados como base de cálculo da taxa, reputando ser o imposto o tributo que tem como fato gerador um situação independente. Reafirmam não exercer a municipalidade as pretendidas fiscalizações. Alegam negativa de vigência aos arts. 18, inciso I, da Lei Maior, 333, inciso II, do Código de Processo Civil, 77, 78 e 80 do Código Tributário Nacional, 1º e 67 da Lei nº 4.215, de 27.4.63. Arrolam como divergentes os RREE n.ºs 85.338, 87.186, 89.327, 89.528, 100.514-9-Pleno, 98.967-6, 92.142-SP, 94.395-SP, 101.376, 102.292, 10.019-8 e 104.301-6-RJ (xerox às fls. ... 541-622).

Impugnação às fls. 640-42.

O parecer da douta Procuradoria-Geral da Justiça é pelo deferimento (fls. 640-42).

2. Aconselhável a manifestação da augusta Corte.

Com efeito, em que pese o brilhantismo espelhado no v. aresto atacado, mister se faz lembrar já haver o Pretório Excelso decidido ser indevida a taxa em discussão, sob pena de infringência dos dispositivos constitucionais e tributários regulamentadores da questão.

Isto posto, tendo em vista a boa argumentação inserta nas razões de cabimento, dou por configuração o dissenso interpretativo, bem como cabível a interposição pela letra *a* do permissivo constitucional.

Registre-se que esposam a ilegalidade da cobrança fulcro da lide, dentre outros julgados, inclusive colacionados como sustentáculo do dissídio jurisprudencial, os seguintes: RREE nºs 100.019-8-SP (Pleno, relator Ministro Djaci Falcão, julgado em 15.12.83, *in* DJU de 15.6.84, fls 9.798), de Instrumento nº 101.387-7-SP (relator Ministro Rafael Mayer, julgado em 29.3.85, *in DJU* de 10.4.85, fls. 5.468) e o Agravo de Instrumento 101.387-7-SP (relator Ministro Djaci Falcão, julgado em 7.12.84, *in DJU* de 14.12.84, fls. 21.620), sendo de ressaltar-se o que ficou consignado no Agravo nº 101.387-7, a saber: 'Ilustre-se ter a jurisprudência deste Tribunal e do colendo Supremo Tribunal Federal sufragado, decididamente, a tese da ilegalidade da taxa de licença para localização e funcionamento de escritório de advocacia, uma vez que não se constitui em contraprestação por serviço efetivamente realizado pelo município ao contribuinte. No RE nº 89.451-SP (*RTJ* 87/711), que não foi conhecido pelo colendo Supremo Tribunal Federal, o Ministro Cordeiro Guerra deixou expresso: 'Tranqüilizou-se a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido da decisão recorrida — *RTJ* 70/553, 67/881, 72/642, 71/515, 75/200, e, ainda, recentemente, RE nº 85.338-SP, e RE nº 87.186-SP'.

Por derradeiro, consigne-se que foi publicado *in DJU* 171 de 6.9.85, a seguinte ementa:

'RE 105 850-1-SP

Relator: Ministro Octavio Gallotti. Recorrente: Vaterby Couto Marcondes (Adv.: Clóvis José Nascimento de Almeida), Recorrida: Prefeitura Municipal de São Paulo (Adv.: Carlos Oswaldo T. do Amaral).

Decisão: Por unanimidade a Turma conheceu do recurso e lhe deu provimento, Primeira Turma, em 13.8.85.

Ementa: Taxa de localização de escritório de advocacia. Não tem cabimento, mesmo a título de fiscalização de funcionamento, por falta de exercício do poder de polícia (arts. 77 e 78 do Código Tributário Nacional). Precedentes do Supremo Tribunal.

Recurso extraordinário de que se conhece para dar-lhe provimento.'

3. Processe-se o recurso extraordinário.

São Paulo, 18 de setembro de 1985.

(a.) *José Osório de Azevedo Júnior* — Vice-Presidente" (fls. 651 a 654:

VOTO

O Sr. Ministro Djaci Falcão (Relator): O acórdão recorrido está lançado nos seguintes termos:

"Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação nº 333.296 da Comarca de

São Paulo em que são apelantes Acylino Nascimento Ramos Filho e outros e apelada Fazenda Municipal de São Paulo.

Acordam, em Sétima Câmara do Primeiro Tribunal de Alçada Civil, por maioria de votos, negar provimento ao recurso.

Mandado de segurança impetrado contra ato de Secretário das Finanças da Prefeitura do Município de São Paulo, insurgindo-se os impetrantes, todos eles advogados mititantes, contra a cobrança de taxa de fiscalização, localização, instalação e funcionamento.

A sentença de fls. 238 denegou a segurança, sobrevindo, por conseqüência, a apelação dos vencidos (fls. 252).

Após manifestação da Fazenda Municipal, no sentido de ficar mantido o julgado recorrido, fls. 339, opinou o representante do Ministério Público, fls. 403, reportando-se às suas considerações anteriores e sempre com vistas à denegação do mandado.

Neste E. Tribunal, a Procuradoria-Geral de Justiça trouxe parecer diverso, tanto que aguarda o provimento da apelação (fls. 412).

Requereram os impetrantes a juntada de cópia de acórdão do Supremo Tribunal Federal relativo à matéria em exame (fls 433).

É o relatório.

A sentença fica mantida.

Advogados que exercem sua atividade profissional neste estado, e que mantém escritório neste município, impetraram mandado de segurança contra ato do Secretário das Finanças, uma vez que este pretende lhe cobrar 'taxa de fiscalização, localização, instalação e funcionamento'.

Para os impetrantes, referida exigência é inconstitucional, pois a taxa criada pela Lei nº 9.670 constitui verdadeiro imposto, independendo de qualquer atuação por parte dos órgãos estatais; por outro lado, mesmo que taxa fosse, o município não teria competência para fiscalizar a atividade dos impetrantes. Ademais, irregular seria também, a fixação da base do cálculo, estimada em função do número de empregados do escritório.

O recurso não comporta provimento.

Em primeiro lugar, no que diz respeito à taxa de fiscalização do escritório, dirige-se esta ao espaço físico, porque localizado no município.

Assim, nenhuma ilegalidade se observa quanto à cobrança periódica desta taxa, a qual resulta de atividade fiscalizadora permanente, não se confundindo com aquela traduzida tão-só na licença inicial de autorização de funcionamento.

Conforme acentua a lei municipal mencionada, a taxa é devida em razão da 'atividade municipal de fiscalização do cumprimento da legislação disciplinadora do uso e ocupação do solo urbano, da higiene, saúde, segurança, ordem e tranqüilidade públicas, a que se submete qualquer pessoa física ou jurídica, em razão de localização, instalação e funcionamento de quaisquer atividades no município (art. 1.º).

Entra, aqui, o poder de polícia, definindo no Código Tributário Nacional como aquela '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 concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais e coletivos' (art. 18).

Legítima, por conseqüência, a sua cobrança; e nem cabe aqui cuidar de saber se ocorreu, no presente caso concreto, a efetiva fiscalização por parte do município, já que esta matéria fática extravasa do âmbito sempre restrito do mandado de segurança. Não se desconhece, todavia, que em São Paulo existem, realmente, órgãos e funcionários incumbidos de tal fiscalização.

Ademais, e ainda quanto a este ponto, acórdão do Supremo Tribunal Federal, em

que foi relator o Ministro Rafael Mayer, fundado em ponderável subsídio doutrinário, acrescentou que se taxas concernentes ao poder de polícia não precisariam contar necessariamente com uma efetiva contraprestação de serviços (Julgados, 84/196).

4. Isto posto, passa-se ao segundo argumento, quando se diz que a fiscalização estaria alcançando o exercício da atividade profissional dos impetrantes.

Improcede a alegação.

Há que distinguir: de um lado, temos o exercício regular da advocacia, como profissão. Os direitos e deveres deste advogado, estabeleceu-os o estatuto respectivo: desta sorte, tem ele o direito de exercer com liberdade o seu mister, na defesa dos direitos e interesses que lhe são confiados (art. 89, I da Lei nº 4.215/63). Mas deve exercê-lo com zelo e probidade, observando as prescrições dessa mesma lei (art. 87, inciso VI).

De outro lado, temos o poder de polícia exercido pelo município, o qual não vai incidir — e nem poderia incidir — sobre o desempenho da profissão, afeta que está ao crivo da Lei nº 4.215. A fiscalização municipal dirige-se, de modo específico, ao local, às instalações dos estabelecimentos nos quais são prestados os serviços profissonais, situando-se exclusivamente nos limites da segurança, zoneamento, saúde, higiene, sossego público.

O fato gerador do tributo 'não se confunde com o controle ou a fiscalização, na sua essência, do exercício da atividade e do desempenho técnico da advocacia, por mandamento constitucional subordinado, no aspecto disciplinar e censório, ao regramento estabelecido na Lei nº 4.215/63' (*RT* 585/100).

Um outro exemplo caracteriza bem esta diferença: traço marcante da atividade profissional do advogado é a sua independência, requisito fundamental para o eficaz exercício de suas relevantes funções. Mas esta condição, que se ajusta à liberdade e afasta a submissão, de nenhuma forma pode justificar o arredamento da observância aos deveres da profissão.

Quando isto acontece, compete à ordem, com exclusividade, o poder de punir disciplinarmente aqueles que pertencem aos seus quadros, e contra os quais eventualmente pese alguma acusação (art. 118 da Lei nº 4.215/63).

Por isto, quando a falta disciplinar é praticada por uns de seus membros, ao conselho da Ordem caberá julgá-lo, e tão-só a este; não há como abrir mão de tais prerrogativas, as quais são inerentes à própria independência do Colégio, à própria independência do advogado. E nem poderia ser de outra forma, porque toda violação a tais princípios viria comprometer a reconhecida função social desempenhada por este profissional do Direito e pelo órgão que o congrega.

Mas, nem por isto, estará o advogado livre de se ver advertido pelo juiz se, por ocasião da defesa oral em audiência, empregar expressões injuriosas, incompatíveis com o decoro e cortesia no trato que deve ser mantido no correr dos trabalhos forenses (art. 15 do Código de Processo Civil).

E esta possibilidade decorre, como lembra Celso Agrícola Barbi, justamente 'do poder geral de polícia que o juiz tem nas audiências' (Comentários ao Código de Proc. Civil, v. I, p. 169).

Por outro lado, o poder privativo de punir, privativo da corporação, restringe-se, como é evidente, às faltas disciplinares, pois o advogado, a exemplo de todo cidadão, deve atender às leis de caráter geral dispostas no interesse comum da coletividade.

Assim, nenhuma ofensa à sua atividade se observa pelo fato de fiscalizar o poder público o local onde o advogado exerce a profissão. Nenhuma de suas prerrogativas foi atingida, uma vez que a municipalidade está apenas verificando as condições de localização, higiene e segurança de seu escritório.

O exercício da advocacia, como profissão, permanece incólume. Continua integral-

mente preservado, como é devido, e como é preciso.

5. O derradeiro argumento se circunscreve à ilegalidade da taxa, porque a base de cálculo veio consubstanciada no número dos empregados da empresa.

Mas conforme já decidido em acórdão desta E. 7.ª Câmara, do qual foi relator o Juiz Marcus Andrade, não se vislumbra, neste critério, qualquer afronta à norma programática constitucional (*RTJ* 586/97). Pelas mesmas razões ali expostas, às quais este relator naquela oportunidade aderiu, também se afasta, agora, a referida alegação.

6. Ante todo o exposto, confirma-se a cisão de primeiro grau.

Presidiu o julgamento, o Juiz Marcus Andrade e dele participaram os Juízes Osvaldo Caron (revisor) e Regis de Oliveira (vencido).

São Paulo, 12 de fevereiro de 1985.

(a.) *Luiz de Azevedo* — Relator.

Regis de Oliveira — Vencido com declaração de voto em separado.

Declaração de voto vencido

1. Há inúmeros aspectos que merecem análise, nos presentes autos de apelação em mandado de segurança.

1) É possível ao município instituir taxa de localização de escritório de advocacia ou outras atividades?

2) A fiscalização exercida pela Ordem dos Advogados do Brasil, como autarquia da classe, retira do município a competência para instituição da taxa sobre referidas atividades?

3) É possível exigir a taxa de *renovação* de localização sobre as mesmas atividades?

4) A taxa de funcionamento pode ser cobrada anualmente?

5) Pode ser cobrada a taxa de fiscalização anualmente, mediante simples existência do aparato burocrático, ou é necessário seu efetivo exercício?

6) A Lei nº 9.670, de 29 de dezembro de 1983, em seu art. 2º quis referir-se à atividade do Poder Público ou do contribuinte?

7) As taxas são separadas, isto é, existe a taxa de localização e também a de funcionamento? São coisas distintas? Podem ser cobradas de forma englobada, ou é necessário separá-las?

8) A lei pode levar em consideração o número de empregados para fixação da base de cálculo.

Ocorreram orientações díspares a respeito do assunto. Logo, cada item tem que ser levado em consideração. Antes, no entanto, convém o assentar de algumas premissas, para que a matéria possa ser corretamente enfocada.

2. Embora a questão discutida nos autos já tenha sido objeto de inúmeros julgamentos, houve alteração legislativa, de forma a permitir novo enfoque.

Cuidava-se, antes, de estabelecer a possibilidade de a denominada taxa de licença para localização, funcionamento ou instalação prevista no art. 126 da Lei municipal nº 6.989/66 com as alterações do art. 1º, item x da Lei nº 7.228/68 e do art. 15 da Lei nº 7.687/71 ser exigida anualmente dos contribuintes e se pode levar em conta, para efeito da fixação de seu montante, o número de empregados da empresa. Agora, trata-se de analisar o mesmo problema, à luz de nova legislação (nº 9.670/1983).

O sistema tributário brasileiro assenta-se em três tipos de tributos: o imposto, a taxa e a contribuição de melhoria. É o que dispõe o art. 18 da Constituição Federal. No inciso I do mesmo artigo vem estabelecido que às entidades políticas incumbe instituir *'taxas, arrecadadas em razão do exercício do poder de polícia* ou pela utilização efetiva ou potencial dos serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição'.

Como se observa, a Constituição estabeleceu uma distinção entre as denominadas *taxas de serviço das* denominadas *taxas de polícia.* Para que sejam apartadas em categorias distintas, afirma-se que as primeiras são devidas quando a atividade é imposta ao Poder Público, como decorrência de de-

tentor do *munus* público e do dever que vem estabelecido nos textos normativos. Quando, pois, a Constituição Federal determinar que incumbe ao estado prestar ensino, ao admitir alguém em estabelecimento público, lícito lhe é cobrar a taxa de serviço. Isto porque a atividade é própria do estado; ela lhe é imposta pela Constituição ou pelas leis. Quando a própria administração central presta, por exemplo, serviço de transporte coletivo, lícito lhe é cobrar a mesma taxa. Em suma, quando a atividade é *devida* pelo Poder Público, pode satisfazer aquela atividade desempenhada para *alguém* (aquele que vai freqüentar o estabelecimento de ensino, aquele que vai se utilizar do transporte), este vê-se na contingência de pagar a taxa. Como ensina Celso Antonio (*Prestação de serviços públicos e administração indireta,* Ed. Rev. dos Tribs., p. 20), 'serviço público é toda atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material fruível diretamente pelos administrados, prestado pelo estado ou por quem lhe faça as vezes, sob um regime de direito público, portanto, consagrador de prerrogativas de supremacia e de restrições especiais, instituído pelo estado em favor dos interesses que houver definido como próprios no sistema normativo'. Em livro sobre *Taxas de Polícia,* escrevi que em vista da noção aludida 'o serviço público implica uma atividade (aqui entendida em seu sentido mais amplo) que é própria do estado e é prestada aos particulares (administrados) sob um regime especial de direito administrativo. A função implica o oferecimento de uma comodidade materialmente fruível pelo administrado. *A atividade,* insista-se, é *própria da administração pública* e esta a desenvolve em prol do particular. Daí porque se tem afirmado que o administrado tem direito à prestação do serviço, desde que o Poder Público o tenha encampado como um de seus fins' (p. 28-29).

Temos, pois, de um lado, os denominados serviços, alguns prestados independentemente de qualquer solicitação do particular e, pois, suportados pelos impostos, que são gerais; outros, quando solicitados especificamente por alguém, vê-se remunerado pelas taxas.

De outro lado, temos as taxas de polícia decorrentes de atividade lícita do particular. Consoante já escrevemos 'já quando se cuida do exercício do poder de polícia, a atividade, ao contrário, é própria do particular, mas, dada sua relevância, estampada na ordem jurídica, a administração resolve (fundada obviamente em lei) delimitá-la e enquadrá-la no atingimento dos interesses comunitários igualmente encampados no sistema normativo. A atuação do particular é que incita a administração a agir, seja mediante provocação, seja pela sua só interferência espontânea' (p. 29, nosso *Taxas de polícia*).

Vê-se, pois, que quando a atividade é livre ao particular (não é dever imposto à administração como busca dos interesses públicos), mas, por sua relevância, deve ser delimitada, licenciada, autorizada ou fiscalizada, o Poder Público exige, então, a denominada taxa de polícia, que decorre também de uma atividade especialmente prestada a um contribuinte.

O poder de polícia (apesar de ser conceito em crise) vem identificado como poder decorrente da própria soberania do Estado e de seu poder eminente de tangenciar sobre tudo e sobre todos, expedindo normas genéricas ou individuais, disciplinando a liberdade e propriedade dos particulares (Celso Antonio, *Elementos de direito administrativo,* p. 176), adequando o exercício dos comportamentos ao bem-estar comum, evitando ou cerceando condutas desconformes. Logo, o poder, só pelo fato de ser poder, extroverte seu campo íntimo de força, alcançando terceiros, impondo-lhe deveres ou obrigações.

Admitida a existência de um *police power,* bem como da possibilidade de se exi-

gir taxa em decorrência do seu *exercício*, impõe-se indagar de hipótese concreta.

3. A primeira questão, em face da colocação que se vem fazendo, responde-se da possibilidade jurídica de o município instituir taxa de localização sobre diversas atividades. Obviamente, deve fazê-lo por lei. Como ensina Celso Antonio, 'deve-se, em conclusão, entender que a atividade de polícia administrativa incumbe a quem legisla sobre a matéria, ficando, todavia, claro que a competência legislativa da União sobre os assuntos relacionados no art. 8º não exclui competência municipal ou estadual, e portanto, não exclui o poder de polícia destes, quanto aos aspectos externos à essência mesma da matéria deferida à União' (*Elementos de direito administrativo*", p. 187).

É possível, em matéria de polícia administrativa, a existência de competência concorrente, de forma a cada manifestação alcançar uma certa face da atividade. Ensina Hely Lopes Meirelles que 'como certas atividades interessam simultaneamente às três entidades estatais, pela sua extensão a todo o território nacional (v.g.. saúde pública. trânsito, transportes etc.) o poder de regular e de policiar se difunde entre todas as administrações interessadas, provendo, cada qual nos limites de sua competência territorial' (*Direito administrativo brasileiro*, p. 107).

Decorre inequívoco que, no que tange ao uso e ocupação do solo, por ser matéria eminentemente local, a competência é do município, para legislar, impor restrições e forma de disciplina de seu território. Decorre a competência, ademais, do disposto no art. 15, inciso II da Constituição Federal.

A matéria, aliás, dispensa maiores comentários ante a clareza do texto constitucional.

Indisputável, assevere-se que o município de São Paulo é competente (em termos tributários) para instituir a taxa em tela. O licenciamento para localização é atividade tipicamente comunal e, pois, incumbe ao município a previsão legal da hipótese de incidência da taxa de polícia.

4. A. questão colocada sob nº 2 comporta resposta negativa. A ilustre classe dos advogados tem sua disciplina jurídica estabelecida pela Lei nº 4.215, de 27 de abril de 1963, dispondo seu art. 1º que 'é o órgão de seleção disciplinar e defesa da classe dos advogados em toda a República. Em referido diploma legal acham-se estabelecidos os direitos e deveres dos advogados (arts. 87 a 89), previstas se encontram as infrações disciplinares (arts. 103 e 104), bem como as penalidades que a eles podem ser aplicadas (arts. 105 a 131). Como se vê, a vida profissional dos advogados acha-se regulada, disciplinada, *no que tange ao desempenho de sua atividade específica*, em lei federal, de vez que à União compete disciplinar tal questão, inclusive pela circunstância de se cuidar a Ordem dos Advogados do Brasil, de autarquia corporativa federal.

Nenhuma ingerência pode ter o município no tocante ao específico desempenho da atividade profissional.

Diverso raciocínio diz respeito à localização do escritório do advogado. Aí tem interesse a municipalidade. É que, por força de lei, o uso e ocupação do solo acha-se subordinado ao peculiar interesse do município. Constituindo-se o exercício do poder de polícia na limitação da atividade dos particulares. O município, através de lei de polícia, efetua o zoneamento do perímetro urbano, a fim de preordenar a ocupação de seus limites e dentro do âmbito espacial de suas normas (chamado território municipal). A competência é, indisputavelmente, do município (cf. Geraldo Ataliba, *Estudos e pareceres de direito tributário*, v. 3º, p. 236).

Logo, nada obsta o exercício do poder de polícia que, como se viu, pode ser concorrente e incidente sobre diversas facetas da mesma atividade. Enquanto a atividade profissional acha-se subordinada à lei espe-

cífica federal e tem abrangência sobre o específico desempenho da profissão de advogado, a competência municipal incide sobre a *mera localização,* onde o advogado irá desempenhar sua profissão. É que, se pretender advogar em determinado lugar, por exemplo, zona estritamente residencial, assim definida em lei própria, o exercício profissional pode ser vedado pelo município. O escritório não pode ali ser aberto, porque o município objetiva zelar pela tranqüilidade e sossego das famílias ali localizadas.

Em suma, o município é competente para instituir, em lei, a taxa de localização e também a de fiscalização sobre todas as atividades profissionais ou eventuais que se exercerem em seu território (âmbito espacial de validade de suas normas).

5. Os problemas indagados nos itens 3 e 4 são diversos. Em primeiro lugar, discute-se a possibilidade de a taxa poder ser cobrada anualmente, isto é, de poder ser renovada a cada ano.

Há alguns acórdãos entendendo da possibilidade jurídica da exigência da taxa, a título de renovação anual (*Rev. dos Tribs.*, v. 515/132; ap. 305.542/83, 7.ª Câmara do Primeiro Tribunal de Alçada Civil; ap. nº 301.334, 1.ª Câmara do Primeiro Tribunal de Alçada Civil) sob o fundamento de que subsiste o poder de polícia do município. É verdade que alguns arestos têm afirmado da inadmissibilidade da renovação da licença para localização, admitindo, no entanto, a exigência renovada da taxa de funcionamento. É verdade, no entanto, que o fato apontado como gerador é um só e como tal vem previsto na legislação (art. 126 do Código Tributário do Município de São Paulo).

Na verdade, o tributo não pode ser exigido. Como bem assinalou o Min. Decio Miranda, 'em tese seria possível vislumbrar esse exercício do poder de polícia na concessão inicial da licença, quando o município tem de aferir as condições do estabelecimento, a ver se se trata de empreendimento consentâneo com as posturas locais. *Já o mesmo não ocorreria na Taxa de Renovação de Licença para Localização, onde nada haveria que verificar,* porque o estabelecimento é o mesmo que inicialmente já fora licenciado' (*Rev. Trim. de Jur.*, 92/877). O mesmo fundamento serviu em casos anteriores (*Rev. Trim. de Jur.*, v. 59/799, rel. Min. Djaci Falcão e 67/881, rel. Min. Oswaldo Trigueiro). Neste mesmo sentido a lição estampada nos *Julgados dos Tribunais de Alçada Civil*, Lex, v. 79/206, rel. Juiz Renan Lotufo. No mesmo sentido, veja-se *Julgados*, Saraiva, v. 75/18 e *Rev. dos Tribs.*, v. 573/163, rel. Juiz Ferreira da Cruz).

Sem prejuízo de estar atento ao debate jurisprudencial, *não se pode esquecer que é possível, lícito e seria constitucional a cobrança de taxa de fiscalização do funcionamento* de qualquer estabelecimento que tivesse sido previamente localizado em determinada via ou logradouro público de qualquer município. Não se pode negar ao município a necessária atividade de polícia, de forma a exigir a segurança, a higiene, a ordem, os costumes etc. e, para tanto, é imprescindível que exerça fiscalização sobre todo seu território, adequando o mau uso às convergências normais da vida em coletividade.

O ato de *licença para localização não pode ser renovado* também pela circunstância de que se cuida de ato vinculado, exaurindo o agente administrativo sua competência à medida em que expede o ato de licença. Como diz Geraldo Ataliba, 'constitui abuso de poder de polícia (e, pois, exercício irregular) pretender renovar um ato sem motivo, sem razão, sem fundamento' (*Estudos e pareceres de direito tributário*, v. 3/238). Como afirma Spantigati, 'a licença de obras não aumenta os limites da propriedade, nem a liberdade do proprietário; estes já foram determinados por outros instrumentos da normativa urbanística'

(Manual de derecho urbanístico, p. 338). Como se vê, a licença apenas remove obstáculo legal para localização do indivíduo. Pela própria lei de zoneamento, o cidadão já sabe onde pode se localizar. No entanto, há de requerer à municipalidade para que esta examine o estabelecimento, sua adaptação às exigências legais e, estando tudo conforme, licencia-lo-á. Jamais poderá, pois, a prefeitura, impedir o uso conforme de qualquer atividade. A restrição será arbitrária e passível de correção através de recurso ao Poder Judiciário. A atividade de polícia, quando do licenciamento da localização de determinado contribuinte, exauriu-se quando da expedição do ato. É o que ensina Geraldo Ataliba (parecer citado, v. 3/239). O caráter de ser permanente o poder de polícia não advém da circunstância de poder ser exercido a qualquer tempo, mas sim de se cuidar de *poder jurídico* que não se esgota pelo uso. Ao contrário, dá ou pode dar margem a uma série infindável de relações jurídicas.

Inadmissível, portanto, a denominada taxa de renovação para localização. Uma vez localizada determinada empresa ou algum indivíduo, cessa o exercício do poder de polícia. Inexistindo alteração legislativa que tenha alterado o zoneamento da cidade, o que obrigaria a novo licenciamento, apenas na zona alcançada pela alteração, não há como se falar em renovação, de licença ou pagamento da taxa. O pagamento da taxa de polícia decorre, inarredavelmente, da prestação de alguma atividade ao contribuinte. Sem a prestação de uma atividade (oposição de um *sim* ou um *não)* não há como se efetuar a cobrança da taxa. Como inexistiu qualquer alteração fática ou jurídica a ensejar a cobrança, é ela indevida.

Em suma, a taxa de localização não pode ser cobrada anualmente. É que, uma vez cobrado o tributo pela localização do escritório, exaurido está o *exercício* de poder de polícia. Apenas é possível ser ela cobrada uma única vez, quando da efetiva localização do estabelecimento. *A renovação da localização é descabida.* Como ensina Geraldo Ataliba, 'uma vez licenciada a localização, não cabe mais reiterar o ato de licenciar, salvo se for modificado o zoneamento da cidade, ou se o administrado mudar de ramo de atividade' (op. cit. p. 238).

De outro lado, é possível a *fiscalização* do estabelecimento, para que se saiba, por exemplo, se os sanitários estão adequadamente conservados, se o edifício onde se desenvolve a atividade está em condições de segurança etc. Esta pode ser cobrada anualmente, desde que o aparelho burocrático de polícia esteja sendo exercido normalmente.

Sintetizando: a) pode ser cobrada a taxa de localização uma única vez e quando da efetiva localização do estabelecimento (no caso, escritório de advocacia); b) não pode ser exigida nova taxa de localização (a denominada renovação), porque exaurido está o poder de polícia; c) pode ser cobrada a fiscalização, desde que o município faça efetiva tal atividade.

6. A questão colocada sob nº 5, envolve análise detida.

Não basta a mera potencialidade da atividade policial. Como já escrevemos, 'embora a redação do art. 18, inciso I da Constituição Federal não dê margem a dúvida de que a taxa de polícia possa ser cobrada quando da efetiva prestação da atividade estatal, necessário que se afirme que a *mera potencialidade ou a utilização potencial do exercício do poder de polícia não enseja, jamais, a possibilidade de o estado exigir a taxa' (Taxas de polícia,* p. 37-8). Como afirmou José Afonso da Silva 'não cabe aqui o princípio de que está à disposição do contribuinte, pois que tal só se dá quanto à formação do fato gerador de taxas de serviço' (*Fundamentos do direito tributário e tributos municipais,* p. 131). No mesmo sentido Villegas (Verdades e ficções

em torno de um tributo chamado taxa, in *Rev. Dir. Público*, v. 17/326) e Bernardo Ribeiro de Moraes (*Doutrina e prática das taxas*, p. 126).

Imprescindível para que se exija a taxa de polícia a efetiva prestação do exercício da atividade. Como diz Baleeiro, as 'taxas se devem revestir sempre do caráter de contraprestação inerente a essa espécie de tributos' (*Direito tributário brasileiro*, 5. ed., p. 308).

Não basta, pois, que exista um aparato burocrático denominado poder de polícia de fiscalização para que a taxa seja legítima. Induvidoso o equívoco do colendo Supremo Tribunal Federal ao deixar firmada orientação de que 'desde que haja órgão administrativo que exercite essa faceta do poder de polícia do município, e que a base de cálculo não seja vedada, é essa taxa constitucional' (Jur. do Supremo Tribunal Federal, Lex, v. 10/80, rel. Min. Moreira Alves). Não basta o aparato burocrático. *Necessário o efetivo exercício do poder de polícia dirigido a algum contribuinte em especial.* Como ensina Geraldo Ataliba, 'o ato de polícia, como efeito, pode ser dado *abreviationis causa*, como fato gerador, pela lei. Mas, esta será forma simplificada de designá-lo. Na verdade, o fato gerador — em casos que tais — consiste no procedimento (diligências condicionadoras do ato) que culmina com o ato" (Taxa pelo exercício do poder de polícia — fato gerador — base de cálculo in *Rev. Dir. Adm.*, v. 102, p. 488-9). O que vale, pois, não é apenas a edição de um ato formal do poder público. Não pode cobrar por tal expedição. O que embasa a juridicidade da cobrança da taxa de polícia é a explicitação de alguma atividade dirigida ao particular. Como já afirmamos, 'a taxa apenas pode ser cobrada pelo *exerccio* do poder de polícia. Não é, pois, o simples *ato* do poder público que enseja cobrança da taxa, *mas o desempenho efetivo da atividade, dirigida ao administrado' (Taxas de polícia*, p. 55). E, continua, constituir-se-á no desempenho da atividade afirmando-se que 'assim o fato impossível administrativa. Não a simples oposição de um carimbo ou o mero despacho. O que se tem em mira são as despesas tidas com o exercício da atuação' (p. 55-6).

Deflui do quanto se vem expondo que não é suficiente o envio da notificação-recibo para que o contribuinte se veja obrigado ao pagamento da taxa. Seria bastante para o imposto, uma vez que não impõe qualquer atividade ao Poder Público. Ao contrário, a atividade do particular, sem qualquer interferência do agente administrativo, é que enseja a cobrança do imposto. Diferentemente ocorre na taxa. É imprescindível que haja uma atividade específica do Poder Público dirigida ao particular. *O mero lançamento é inconstitucional, uma vez que não há fato imponível.*

Importante salientar que a taxa é contraprestação de alguma atividade prestada ao particular, por parte do Poder Público. No entanto, se o Poder Público nada presta, nada realiza, nada atesta, nada confirma, nada fiscaliza, nada executa, com base em que pretende exigir o pagamento da taxa de polícia? Apenas é ela devida nos exatos termos do inciso I do art. 18 da Constituição Federal pelo *exercício* do poder de polícia. Se não houve qualquer exercício, não há possibilidade da exigência da taxa. A cobrança exige, sempre, uma *ação* do Poder Público. Não o pode premiar sua inércia. Se não age, não tem direito a receber qualquer coisa. Se não tem atividade, não seja agiota. Se não realiza o *exercício* do poder de polícia, não queira abastecer seus cofres com sua incúria e inércia.

Não basta, em conseqüência, a mera existência de órgão administrativo que vá desempenhar o poder de polícia, como pretendeu venerando acórdão do STF (RE nº 80.441, rel. Min. Moreira Alves, *Rev. Trim. de Jur.*, v. 88/882). É insuficiente. Necessário que tal poder seja exercido efetivamente a algum administrado para que, então, e como causa absolutamente necessária, possa algo ser exigido do particular. É essa a

posição de Edvaldo Brito (Taxas em razão do exercício do poder de polícia, in *Rev. Dir. Tributário*, v. 7/8, p. 232 e segs.).

Ainda que exista tal órgão administrativo, é inconstitucional a cobrança da taxa de licença sem a efetividade do exercício do poder de polícia. Aliás, não é outra a dicção do art. 1.º da Lei municipal n.º 9.670/83. A taxa tem como fato gerador 'pela *atividade* municipal de fiscalização do cumprimento da legislação disciplinadora do uso e ocupação do solo urbano, da higiene, saúde, segurança, ordem ou tranqüilidade pública, a que se submete qualquer pessoa, física ou jurídica, em razão da localização, instalação e funcionamento de quaisquer atividades no município'. E parágrafo único: 'inluem-se entre as atividades sujeitas à fiscalização as de comércio, indústria, agropecuária, de prestação de serviços em geral e, ainda, as exercidas por entidades, sociedades ou associações civis, desportivas, religiosas ou decorrentes de profissão, arte ou ofício'.

Como se vê, para que haja fiscalização sobre o funcionamento ou instalação das atividades mencionadas no dispositivo legal, não basta a potencialidade da fiscalização. É imprescindível que não só a atividade exista, como também seja direcionada a algum contribuinte em particular. Apenas o fiscalizado é que paga. Caso contrário, estar-se-á cobrando de todos os indivíduos sujeitos à fiscalização por uma atividade que não lhe foi diretamente direcionada. Mas, a manutenção do corpo burocrático é paga pelos impostos gerais. As taxas destinam-se a recompor o aparelho fiscalizador, mas apenas contribuirá aquele a quem a fiscalização se dirigiu em especial.

7. A indagação feita sob nº 6 diz respeito à adequada interpretação a ser dada ao art. 2º da Lei nº 9.670//83. Dispõe referido artigo que a incidência e o pagamento da taxa independem: "I — do cumprimento de quaisquer exigências legais, regulamentares ou administrativas; II — de licença, autorização, permissão ou concessão, outorgadas pela União, estado ou municípios; III — de estabelecimento fixo ou de exclusividade, no local onde é exercida a atividade; IV — da finalidade ou do resultado econômico da atividade, ou da exploração dos locais; V — do efetivo funcionamento da atividade ou da efetiva utilização dos locais; VI — do caráter permanente, eventual ou transitório da atividade; VII — do pagamento de preços, emolumentos e quaisquer importâncias eventualmente exigidas, inclusive para expedição de alvarás ou vistorias".

Evidente que o artigo local está se referindo à atividade que deveria ser desenvolvida pelo próprio contribuinte e deixou de sê-lo. *Não diz respeito à inação do Poder Público Municipal:* Se ele não age, se não fiscaliza, indevida seria a taxa. Mas a disposição normativa refere-se a eventual inação do próprio contribuinte. Exemplo típico vê-se no inciso VII ao dispor que a exigência da taxa independe do pagamento de preços etc. Ora, quem paga o preço é o contribuinte e não a Administração Pública. Logo, a constrição tributária independe da atividade do sujeito passivo. Pouco importa se há ou não, por exemplo, exploração econômica do local onde o contribuinte está sediado.

Resulta claro, pela interpretação sistemática da lei, que a independência diz respeito à participação do sujeito passivo e não da administração pública.

Como se disse anteriormente, não basta a existência do aparelho burocrático. É imprescindível, para que se possa exigir o pagamento da taxa, que o aparelho burocrático *funcione*, isto é, que exerça sua atividade própria, tal como impõe o inciso I do art. 18 da Constituição Federal. Caso a lei se referisse à inércia do órgão encarregado do exercício do poder de polícia, dúvida não haveria em se conceder a ordem. No entanto, diversa é a interpretação do dispositivo legal. A cobrança da taxa indepen-

de de atividade do administrado, isto é, para ser mais técnico, do sujeito passivo.

Em suma, o argumento calcado no art. 2º da Lei nº 9.670/83 improcede, à evidência.

8. A propósito da possibilidade da exigência da taxa de fiscalização de localização, instalação e funcionamento, tal como prevista no art. 1º da Lei nº 9.670/83, ser exigida sob tal rubrica, impende fazer algumas considerações de ordem doutrinária. Sob um mesmo rótulo escondem-se taxas de natureza absolutamente diversa, o que torna inadmissível a exigência englobada. Embora o rótulo não mude a natureza das coisas, assim como se denominarmos de rosa outra flor qualquer, sua fragrância não será a mesma, a simples aposição de um nome a determinada atividade constitucional, não tem o condão de alterar os princípios e preceitos constitucionais.

As taxas, tal como previstas em lei, são três. *Uma*, tem como fato imponível da obrigação tributária a atividade desenvolvida pela administração pública, em prol de alguém (administrado), no sentido de localizá-lo dentro do território municipal. A *segunda* tem como fato gerador a instalação, que também pode demandar uma atividade específica do Poder Público, de vez que para liberar seu uso, dependerá ou poderá depender de estudos a propósito da instalação de uma usina, de uma indústria, por exemplo. Ambas esgotam-se, a primeira em um ato e a segunda admitindo alguns, numa atividade que tende a terminar. Isto é, uma vez localizada a atividade permitida, exaure-se o exercício do poder de polícia; ou, então, uma vez terminado o serviço de instalação, igualmente haverá o esgotamento da atividade de polícia. A *terceira*, implicando fiscalização, é contínua e permanente.

Como se vê, três são as taxas previstas na legislação. O que pretendeu o Legislativo? A pretexto de simplificar a cobrança das taxas, englobou atividades completamente diversas, sob um mesmo rótulo, pretendendo passar um verniz sobre a exegese correta do texto de lei.

Excelente análise de diploma legal com redação semelhante foi feita por Geraldo Ataliba, nos seguintes termos: 'Em conclusão, a lei uniu e confundiu duas taxas distintas (localização e funcionamento). Como se se tratasse de um só tributo. Decorre daí o seguinte dilema: a) ou as duas taxas estão corretas e são devidas; b) ou uma delas não o está.'

'Ora, está visto que ambas padecem de graves vícios, especialmente a de localização, que não pode ser reiterada.

Pode o Judiciário reconhecer isso e, ainda que aceite esse tributo como taxa, deve proclamá-lo inexigível.

718. Pode também ocorrer de entender que uma das taxas — a despeito dos vícios apontados — está adequada às exigências constitucionais.'

Ainda assim, não pode autorizar sua cobrança, porque a reunião indissociável, que fez o legislador, das duas, não pode ser dissolvida senão por outra lei, por importar alteração legislativa.

O Judiciário poderia autorizar sua cobrança parcialmente se entendesse que 'parte' do dispositivo legal é correta? Mas, nesse caso, teria que decidir qual o valor de cada taxa, para excluir uma e consentir outra.

719. Mas assim o juiz estar-se-ia substituindo ao legislador o legislando, ao completar a tarefa legislativa, ou melhor, ao 'corrigir' erros do legislador' (*Estudos e pareceres de direito tributário*, op. cit., p. 244-5).

Supõe-se que nada mais é preciso acrescentar para que se tenha por indevida a exigência tributária. Desconhece-se a que título está o município de São Paulo exigindo a taxa. Seria em decorrência da legalização? Ou em virtude da instalação do escritório? Ou, ainda, em face da fiscalização dele?

Realmente, nenhum sentido jurídico tem o englobamento de três taxas, sob a rubrica de uma só, a fim de contornar a dificuldade legal ou constitucional da fixação dos fatos geradores ou imponíveis da obrigação tributária.

9. De outro lado, é inadmissível que a base de cálculo da taxa possa ser o número de empregados da impetrante. Embora realmente seja um critério interessante, uma vez que, *in princípio*, a atividade de polícia será maior numa grande empresa, no que toca à fiscalização de higiene, limpeza etc. do que numa pequena empresa. Mas, não se deve esquecer também que, um açougue, por exemplo, com apenas um empregado, pode dar mais trabalho à fiscalização do que um escritório com cinco ou seis empregados. É critério, como se vê, fluído. Já Edvaldo Brito afirma a inconstitucionalidade de tal base de cálculo (trabalho citado, p. 253).

Como se lê em *Taxas de polícia*, 'como o aspecto material da hipótese de incidência será sempre uma atividade do Poder Público dirigida a um particular, a base imponível terá por limite quantitativo a atuação desenvolvida pelo estado através de seus órgãos e agentes'. Assinala Francisco Octávio de Almeida Prado, 'a base de cálculo sendo expressão econômica do fato gerador, há de guardar com ele estreita relação de atinência, não podendo variar senão em função das variações do fato de que é expressão' (p. 51).

A base 'imponível das taxas de polícia é a extensão, medida em grandeza real ou presumida pelo legislador, das diligências que informam o procedimento administrativo que culmina com o ato de polícia' (Geraldo Ataliba, parecer citado, p. 257).

Sobre ser base imponível fluida, descumpre os princípios básicos inerentes no todo constitucional. Esclarece José Afonso da Silva, 'não há norma constitucional de valor meramente moral ou de conselho, avisos ou lições, já dissera Ruy, consoante mostramos noutro lugar. Todo princípio inserto numa Constituição rígida adquire dimensão jurídica, mesmo aquele de caráter mais acentuadamente ideológico-pragmático, como a declaração do art. 157 da Carta Política Brasileira de 1967: a ordem econômica tem por fim realizar a justiça social' (*Aplicabilidade das normas constitucionais*. ed. Revista dos Tribunais, 1968. p. 73).

Como se vê da lição do autor, todas as normas constitucionais são dotadas de eficácia. Todas irradiam efeitos jurídicos. Ora, a base de cálculo proposta pelo legislador para fazer com que incida a alíquota atinente à taxa de polícia impõe maior carga tributária àquele grande empresário ou aquele que propicia maior número de empregos e faz girar maiores negócios. A taxação é feita, não em vista do maior ou menor trabalho ou atividade que o Poder Público se vê obrigado a desempenhar, mas em razão da força econômica do contribuinte. O que se está levando em conta, pois, não é efetiva atividade do Poder Público, mas simplesmente um dado objetivo, meramente estimativo ou presuntivo de ônus à administração pública. Tal base, no entanto, não pode subsistir, ante os princípios magnos que estão estampados no capítulo da ordem econômica e social.

Realmente, o art. 160 da Constituição Federal, ao dispor sobre os princípios que norteiam a ordem econômica e social, não contém apenas preceptivos orientadores de uma política fiscal e tributária, mas também global. Contém determinações que servem de guia e a que estão sujeitos os legisladores. O conteúdo da norma é prescritivo. Todos os itens atinentes à justiça social ferem também com a justiça tributária. Preceito básico é a valorização do trabalho como condição da dignidade humana (inciso II do art. 160). Ora, tal inciso não está na Constituição apenas como programa. É imperioso que o legislador a ela deva obediência. Não tem sentido jurídico onerar-se

mais aquele que propicia maior número de empregos, que dignifica o trabalho, em benefício de outros que não contribuem de forma plena, tal como dispõe o artigo em análise.

Como se pode ver, as normas constitucionais inseridas no Título III não são vazias de conteúdo. Brotam delas verdadeiros direitos, na forma exposta por Celso Antonio (Eficácia das Normas Constitucionais sobre Justiça Social, Conf. Nac. da OAB, Florianópolis) e estes direitos podem ser invocados pelos beneficiários diretos de tais disposições, como também por aqueles que se sentem atingidos indiretamente. Na medida em que o legislador ordinário cria base de cálculo que leva em conta não a atividade maior ou menor que deva ter em relação a determinado contribuinte, mas simplesmente pressupõe que terá maior trabalho em face do número de empregados de determinada empresa, levando em conta critério do contribuinte, afigura-se que está descumprindo preceitos constitucionais, não apenas da personalidade da tributação, como também dos princípios maiores que disciplinam a justiça social.

Vê-se em *Taxas de polícia,* que 'o estado, para o regular desempenho de seu poder de polícia, pode exigir que o administrado o custeie, já que a atividade lhe é dirigida e prestada a determinada pessoa especialmente, as despesas que terá na expedição do ato explicitador do ato expressivo do poder de polícia. Se o particular provoca o desenvolvimento de uma atividade em sua direção da qual ele irá ou não tirar proveito e estando a atividade sujeita a fiscalização ou disciplina por parte do poder público, deverá ele arcar com o ônus tributário decorrente de sua manifestação' (p. 52).

É verdade, em suma, que o critério escolhido pelo legislador municipal não foi o mais feliz. Levou em conta de base de cálculo critério inadmitido. O dispêndio da administração é que conta; não o número de empregados.

A Constituição Federal, em inúmeros dispositvos, enaltece trabalho como condição da dignidade humana. Traça vetores e direções a serem seguidas, seja pelo legislador, seja pelos administradores. Como se viu, as normas não são meras recomendações; são preceitos, são comandos, são ordens, são determinações, são imperativos. De outro lado, traçam, também, sanções, para efeito de seu cumprimento. Ora, o descumprimento de uma determinação constitucional emitida e dirigida ao legislador implica que, caso haja descumprimento da norma maior, a norma menor estará marcada por vício de elaboração e, pois, não estará apta a produzir os efeitos a que estava preordenada.

Se toda a Constituição, em inúmeras disposições, limitada a atividade do legislador e do administrador, nenhum sentido jurídico tem que ambos marchem em sentido contrário. Se pretende valorizar o trabalho como condição da dignidade humana, não pode o legislador desconhecer a propensão das empresas em aumentar seu capital, em auferir maiores lucros e, por conseqüência, terem maior número de empregados. Apenas assim é que o Brasil sairá da recessão em que se encontra. Observe-se que o problema não é só social; é também de hermenêutica; é também jurídico, na medida em que a má política social descumpre os nortes traçados nos arts. 160 e seguintes. Logo, é imprescindível que o Judiciário faça a administração pública voltar à bitola que lhe foi gizada e traçada na Constituição Federal.

Não pode o legislador municipal caminhar no sentido contrário àquele que lhe é traçado pela norma superior. Se assim o faz, a norma inferior deve ser retirada do ordenamento normativo.

O Judiciário não pode desconhecer sua função política. Evidente que não pode ter coloração partidária, nem participar de decisões políticas. Mas pode e deve influir nelas. Não diretamente, como se pertencesse a tal classe. Mas tem o dever cívico de

levar ao conhecimento da classe política os anseios, os desejos da classe judiciária. Como tomar tais atitudes, sem correr o risco de confundir suas missões constitucionais? Interpretando a regra jurídica, simplesmente. Como diz Hans Kelsen, a norma é uma moldura, para que o intérprete busque as finalidades encampadas no ordenamento normativo. O ordenamento jurídico dirige-se a uma dada realidade social. Embora não se confundam os campos (um estritamente sociológico; outro eminentemente jurídico), na verdade há entre eles liame de sensibilidade, a que o juiz não se pode furtar. Deve o magistrado buscar, no texto de lei, a aplicação mais condizente com a realidade social e interpretar a norma de acordo com os parâmetros estabelecidos na Lei Magna. Esta fixa os princípios informadores de todo o direito, dá-lhe direções, aponta os vetores para que devam ser dirigidas todas as normas jurídicas. Há uma limitação ao legislador e, em discussões jurídicas em que é chamado a intervir, o Judiciário deve indicar quais os valores subjacentes no corpo jurídico do país.

No caso concreto, há toda uma principiologia diretiva da ação do estado. Este não pode fugir dela. Deve-lhe obediência e o descumprimento das coordenadas fixadas na Constituição Federal leva o Judiciário a intervir, se provocado, para fazer com que o legislador retorne a seu estreito caminho de não-lesão aos direitos e garantias individuais.

10. Em suma e sintetizando o quanto se vem dizendo a propósito da questionada taxa:

a) é o município competente para instituir (por lei) taxa de localização, taxa de instalação e taxa de fiscalização (ou outros nomes que se lhe dêem);

b) a fiscalização exercida pela entidade de classe não retira a competência municipal para fiscalizar a atividade de localização, instalação e funcionamento de escritrio de advocacia, em face do exercício de seu poder de polícia;

c) é inadmissível exigir taxa de renovação de localização, porque já exaurida a atividade de polícia;

d) a taxa de funcionamento pode ser exigida anualmente, desde que tenha existido efetiva atividade de polícia, não bastando a existência do aparelho burocrático encarregado da fiscalização. É imprescindível que o município demonstre que efetuou a fiscalização sobre determinada atividade;

e) a Lei nº 9.670/83, em seu art. 2º, não se refere à inexistência de atividade do Poder Público, mas do contribuinte, e, pois, não é estranhável seu dispositivo;

f) inadmissível a cobrança englobada das três taxas, embora sob a mesma rubrica;

g) inadmissível, também, que sirva de fato gerador o número de empregados da empresa.

11. *Conclusão*: Diante do que se expôs. não se encontra fundamento jurídico para que se conceda a ordem pelos argumentos expostos, salvo dois: a) inviabilidade da unificação das taxas, sob uma única rubrica, e b) inconstitucionalidade da cobrança com assento no número de empregados como base imponível.

Diante do exposto, concedo a ordem para livrar os impetrantes da exigência tributária, sob o único fundamento da inviabilidade de a lei levar em conta o número de empregados para servir de base de cálculo da obrigação tributária.

Opera-se isenção de custas.

(a.) Regis de Oliveira (fls. 467 a 501).

Sem dúvida, ao município é dado instituir, mediante lei, taxa de localização e fiscalização sobre atividades profissionais exercidas no seu território, como outra espécie de taxa, desde que "arrecadadas 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" (art. 18, inc. I, da Constituição da República).

A taxa situa-se como um tributo vinculado, sujeito a certos limites. Assim, a sua base de cálculo deve ser adequada ao seu fato gerador. O eminente Procurador da Justiça, Bensaúde Maracajá, oficiando no caso presente, teceu ponderáveis e acertadas considerações, dizendo:

"Não se nega, na doutrina, ao município, no exercício de sua competência constitucional e legal, relativa a limitações urbanísticas convenientes à ordenação das atividades da cidade, o poder de instituir e cobrar taxa pela fiscalização da localização, do funcionamento e da instalação de estabelecimento ou de escritórios de prestação de serviços.

Coerentemente, tenho me manifestado, sempre, segundo o entendimento esposado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE nº 80.441, do município de Vitória, relator o eminente Ministro Moreira Alves, em que o Plenário considerou constitucional a taxa de licença de localização e autorização anual para funcionamento e permanência de estabelecimentos produtores, industriais, comerciais e similares, "desde que haja órgão administrativo que exercite essa faceta de poder de polícia do município, e que a base de cálculo não seja vedada' (*RTJ* 88/882).

Nessa linha de raciocínio, não tenho visto fundamento plausível para a retirada dos municípios do instrumento tributário específico que dispõem para imporem a observância de seu poder de regrar o ordenamento urbano e as atividades da cidade e, tampouco, para a exclusão dos escritórios de advocacia à disciplina geral só por serem advogados.

Desta feita, todavia, há entre os fundamentos da impetração um que considero procedente e que aniquila a exigência fiscal formulada. Refiro-me à inadequação da base de cálculo adotada que descaracteriza o tributo: 'A taxa será calculada em função da natureza da atividade, do número de empregados ou de outros fatores pertinentes, de conformidade com as tabelas anexas à presente lei' (art. 6º da Lei n.º 9.670 de 1983). E constata-se nas notificações que, no caso, considerou-se o número de empregados do contribuinte...

Não posso deixar de invocar a lição de Amílcar de Araújo Falcão, tantas vezes citadas neste processo:

'Também o fato gerador é decisivo para a definição da base de cálculo do tributo, ou seja, daquela grandeza econômica ou numérica sobre a qual se aplica a alíquota para obter o *quantum* a pagar. Essa base de cálculo tem que ser uma circunstância inerente ao fato gerador, de modo a configurar-se como verdadeira e autêntica expressão econômica. É certo que nem sempre há absoluta identidade entre uma e outro. Dizem os escritores que tal simultaneidade ou identidade perfeita entre o fato gerador e a base de cálculo só é encontrada nos impostos sobre a renda e sobre o patrimônio. Não obstante, é indispensável configurar-se uma relação de pertinência ou inerência da base de cálculo ao fato gerador: tal inerência ou pertinência afere-se, como é óbvio, por este último. De outro modo, a inadequação da base de cálculo pode representar uma distorsão do fato gerador e, assim, desnaturar o tributo (Fato gerador da obrigação Tributária, *RT* 4, ed. p. 138).

A hipótese de incidência da taxa de fiscalização de localização, instalação e funcionamento, nos termos do art. 1º da Lei nº 9.670/83, é á atividade municipal de fiscalização do cumprimento da legislação disciplinadora do uso e ocupação do solo urbano, da higiene, saúde, segurança, ordem ou tranqüilidades públicas, a que se submete qualquer pessoa, física ou jurídica, em razão da localização, instalação e funcionamento de quaisquer atividades no município'. O número de empregados, como elemento indicativo da freqüência no estabelecimento considerado, seja por si mesmo, ou indiretamente, pela presença de

público ao qual se prestará atendimento', na esclarecedora colocação do ilustre impetrado (fls. 165), ou como *critério objetivo* para aferir a intensidade da atividade administradora de fiscalização, a pretexto de que 'quanto maior, maior serão as dependências a serem fiscalizadas (...)' na argumentação da municipalidade (fls. 187), é elemento inteiramente estranho e alheio à atividade administrativa de polícia, despida de qualquer pertinência ou inerência em relação a ela. A quantia obtida através de fórmula imaginada pelo legislador municipal, longe de ser expressão econômica da atividade do Poder Público, configuradora do efetivo exercício do poder de polícia, expressa correlação totalmente dela desvinculada entre o município de São Paulo e um índice da capacidade econômica do contribuinte.

Afigura-se elementar que a emissão do Juízo baseada em verificações de fatos diligências, vistorias, apurações tem um custo para a administração e que tal custo varia, para ela e para quem é fiscalizado, na proporção do volume da atuação, da natureza, número e duração das averiguações efetuadas. O número de empregados ou de pessoas que freqüentam o local da atividade privada, ou o número e tamanho das dependências fiscalizadas, são dados e elementos do objeto fiscalizado e não são idôneos para expressar o valor econômico da atividade fiscalizadora, que é o fato gerador do tributo.

A previsão de tal base de cálculo independente, desvinculada do fato gerador, desnaturou a taxa, transformando-a em autêntico imposto, diverso dos enumerados no art. 24 da Constituição, e afrontou os arts. 18, inciso I, da mesma, e 77 do Código Tributário Nacional, já que o município, ao instituí-lo, agiu sem competência constitucional. Calculada com base em elemento escolhido arbitrariamente pelo legislador, relativo à situação do contribuinte, deixou de ser uma exigência justificável como contraprestação da atividade de polícia" (fls. 415 a 419).

Sem dúvida, é viável a instituição de taxa de licença para localização e funcionamento urbano, que busca preservar a higiene, tranqüilidade e a segurança públicas de cada zona. Todavia, impõe-se que tenha como base de cálculo certos valores em função da atividade do estabelecimento e do zoneamento.

Não é possível se estabelecer como base de cálculo e número de empregados do escritório. A base de cálculo deve resultar de circunstância inerente ao fato gerador. Há, desse modo, uma inadequação da base de cálculo, que descaracteriza a denominada *taxa de fiscalização de localização, instalação e funcionamento.* Aliás, nos autos não há elementos que demonstrem a efetiva fiscalização exercida por órgão do município, além de não se achar esclarecido se incide a aludida taxa sobre a localização, sobre a instalação ou o funcionamento do escritório.

Diante do exposto, conheço do recurso e dou-lhe provimento.

EXTRATO DA ATA

RE nº 108.495-2-SP — Rel.: Ministro Djaci Falcão. Recte.: Acylino Nascimento Ramos Filho e outros (Advs.: Antonio de Souza Correa Meyer, Pedro Augusto de Freitas Gordilho e outros) Recda.: Prefeitura Municipal de São Paulo (Adv.: Arminio Costa Filho).

Decisão: Conhecido e provido nos termos do voto do ministro relator. Unânime. Segunda Turma, 14.03.86.

Presidência do Sr. Ministro Djaci Falcão. Presentes à Sessão os Srs. Ministros Aldir Passarinho, Francisco Rezek e Carlos Madeira. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Cordeiro Guerra.

Subprocurador-Geral da República, o Dr. Mauro Leite Soares.