

## TAXA PELO EXERCÍCIO DO PODER DE POLÍCIA — FATO GERADOR — BASE DO CÁLCULO

— *É inconstitucional a manipulação do poder de polícia, com finalidades arrecadatórias.*

— *A reiteração injustificada de licenciamento com o fim de arrecadar taxa repugna ao nosso sistema jurídico.*

### PARECER

I. *Exposição.* O Jockey Club de São Paulo expõe-nos, em síntese, o seguinte:

1. que paga regularmente a chamada taxa de serviços diversos, prevista no art. 185 do Código Tributário Municipal de São Paulo (Lei n.º 6.989, de 1966);

2. que, não obstante isso, a Municipalidade ainda insiste em lhe exigir a taxa de licença para localização e funcionamento, de que cuida o art. 126 do Código Tributário Municipal. Além destas taxas o consulente paga à Municipalidade de São Paulo vultosas importâncias a título de impôsto sobre serviços, com base na venda de ingresso para as sessões turfísticas.

II. *Introdução.* A correta inteligência da questão propostas exige rápida digressão pelos conceitos ancilares do Direito Tributário, bem como a colocação de certas premissas sobre as quais assentar nosso raciocínio.

O ponto de partida lógico, cronológico e metódico deste estudo há de ser o texto constitucional. Ele fixa os termos essenciais da relação poder público-súdito, bem como as competências e faculdades daquele e direitos deste oponíveis àquele. Em matéria tributária a disciplina constitucional é abundante e minuciosa, circunscrevendo sólidamente a ação do poder público, definindo muito bem suas competências e fixando com clareza e limpidez as prerrogativas dos contribuintes.

Se, partimos — nesta meditação — do texto constitucional, deixamos de lado tudo que o antecede e desprezamos as considerações pré-legislativas. Não nos preocupamos com a disciplina jurí-

dica anterior (a não ser quando a sua recordação conduza a facilitar a compreensão do sistema atual); também não cuidaremos dos pressupostos financeiros, econômicos e políticos que influíram no constituinte. Cingir-nos-emos a proceder à exegese do texto constitucional vigente, tal como ele é, com auxílio da doutrina e da jurisprudência firmada a respeito.

A Constituição de 1967 (com a redação que lhe deu a Emenda Constitucional n.º 1) conferiu ao Município — assim como à União e aos Estados — a competência para cobrar taxas

- a) com fundamento no poder de polícia;
- b) por serviços (art. 18, I).

Esta formulação é essencialmente a mesma que a da Emenda Constitucional à Constituição de 1946 n.º 18, de 1.º de dezembro de 1965 (art. 18).

Com fundamento nesta outorga cons expediu a Lei n.º 6.989, de 29 de dezembro de 1966 (Código Tributário Municipal).

A presente questão versa sobre a adequação de algumas disposições deste Código às exigências constitucionais. Basta, pois, confrontar o regime constitucional da taxa com os dispositivos em discussão, para se saber se ambos são constitucionais, ou não, ou se só um deles o é.

Antes de nos entregarmos à tarefa de confrontar os textos legais com as disposições constitucionais pertinentes, parece oportuno meditar sobre o estado da questão doutrinária da conceituação da taxa, determinação de seu regime jurídico, circunscrição de seu alcance e

determinação de sua essência substancial.

Se a ciência do Direito Tributário só muito recentemente se desenvolveu; se o trato jurídico da tributação, em caráter sistemático e científico, é recentíssimo, a partir da taxa foi a que menos cuidado mereceu e mais tardou a merecer qualquer tipo de cuidado. Evidentemente isto se deve a que a teoria do imposto é muito mais importante e exigiu mais prontamente e de forma mais peremptória tôda a atenção dos doutrinadores.

Por outro lado, durante muito tempo se negligenciou o estudo da taxa, porque se supôs que o trato que a ciência das finanças lhe deu já era exaustivo e satisfatório. Foi de muito pouco tempo para cá que se sentiu a necessidade de se dar tratamento científico rigorosamente jurídico à taxa, libertando-a dos preconceitos elaborados pela ciência das finanças.

A verdade é que a taxa é ainda uma filha enjeitada do Direito Tributário universal, não gozando da atenção e dos obséquios que ao imposto, na jurisprudência, na doutrina, e, mesmo na legislação se concedeu.

No mundo ocidental inteiro a taxa é tratada com desprezo, sendo as leis que dela tratam redigidas com o mesmo primarismo, singeleza e rudez de dois séculos atrás, contrastando com o notável aperfeiçoamento do trato que se vem dispensando ao imposto, com seu incessante aprimoramento legislativo, o qual tem chegado até as mais requintadas sofisticacões, ao lado de criteriosa e primorosa jurisprudência, tudo isto à vista de exuberante literatura, em medida que faz certamente inveja a todos os outros institutos de todos os demais ramos jurídicos.

Evidência dêste flagrante contraste se obtém compulsando qualquer livro (de curso, de iniciação, manual, tratado etc.) estrangeiro de Direito Tributário. Ou não se fala em taxa como ocorre com os alemães e suíços) ou a ela se dedica uma ou duas páginas caso da

França e Bélgica), ou pouco mais que isto (Itália).

Einaudi, que tanta influência exerceu na Itália e nos países caudatários de sua cultura, (entre os quais nos inscrevemos), chegou mesmo a fazer extensa classificação das receitas públicas, sem mencionar a taxa, deixando clara advertência no sentido de que tão grande é, a propósito, o arbítrio do legislador, que por um simples gesto legislativo, um preço nela se podia converter e vice-versa.

Não se nega que haja abundante literatura sobre taxas. Mas tôda ela é financeira ou de Direito Financeiro. Não há quase monografias sobre taxa, dando-lhe trato jurídico. Em matéria de trato jurídico da taxa, está o mundo todo na pré-história.

No Brasil, isto não ocorre. Em contraste com o que ocorre no resto do mundo, entre nós a teoria jurídica da taxa tem se desenvolvido bastante.

Temos alguma literatura de valor e uma já copiosa jurisprudência. É verdade que ainda se misturam deploravelmente conceitos jurídicos e préhistóricos, nos julgados. É negável que nossa legislação, de maneira geral, ainda é deficiente e confusa. Mas, desde a Emenda Constitucional n.º 18, nossa disciplina normativa superior é perfeita e primorosa. Desde o Código Tributário Nacional, — obra meritória que devemos a Rubens Gomes de Sousa — nossas normas gerais de Direito Tributário, no que concerne à taxa, são perfeitas, minuciosas e doutrinariamente corretas.

Como consequência, a legislação ordinária vai às normas superiores se adaptando e adequando, caminhando para gradativo aperfeiçoamento. Do que resulta que a jurisprudência caminhará no mesmo sentido, bem como a literatura exegética.

Dêste contraste entre o Direito estrangeiro — legislação, jurisprudência e doutrina — com o nosso, resulta que de nada vale recorrer a êle para solução de problemas como o que ora temos

a solucionar. Quanto ao particular tema das taxas, quase nada de útil podemos extrair da experiência ou dos escritos alienígenas.

Tão diverso é o nosso sistema constitucional tributário, tão discrepante na estrutura geral, tão diferente na forma de dispor sobre a matéria, que as soluções práticas, aqui, devem ser buscadas exclusivamente dentro de nossas fronteiras.

Ao contrário de todas as constituições de países culturalmente próximo do nosso, o sistema aqui vigente foi abundante, estrito, minucioso e requintado na disciplina da taxa (note-se que nenhuma constituição estrangeira trata da taxa). A primeira consequência do trato abundante e minucioso que o sistema constitucional brasileiro dá à taxa é que seu regime fica estrito. Quanto mais amplo fôr o tratamento constitucional, mais limitado e peiado fica o legislador ordinário.

Como decorrência dêste notável contraste, temos que aqui a lei ordinária de taxa está submetida a regime severo e estrito, enquanto, alhures, ocorre exatamente o inverso. Por isso quase toda lei de taxas no estrangeiro é constitucional e válida, não suscitando problemas e não provocando maiores estudos ou melhores meditações.

Já, entre nós, é enorme o número de leis de taxas inconstitucionais, imenso o número de questões, como abundantes são os estudos, pareceres e ensaios sobre os problemas suscitados.

Desde que nossas constituições traçam limitações à taxa, completadas pela norma gerais de direito tributário, a legislação ordinária não pode, evidentemente, ter a mesma esfera de liberdade que tem alhures. Em razão disto, aqui podem ser — como efetivamente são — levantados inúmeros problemas, bem como deflagradas várias contendas, o que, por sua vez, suscita meditação, preocupação, estudos e busca de soluções, muito mais do que no estrangeiro. E, pouco a pouco, vai se aperfeiçoando

e aprofundando nossa ciência num setor tão negligenciado fora do Brasil.

Nossas exigências normativas, específicas e estritas, postulam questões que só teoricamente foram tratadas fora, enquanto aqui são objeto de constante atenção dos advogados, funcionários, legisladores e juizes.

A todas estas circunstâncias acresceu-se esta oportuna e afortunada de o govêrno incumbir de liderar a Reforma Tributária, um cientista de tomo e jurista de porte mundial, como Rubens Gomes de Sousa.

Como consequência disto o Brasil dá um passo gigantesco, adiantando-se a todas as demais nações, inclusive seus paradigmas, os italianos e alemães. Daí a explicação do fato de nossa legislação, constitucional e complementar, ter-se adiantado à própria doutrina e jurisprudência.

O regime constitucional e complementar (normas gerais) da taxa que hoje temos é o mais avançado, requintado, perfeito, sistemático e bem estruturado de quantos existem no mundo. É com base nêle que vamos resolver a questão colocada, não olvidando — mas, pelo contrário, tendo como pano de fundo — as considerações antes expendidas.

Antes de examinarmos a questão proposta desejamos advertir que o estudo que vamos empreender é puramente jurídico, exclusivamente formal. Valer-nos-emos dos princípios e categorias da ciência do Direito para interpretar as normas vigentes — constitucionais e complementares — sem nos preocuparmos com saber se o legislador foi oportuno ou inoportuno, economicamente correto ou incorreto, financeiramente bem ou mal orientado, politicamente prudente ou não. Estas questões podem ser muito interessantes e curiosas, mas por nada terem de jurídicas — serão desprezadas como despiciendas.

Nossa tarefa consiste em auxiliar o trabalho de exegese do direito positivo, tentando colaborar no sentido de obter a compreensão das normas aplicáveis

ao caso em exame. Estaremos, assim, curvando-nos ao caráter dogmático do Direito, como o expõem, entre outros, Recasens Siches e Kelsen.

Procuraremos, dessarte ser fiéis ao que postulamos por escrito, não sem insistência. Com efeito, escrevemos, há alguns anos:

“A finalidade de qualquer trabalho jurídico, nesta matéria, é compreender as normas tributárias, para se saber como aplicá-las. Para tanto, é preciso entendê-las, o que requer domínio das informações próprias da chamada ciência do Direito Tributário.

.....

Nesta fase (exegética), nenhuma importância têm as considerações de ordem econômica, financeira, política, sociológica, ética, histórica, etc., a não ser que estejam traduzidas idôneamente nas normas — e, assim mesmo, só na estrita medida em que o estejam. Tudo isto já foi objeto de apreciação e consideração do legislador (essencialmente um político). Estes fatores já foram todos ponderados e bem ou mal (isto não importa ao jurista) já está decidido.

.....

Côncios do caráter dogmático do Direito, os juristas procuram entender seus mandamentos, para aplicá-los aos casos concretos, ou, para bem aconselhar sua aplicação.

.....

Para entender o sentido e alcance das normas contidas na ordenação jurídica, não basta lê-la. É preciso que se seja, mais do que um simples leitor, exegeta.” (*Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário*, São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, p. 98).

Para concluir: “As únicas considerações desenvolvidas pelos bacharéis, em tôdas essas funções são jurídico-formais. Importa que conheçam bem o sistema jurídico e o apliquem corretamente. Não é mais do que isto o que a sociedade deles espera e lhes pede” (*Apontamen-*

*tos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário*, São Paulo Ed. Revista dos Tribunais, p. 99).

Nada mais fizemos do que secundar excelente lição de Aliomar Baleeiro. Por ocasião do julgamento do recurso extraordinário n.º 62.739 pelo Supremo Tribunal Federal, o Min. Aliomar Baleeiro — insigne mestre da ciência das finanças e Direito Constitucional — pronunciou algumas frases não só curiosas e saborosas, mas informadas de profunda sabedoria, alicerçadas nas mais sólidas lições da ciência do Direito.

No correr de seu voto e dos debates *Revista Trimestral de Jurisprudência*, vol. 44, p. 54 e seg., disse, por exemplo: “não me cabe psicanalisar os eminentes representantes da Nação”. Pouco depois, citando D’Argentré: “não julgo a lei, julgo segundo a lei”.

Logo mais: “quem se queixar da justiça da lei, que vá às eleições e substitua os deputados e senadores... Nosso papel não é fazer leis, mas justiça, segundo as leis constitucionais”.

É que, já sustentamos: “Consiste este caráter do Direito naquela peculiaridade própria às normas jurídicas, pela qual estas são recebidas pelo jurista como dogmas. Ao jurista não cabe, absolutamente, (não incumbe de forma alguma), discutir o mérito da lei, a sua conveniência, a sua oportunidade. Ao jurista, enquanto jurista, incumbe, isto sim, compreender, entender a norma jurídica, tal como inserta no sistema jurídico e aplicá-la aos casos concretos, ou ajudar, orientar aquêles — que devam praticar os comportamentos determinados pela norma — a obedecerem-na com correção.

A norma para o jurista é um dogma. O trabalho do jurista é a exegese e aplicação das normas. Em primeiro lugar, ao jurista incumbe entender, compreender a norma e sua inserção no sistema jurídico. Em segundo lugar, incumbe-lhe aplicá-la (ou ajudar e orientar os que a revem aplicar)” (*Apon-*

tamentos de *Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário*", São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, p. 42).

III. *Mérito*. Para se saber se uma taxa é constitucional, bem como para saber se há diferença entre duas taxas, ou se só uma pode prevalecer — indagações que provoca a consulta — é preciso ter bem presente a noção jurídica de tributo, bem como sua subdivisão em espécies

O tributo, enquanto ser jurídico, deve merecer classificação jurídica, abstração feita das classificações financeiras. Nesse sentido, notável é o papel desempenhado por A. D. Giannini, que vem libertando o Direito Tributário dos preconceitos financeiros.

A noção jurídica de tributo é diversa daquela financeira. O Direito elabora seus conceitos a partir de colocações jurídicas que são essencialmente normativas. A partir da norma, que erige e estrutura realidades normativas, é que o Direito elabora seus conceitos. Assim, nenhuma relação necessária há entre o conceito jurídico e o conceito engendrado pela ciência das finanças. Erra redondamente quem invoca argumentos extraídos da conceituação financeira de tributo, para resolver questões jurídicas.

Qualquer semelhança é puramente superficial e meramente aparente. Por isso, os conceitos jurídicos, seus institutos e categorias dependem das normas e não de qualquer fator ou consideração anterior à sua existência. Por isso são fatores desprezíveis — e mesmo prejudiciais à exegese — a intenção do legislador e sua motivação política, financeira, econômica, ética, etc.

Por isso, também, o único dado que deve ser levado em consideração pelo jurista é a norma jurídica: a única realidade que o jurista conhece é o Direito. Por isso o conceito de tributo decorre da ordem positiva. Reunindo os traços constantes, universais e comuns da disciplina das obrigações que têm em

mira satisfazer à pretensão de direito do Estado, o jurista conceitua o tributo como sendo uma obrigação jurídica *ex lege*, tendo como sujeito ativo uma pessoa pública e sujeito passivo uma pessoa subordinada a seu poder, tendo por objeto a transferência de uma soma em dinheiro.

Nada mais. Os motivos e finalidades da criação, a destinação do dinheiro, a eventual discordância do sujeito passivo, etc., são absolutamente estranhas ao conceito jurídico de tributo.

Para se conseguir o objetivo de classificar com rigor científico os tributos, deve-se partir da consideração da noção de hipótese de incidência (ou fato gerador).

Já se disse que a noção de fato gerador é nuclear, no Direito Tributário. Dino Jarach afirma, mesmo, que esta noção está para o Direito Tributário, como a de crime está para o Direito Penal.

A análise dos fatos geradores permite, pois, classificar os tributos em *vinculados* e *não vinculados*. É que o legislador costuma erigir em hipótese de incidência dos tributos, ou uma atuação sua, ou um outro fato qualquer. Esta classificação genérica dos tributos é elaborada à vista dos métodos adotados tradicionalmente pelo direito positivo. Por isso ela é essencialmente jurídica.

A classificação geral dos tributos em *vinculados* e *não vinculados* é feita à vista dos sistemas adotados pelo direito positivo. Só depois de vigente a legislação tributária e inserida na ordenação jurídica global é que foi possível elaborar esta classificação. Ela toma, portanto, como ponto de partida, como ponto inicial, o supremo dado jurídico: a lei.

Começa, portanto, onde termina a tarefa da ciência das finanças (essencialmente informativa do legislador), ciência eminentemente pré-legislativa.

Compartilhamos, assim, da opinião de A. D. Giannini, que, ao estabelecer a

classificação dos tributos no seu clássico *Istituzioni di Diritto Tributario*, sublinha que o seu fundamento é exclusivamente jurídico. Que coincide com a classificação financeira, porém, com ela não se identifica. E que “uma é qualificada por elementos (econômicos) diversos dos (formais) que caracterizam a outra: assim como a análise dos atos da vida econômica não se compenetra com o dos correspondentes negócios jurídicos” (nota de rodapé, 8.ª ed., 1960, à p. 35).

Efetivamente, é útil insistir, a classificação dos tributos, segundo critérios jurídicos, nenhuma relação guarda com a classificação financeira.

Assim como a ciência do Direito elaborou um conceito próprio de tributo, assim, também, com critérios próprios elaborou uma classificação com validade absoluta, no seu campo.

Sabe-se que a obrigação tributária nasce com a concreta ocorrência de um fato jurídico a que a lei confere a força jurídica que o torna apto a fazer nascer *in concreto* cada obrigação. Con forme certas peculiaridades deste fato, hipoteticamente descrito em lei, a obrigação dêle nascida será de tributo vinculado ou não.

Pois, o legislador sempre erigirá em hipótese de incidência (a) uma atuação qualquer do poder público — ou um efeito desta, ou uma relação fática qualquer desta com o obrigado — ou (b) um outro fato qualquer, que nenhuma relação guarda com a atuação do poder público (embora sempre se relacione, *de fato*, com o obrigado).

Na primeira hipótese, diz-se que a lei vinculou o tributo a uma atuação do Estado: na segunda, o tributo é independente desta (portanto: *não vinculado*).

Ao estabelecer a distinção entre o impôsto e a taxa, Giannini, no seu clássico *Concetti Fondamentali di Diritto Tributario*, escreve: “O elemento diferencial das duas espécies de tributos é dado pela natureza do pressuposto (hi-

pótese de incidência)”; isto é: “o impôsto se liga a uma situação de fato que se constitui em objeto da imposição, enquanto considerada manifestação direta ou indireta de certa capacidade contributiva; uma situação, portanto, que se refere exclusivamente à pessoa do obrigado e à sua esfera de atividade, sem qualquer relação, nem mesmo de fato, com a atividade do poder público. Já o pressuposto da taxa consiste em uma situação de fato que determina ou necessariamente se liga a uma atuação do poder público, relacionada com o obrigado” (Op. cit., p. 103).

Por isso Amílcar Falcão ensina no seu clássico livro *Fato Gerador da Obrigação Tributária* que o fato gerador (ou hipótese de incidência) conduz à “concreta fixação das seguintes noções:... c) distinção dos tributos *in genere* (p. 22).

É sua lição: “A noção de fato gerador, porém, está prenhe de outras conseqüências igualmente importantes. Constitui o dado fundamental para a distinção dos tributos tanto *in genere* (impôsto, taxa e contribuição de melhoria), quanto *in specie* (cada espécie de impôsto. *In genere*, distinguem-se os tributos, com base na natureza do respectivo fato gerador” (*Fato Gerador da Obrigação Tributária*. Ed. Financeiras, 1964, p. 152).

E demonstra que a taxa tem como fato gerador um serviço público, enquanto o impôsto tem como fato gerador “um fato da vida comum... não tem a sua cobrança condicionada à utilização do serviço público” (Op. cit., p. 153).

Concordando com essa visão, que é a de Fonrouge, Gomes de Souza e tantos outros juristas de prol, escrevemos: “A taxa é um tributo vinculado, porque seu fato gerador é sempre uma atuação do Estado, referida ao obrigado em geral desempenhada tendo em vista sua pessoa, ou a possibilidade de uma referibilidade direta à sua pessoa (do obrigado — contribuinte).

Sua hipótese de incidência pode ser (a) a expedição de uma certidão por uma repartição pública, (b) o fornecimento de uma carteira de identidade, (c) a fiscalização de um veículo, (d) o fornecimento de um bem, utilidade ou serviço, (e) a outorga de licença para desempenho de determinada atividade, etc.

Dada a confusão entre Direito Tributário e Ciência das Finanças, durante muito tempo, se desenvolveram concepções de taxa, própria da Ciência das Finanças, às quais se pretendeu dar foros jurídicos. Surgiram disparatadas definições, incluindo, ora umas, ora outras, noções como benefício, provocação, remuneração, serviço, contrapartida, divisibilidade do serviço, fruição individual do mesmo, etc.

Devidamente discernidos os dois campos somos forçados a abandonar os conceitos financeiros, para ficar somente com o essencialmente jurídico, desprezando aqueles elementos que, além de acidentais, não têm expressão no mundo do Direito.

Assim, podemos conceituar a taxa como o tributo vinculado cuja hipótese de incidência é sempre uma atuação qualquer do estado, atual ou potencial direta e imediatamente referida ao obrigado." (Teoria Jurídica da Taxa". In *Revista de Direito Público* n.º 9, p. 46).

IV. A Carta Constitucionai vigente restringe peremptoriamente a exigência da taxa a duas hipóteses. Vale dizer, vincula este tipo de tributação a dois tipos de atividade pública: (a) prestação atual ou potencial de certos serviços públicos (específicos e divisíveis) ou (b) pelo exercício do poder de polícia.

Assim se redige o dispositivo constitucional restritivo mencionado:

"I — taxas 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".

Não pode haver dúvida quanto a que as taxas municipais previstas nos artigos 126 e 185 do Código Tributário Municipal de São Paulo são verdadeiras taxas. Basta confrontar os textos mencionados com as exigências doutrinárias elaboradas com base nos dispositivos constitucionais e do CTN (Código Tributário Nacional, art. 77) para, prontamente, se chegar a tal conclusão.

conclusão, que servirá, de forma decisiva. Aí estão, nitidamente configurados, tributos vinculados: Vale dizer: tributos cuja exigência a Constituição vinculou a (condicionou, fêz depender de) uma atividade (atuação) do poder público. Tributos que não podem ser exigidos sem que o poder público desempenhe uma atuação (atividade) que o justifique.

Fica, pois, assentada uma primeira conclusão, que servirá, de forma decisiva, para compor o raciocínio final e conclusivo deste parecer:

*As taxas previstas nos art. 126 e 185 da Lei palistana n.º 6.989 (CTM) são verdadeiramente taxas.*

Se se quiser raciocinar por exclusão, chegar-se-á ao mesmo resultado. Os fatos geradores dos tributos previstos nos arts. 126 e 185 do CTM não são fatos geradores de impostos.

Tomando como ponto de partida os conceitos doutrinários e coerente classificação, vemos que *não se trata* de tributos vinculados, não configuram tais fatos geradores o impôsto. Logo, por exclusão, tem-se tributo vinculado (no caso, taxa).

Desta linha de pensamento não discrepa o Código Tributário Nacional; assim é definido o impôsto pelo seu art. 16:

"Impôsto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte."

Quer dizer: será impôsto o tributo que tenha fato gerador que *não seja*

qualquer "atividade estatal relativa ao contribuinte." Não o será, inversamente, o tributo — como os que ora examinamos — que tenha tal "atividade, relativa ao contribuinte", como seu fato gerador. Não há opinião doutrinária ou afirmação jurisprudencial, modernas, em contrário.

A consequência inexorável e inafetável desta exclusão é que os tributos previstos nos arts. 126 e 195 do CTM de São Paulo devem obedecer ao estrito regime jurídico próprio das taxas. previsto na Carta Constitucional e regulado completamente no Código Tributário Nacional.

V. O Código Tributário Municipal da cidade de São Paulo é, na parte que ora estudamos, defeituoso, mal redigido e contraditório. Não admira, pois, que tenha criado duas taxas parcialmente iguais incidindo em clamoroso *bis in idem*.

Efetivamente, não carece de maior empenho a demonstração de que as duas disposições legais cobrem um vasto campo comum. que é, exatamente, o que vem afetar o consulente. É dizer: duas normas, inseridas em dois artigos diversos, tomam o mesmo fato gerador como suporte. Se não, vejamos:

*art. 126* — A taxa de licença para localização e funcionamento de estabelecimentos... *fundada no poder de polícia do Município*, quanto ao zoneamento da cidade e ao ordenamento das atividades urbanas, tem como fato gerador o licenciamento obrigatório daqueles, bem como a sua fiscalização quanto às *posturas edilícias* e administrativas constantes de *legislação municipal*, relativas à *higiene, segurança, moralidade e sossego públicos*.

*art. 185* — *Fundada no poder de polícia do Município*, a taxa de serviços diversos tem como fato gerador a utilização obrigatória de serviços especiais, visando à observância de *normas concernentes à segurança, higiene e saúde públicas*.

*A identidade destas taxas é flagrante.*

Ambas são taxas de polícia, ou "taxas exigidas pelo exercício do poder de polícia".

A primeira tem por suporte o "licenciamento obrigatório e sua fiscalização" (sic) quanto à legislação sobre *higiene, saúde, segurança* etc.

A segunda (art. 185) tem por suporte vistoria (art. 186), que é ato de fiscalização quanto à legislação (normas) concernentes à *segurança, higiene e saúde públicas*.

*É verdade que o homem iuris da segunda taxa menciona serviços, induzindo em engano os espíritos menos avisados.*

As duas disposições podem ser sistematicamente reduzidas a uma só. Trata-se inequivocamente de taxa de polícia. Não é absolutamente o caso de taxa de serviço.

A justificação constitucional única desta taxa tratada em dois artigos mal redigidos e desconexos está na outorga expressa da Magna Carta, relativamente a taxas "arrecadadas em razão do exercício do poder de polícia".

O serviço a que se refere o art. 185 — deixa-o bem claro o art. 186 — consiste em *vistoriar* certas coisas, prédios ou instalações, onde se desenvolvem atividades submetidas a fiscalização municipal.

Não é o serviço a que se refere a Constituição ao tratar da taxa de serviços. Não corresponde aos requisitos constitucionais que qualificam as taxas de serviços, nem ao conceito doutrinário desta e menos ainda às especificações que, a respeito, fixou o CTN, no seu art. 79.

Na verdade. não se pode falar em utilização dêsse serviço, nem pode êle ser usufruído

A razão desta péssima e defeituosa redação, que não é, como se verá, o único defeito destas partes do Código Municipal de tributos, está na circunstância de esta lei ter sido aprovada de afogadilho, pouco depois da Emenda Constitucional n.º 18, a partir de pro-

jeto elaborado em péssimas condições (sob todos os aspectos).

O mais grave defeito desta alteração legislativa levada a efeito em São Paulo residiu na circunstância de que, tendo a Emenda n.º 18 suprimido o impôsto de licença, a Prefeitura de São Paulo — para adaptar-se às novas exigências constitucionais — limitou-se a substituir o nome *impôsto* por *taxa*, com o que pretendeu-se adaptada à *reforma*. Ora, a radical reforma tributária, procedida pela Emenda Constitucional n.º 18, não poderia resolver-se em mera troca gratuita de nomes, simples substituição de rótulos.

Na verdade, foi algo mais profunda, quando veio exigir visceral modificação de regime jurídico dos institutos atingidos. Suprimiu-se o impôsto de licença da competência municipal, importando a supressão na retirada da competência para tomar êste fato gerador como pressuposto de impôsto seu.

Êste fato gerador consistia na prática de atos de licenciamento, autorização, permissão etc. E tinha como base de cálculo sempre uma grandeza relacionada com o objeto sôbre que economicamente recaia a atribuição, ou com alguma qualidade dêsse objeto que, aos olhos do legislador, parecia indiciadora de capacidade econômica do contribuinte, como convém ao conceito de impôsto.

Agora, com o desaparecimento do impôsto de licença, tais bases do cálculo se tornaram repugnantes à taxa de licença que parcialmente se substituiu. E tal repugnância é ontológica, decorre da natureza das espécies tributárias, tal como observada e retratada pela ciência do Direito Tributário. A Constituição ao acatar a classificação científica das espécies tributárias, deu-lhe foros de princípio constitucional. As exigências e conseqüências desta adoção — pelo legislador constituinte — passam a ser, portanto, exigências e conseqüências constitucionais e, como tais, imodificáveis ou insuperáveis pela legislação ordinária.

A propósito, escreveu, excelentemente, Francisco Octavio Almeida Prado: “grande inovação traz esta definição de fato gerador. Sendo as taxas de polícia, em sua maioria, abrangentes da matéria anteriormente tributada pelo extinto impôsto de licença, a maioria dos Municípios não atentou para a necessidade de modificação do regime tributário aplicável a tal matéria. Fossilizados pela rotina, não se dignaram a modificar senão o *nomen juris*, exigindo sob a epigrafe *taxas de polícia* verdadeiros impostos. Ora, o que fundamenta hoje o ônus sôbre concessão de licença é a competência para instituir taxas “em razão do exercício do poder de polícia” (Redação do art. 18, parágrafo 1.º da Emenda constitucional n.º 1, que veio substituir a redação do n.º II do art. 19 da Carta de 1967 onde se lia: “taxas pelo exercício regular do poder de polícia”. Não foi modificado o sentido ou o alcance da disposição. Sendo taxas, seu fato gerador terá de constituir-se numa atuação do poder público. E a base de cálculo, sendo expressão econômica do fato gerador, há de guardar com êle estreita relação de afinência, não podendo variar senão em função das variações do fato de que é expressão” (*Taxas Municipais — As Soluções do Anteprojeto de Modelo de Código Tributário Municipal do SENAM*”, Revista de Direito Público n.º 10, p. 267).

Donde ser forçoso concluir que estão irremediavelmente deformadas quas tôdas as taxas de licença não reelaboradas (como as paulistanas), para adaptação ao nôvo regime.

Logo adiante, neste trabalho, pretendemos deixar bem claro e inequivoco que — sendo a base de cálculo elemento essencial e fundamental do fato gerador — *não pode a taxa adotar bases que sirvam ou tenham servido para os impostos*. Esta elementar verdade científica é tão importante, para o funcionamento do nosso sistema, que o legis-

lador constituinte até fixou norma expressa a respeito:

“art. 18, § 2.º — Para cobrança de taxas não se podem tomar como base de cálculo a que tenha servido para a incidência dos impostos”.

Semelhante norma contém o CTN:

“art. 77, § único: A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a impôsto, nem ser calculadas em função do capital das empresas”.

Estabelecendo estas peremptórias vedações a Constituição e o C.T.N. estão dando caráter normativo expresso a elementares postulados da ciência do Direito Tributário. Tais proibições são, entretanto, dispensáveis. Não carecia o constituinte de ser tão explícito e expresso como foi. É que no discernir as espécies tributárias (impostos, taxas, contribuições), já prestigiara aqueles postulados, já obrigara inexoravelmente o legislador ordinário a comportar-se consequentemente com êles, sob pena de violação da própria Constituição.

Na verdade, não é sem graves, importantes e decisivas conseqüências, que o texto constitucional encampa elaborações científicas. Seria absurdo entender que o fato da Constituição adotar uns tantos critérios previamente elaborados não tem importância e não acarreta conseqüências relevantíssimas.

Esta verificação servirá de base para raciocínio que se desenvolverá mais adiante. Antes, porém, cumpre lançar melhores bases científicas sobre as quais construir o nosso raciocínio, para desate do problema proposto.

VI. Por exigência constitucional, as taxas são:

- a) de polícia
- b) de serviços.

Quer dizer que o fato gerador que a Constituição admite em cada caso (com exclusão, um do outro) é (a) o exercício de poder de polícia ou (b) a prestação de um serviço. É dizer: a lei instituidora de taxas pode tomar como fato gerador ou a prática de ato de polícia

ou a prestação (efetiva ou potencial) de um serviço público.

Expressamos, em outra ocasião, a doutrina das taxas de polícia, com estas palavras: “A primeira espécie de taxa é aquela exigida pelo exercício regular do poder de polícia.

Polícia é expressão que designa a “intervenção reguladora (v. Cirne Lima, *Princípios*, p. 104) da administração pública” — obviamente importa ou consentida pela lei — restringindo ou limitando a liberdade e a propriedade privada, para tornar possível, dentro da ordem, o concorrente exercício de tôdas as atividades e a conservação perfeita de tôdas as propriedades privadas (v., Ruy Barbosa, *Comentários*, vol. V, p. 176). Pois o poder de polícia é inerente a toda pessoa pública. No Brasil, cada qual, na forma e limites constitucionais de sua competência — expressa ou implicitamente fixada — exerce este poder. Ao exercê-lo, pode exigir taxa, em razão mesma do exercício (“taxa pelo exercício”). (*Teoria Jurídica da Taxa. In Revista de Direito Público*, n.º 9, p. 47).

Em seguida ponderamos que o simples exercício das faculdades ínsitas no poder de polícia não podia ser fato gerador desta taxa. É que este exercício se traduz em atos administrativos (negando ou concedendo licença, autorização, permissão, dispensa, etc.), atos êsses sem conteúdo econômico.

Quando êstes atos se erigiam em fatos geradores do impôsto de licença, a a base de cálculo era uma qualidade de alguma coisa ligada ao contribuinte. Agora, isto não pode acontecer: é que as taxas que têm êstes atos como seu fato gerador, por serem tributos vinculados, devem ter por critério (base de cálculo) uma ordem de grandeza ínsita na própria atividade estatal. Vale dizer: *se seu fato gerador consiste numa atividade estatal, a base de cálculo necessariamente repousará nesta atividade, porque — como adiante se demonstrará — a base de cálculo é ele-*

*mento essencial do fato gerador e não pode dêle ser desvinculada.*

Por isso, escrevemos: “Pelo critério do discernimento entre as entidades tributárias, (que já vimos), como a taxa é um tributo vinculado, não se poderia conceber, como sua hipótese de incidência, o exercício — pelo poder público — das faculdades ínsitas no poder de polícia.

A rigor, tal seria o caso de impôsto, como era nitidamente a hipótese configurada pelo antigo impôsto municipal de licença, cuja nova versão merecerá nossa atenção, oportunamente.

Na verdade, o exercício atual do poder de polícia supõe a competência constitucional da pessoa pública que o exerce — competência esta que é inicialmente desempenhada mediante a edição de uma lei fixando, em nível genérico e abstrato (vale dizer: normativo), a limitação. Supõe, portanto, uma lei. Em segundo lugar, traduz-se numa série de atos jurídicos e materiais. Ou seja: explicita-se em atos de agentes públicos.

Estes desempenham exames, vistoriais, perícias, verificações, averiguações, avaliações, cálculos, estimativos, confrontos e outros trabalhos, como *condição* ou *preparo* do ato própria-mente de polícia, consistente em autorizar, licenciar, homologar, permitir ou negar, denegar, proibir, etc.

Entende-se que estas atividades se constituem na hipótese de incidência da taxa; elas é que justificam a sua exigência, da pessoa interessada nas conclusões ou no resultado de tais atos (êste resultado, ou conclusões, sim, eminentemente expressivo de poder de polícia).

Destas afirmações decorreu que não se pode exigir taxa pelo poder de polícia, quando o seu exercício não exija uma atividade ou diligência semelhante.

O gabarito dessa taxa, por sua vez, só pode ser dado pela intensidade e extensão daquela atividade de: nunca por qualquer qualidade inerente ao in-

teressado ou ao objeto sôbre que a exação recairá.

Será inconstitucional e repugnante ao sistema — por vir revestir as peculiaridades do impôsto — a taxa que não se proporcione à atividade que a justifica, para determinar-se, quanto ao seu valor, por qualidades extenuas à sua estrutura” (Op. cit., *Revista de Direito Público*, n.º 9, p. 47).

Pensamos ter deixado claro que o fundamento das taxas de polícia está nas atividades que o poder público deve desempenhar como condição e preparo dos seus atos de polícia. Assim, a emissão de um juízo expressivo de poder de polícia é sempre precedida de diligências e atividades preparatórias. O ato de polícia (dar ou negar licença, dar ou negar autorização, dar ou negar permissão etc.) é a culminância de um procedimento que supõe necessariamente diligências para instrução e informação, condicionadora do ato culminante e final. Justificam, a taxa, pois, estas diligências e não o ato em si (mero despacho que se pode reduzir a um carimbo e assinatura: *define, indefine, conceda-se, autorizo* etc.).

No caso que temos em exame, o fato gerador (muito mal descrito e enunciado pela lei municipal) é o “licenciamento” e “fiscalização” (art. 126) e a utilização do “serviço” e especial (art. 185) da vistoria (art. 186) de estabelecimento, tendo em vista as normas sôbre higiene, segurança, moralidade e sossêgo público (arts. 126 e 185). Ora, tudo isto, como se vê, é uma coisa só e configura taxa de polícia.

O Município, no uso legítimo de sua competência de polícia (v. *Apontamentos sôbre o Poder de Polícia*, Celso Antonio Bandeira de Mello, in *Revista de Direito Público*, n.º 9, p. 55), estabelece leis sôbre segurança, higiene, saúde e sossêgo público, aplicáveis a “estabelecimentos” que recebem público. Para assegurar a observância de tais normas condiciona o funcionamento desses estabelecimentos a licenciamento prévio. A

lei confere a uma autoridade municipal o encargo de conceder tal licença (desde que as leis tenham sido cumpridas).

A autoridade, para conceder a licença, ordena (de acordo com a lei) a funcionários que vistoriem o estabelecimento, par informarem se suas instalações e condições de funcionamento estão de acordo com as ditas exigências legais. Os funcionários procedem às diligências de exames, vistorias, verificações e averiguações, examinam plantas, mensuram instalações, testam encanamentos, aparelhos, dispositivos, eventualmente fazem perícias e informam o processo, relatando o que fizeram e o que apuraram.

À vista destas informações a autoridade prevista pela lei como competente despacha no processo negando ou concedendo a licença solicitada. Assim funciona, no caso, o poder de polícia do Município.

A lei tributária — de acordo com a Constituição — pode erigir em fato gerador de uma taxa, o ato culminante do processo: a concessão ou denegação da licença pedida. Mas a taxa é paga não pelo ato e sim pelas onerosas diligências que o precederam e condicionaram.

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

Assim, o fato gerador destas taxas é a “emissão de um juízo expressivo do

poder de polícia”, como o diz o modelo de projeto de Código Tributário Municipal, que elaboramos para o Serviço Nacional dos Municípios, do Ministério do Interior (publicação do SENAM, 1970), e que mereceu, de Francisco Octávio Almeida Prado, os seguintes comentários:

“Em seguida dispõe o Capítulo I que “as taxas pelo exercício do poder de polícia serão cobradas sempre que o Poder Público Municipal deva desenvolver atividades de vistoria, fiscalização, exame, perícia, apuração de fatos, ou proceder a diligências ou outras atividades inseridas no seu poder de polícia, na forma da lei, tendo em vista conceder autorização, permissão ou licenciamento para o exercício de atividades sujeitas à fiscalização ou licenciamento.” Esta disposição, não desprovida do certo exagêro casuístico, apresenta, no entanto, densidade prática apreciável, facilitando, em consequência, o trato cotidiano com os problemas tributários. Esta disposição, no entanto, há de ser examinada em conexão com o enunciado genérico do fato gerador das taxas de polícia, que merecerá oportunamente nossa especial atenção” (Taxas Municipais — As Soluções do Anteprojeto de Modelo de Código Tributário Municipal do SENAM. *In Revista de Direito Público*, n.º 10, p. 266).

VII. Do exame do fato gerador previstos nos arts. 126 e 185 do Código Tributário de São Paulo se pode, imediatamente, extrair duas conclusões:

- a) *os dois artigos disciplinam uma só e mesma taxa.*
- b) *esta taxa se qualifica como de polícia.*

Efetivamente, o identidade substancial dos dois artigos — importando identidade dos fatos geradores — é manifesta.

Em ambos, o de que se cuida é de atos de polícia, que, por sua vez, supõem diligências prévias, apurações de fato que lhe são condicionadoras.

Sobre êles, escreve Francisco Octávio Almeida Prado: "Poder de polícia é poder de impor limitações aos direitos individuais. Em face de um caso concreto, a intervenção reguladora se faz, contrastando-se a situação de fato com o conjunto dos valores que, em nome do interesse público, a Administração tem a preservar. Assim, emite-se um juízo com base em apurações de fato (diligências, avaliações, perícias, mensurações, fiscalizações, etc.) para averiguar se a situação de fato é ou não violadora dos valores resguardados. É o juízo expressivo do poder de polícia. Sua emissão tem por pressupostos: 1 — o poder de negar ou permitir; 2 — uma série de verificações do fato. Assim, a obrigação tributária nasce da emissão do juízo e é calculada proporcionalmente ao volume de apurações de fato necessários a esta emissão." (Op. cit., p. 267 e 268).

A diferença de redação de ambas disposições legais — as dos arts. 126 e 185 — não altera a realidade substancial, nem modifica os conceitos firmados com base na ciência.

A vistoria a que se referem os arts. 185 e 186 não se justifica por si, nem é ato autônomo que possa ser avulsamente considerado.

Regulada por normas municipais, referentes a segurança, higiene e saúde, ela se explica pela finalidade última a que serve: fundamentar a licença para funcionamento dos estabelecimentos, como o da consulente, destinados a diversão pública (art. 186, V, combinado com o art. 185).

E a licença a que se refere o art. 126 exige, requer e pressupõe a mesma diligência (tabela C, n.º 20) de vistoria, além de eventualmente outras.

Assim como não há vistoria que não conduza a um ato (positivo ou negativo), sob pena de inocuidade, também não há ato de concessão de licença ("emissão de juízo expressivo de poder de polícia") sem diligências prévias.

inclusive — conforme o caso — vistoria.

E não se objete que a lei municipal designou a taxa de que cuidam os arts. 185 e 186 de taxa de *serviços diversos*.

A designação, em Direito, tem valor muito relativo. O *nomen iuris* dos institutos jurídicos é irrelevante para a determinação da sua natureza. "Os problemas da dogmática não se resolvem pela taxinomia", adverte, com agudeza, Agostinho Alvim.

Esta advertência é já cediça, na nossa literatura, como na jurisprudência. Tão arraigada é, que já se corporificou em norma de nível complementar. Efetivamente, o Código Tributário Nacional, no seu art. 4.º, assim dispõe:

"A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I — a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II — a destinação legal do produto da sua arrecadação."

Aí está, normativamente afirmado, de modo claro, insofismável e inequívoco que o critério para se determinar a natureza de um tributo é o fato gerador, jamais o nome. Por isso o saudoso Amílcar Falcão — com quem tanto aprendemos — é enfático em afirmar: "É preciso entender que não convalida a instituição de um impôsto a adoção de um *nomen iuris* diverso daquele que corresponde à sua natureza" (*Direito Tributário Brasileiro*, Rio, ed. 1960, página 282), reafirmando esta salutar admoestação, feita a propósito de impôsto, mas universal nos seus fundamentos.

Êste mesmo mestre sublinha: "Como se sabe o fato gerador, sendo aquela circunstância de fato da qual nasce um tributo, constitui o aspecto objetivo da relação jurídica tributária... e, assim sendo, constitui elemento diferenciador de um impôsto ou tributo em relação aos demais, isto é, constitui o critério pelo qual se afere a *natureza* ou a espécie

de cada impôsto ou tributo..." (Op. cit., p. 317).

Vale a insistência em invocar o **consagrado** Amílcar Falcão, pela clareza, concisão e rigor científico de seus conceitos: "É certo que o impôsto não se define ou conceitua com base na sua denominação, no seu *nomen juris*: a definição é dada através do exame da natureza jurídica do tributo, ou seja, da natureza do fato gerador adotado e respectiva base de cálculo. Pode ocorrer que haja uma impropriedade técnica na eleição de determinado *nomen juris*, ensejando-se, conseqüentemente, uma inequivalência entre êste e a verdadeira natureza do fato gerador: não há dúvida de que, em tal situação, há de prevalecer a definição decorrente dêsse último elemento, tornando-se irrelevante a impropriedade técnica do *nomen juris* eventualmente escolhido" (Op. cit., p. 362).

Em conclusão: a circunstância da lei municipal designar a taxa do art. 185 como taxa de serviço não importa transformá-la nessa subespécie. Esta taxa é — assim sempre foi, desde o surgimento — e sempre será (enquanto seus elementos fundamentais forem mantidos) taxa de polícia.

Esta taxa não se confunde, na verdade, com a de consumo de água, ou de expedição de certidões, ou de pedágio, ou de fornecimento de carteira de identidade, ou de pavimentação etc., que são qualificadas como *de serviço* pela Constituição e pelo CTN, exatamente porque têm como fato gerador a prestação de um serviço, com os requisitos constitucionais de configuração plenamente preenchidos.

Considere-se — em reforço do argumento e para demonstrar que a taxa do art. 185 não corresponde à noção de taxa de serviços pressuposta pela Constituição — que a vistoria a que se refere o art. 185 não é feita em benefício do consulente, nem a seu pedido, não influido de nenhuma forma nas suas instalações, prédios etc. Tal vis-

toria é feita pelo poder público municipal com a finalidade de preparar, ilustrar, informar um processo seu, de interesse público e de interesse para a própria administração que tem que cumprir a lei, assegurando, pelos licenciamentos, autorizações, etc., que é obrigada a conceder ou negar, sempre expressamente a satisfação do referido interesse.

VIII. "Medida do tributo é aquela ordem de grandeza que se deve aplicar ao fato gerador, para pô-lo em relação com o nascimento da obrigação tributária", segundo o ensinamento de Albert Hensel, que insere a base impositiva como parte do "lado objetivo do fato gerador" (*Diritto Tributario*, Trad. italiana de Dino Jarach, Milão, ed. Guiffré, 1956).

Para outros autores, é o aspecto mensurável do elemento material do fato gerador (A. D. Giannin, *I Concetti Fondamentali del Diritto Tributario*, Ed. Utet, p. 153).

A base de cálculo á é a ordem de grandeza inerente ao elemento material (lado objetivo) do fato gerador e que representa a sua medida (pêso, volume, tamanho, valor, etc.). É sempre uma mensuração do elemento material do fato gerador.

É, no dizer autorizado de Blumenschein, "elemento decisivo para determinação de montante do tributo" (*Sistema di Diritto delle Imposte*. Trad. italiana de Francesco Forte, Milão, Ed. Guiffré, 1954, p. 161). É forma de graduar o tributo "segundo certas qualidades do objeto" (Op. cit., p. 161), na lição do grande mestre suíço.

Excelentes páginas escreveu, entre nós, o vigoroso Alfredo Becker, cujo espírito de crítica científica tem sido tão útil à nossa ciência. Tratando da "hipótese de incidência" (fato gerador), designação que instaurou no nosso meio, demonstra que seu elemento mais importante é seu *núcleo*, "que confere o gênero jurídico ao tributo" a que se constitui sempre na *base de cálculo*

(*Teoria Geral do Direito Tributário*, São Paulo, Ed. Saraiva, p. 298).

Expende Becker magníficas, jurídicas e rigorosas lições sobre o assunto, em seu preciosíssimo livro — que marcou época na nossa literatura tributária.

De seus ensinamentos importa aqui salientar o seguinte: “*Em se tratando de taxa, unicamente o valor do serviço estatal ou coisa estatal poderá ser tomado como a base de cálculo que, depois de convertida em cifra pelo método de conversão, sofrerá a aplicação da alíquota da taxa*” (Op. cit., p. 348).

E sublinha, com ênfase: “*A alíquota da taxa poderá variar... porém, em qualquer caso, as distintas alíquotas continuarão a ser aplicadas sempre sobre a mesma base do cálculo: o valor do serviço estatal utilizado ou à disposição*” (Op. cit., p. 348).

Esse mesmo autor, anteriormente, fizera o lapidar aserto: “*Taxa: a regra jurídica tributária que tiver escolhido para base de cálculo do tributo o serviço estatal ou coisa estatal, terá criado uma taxa*” (Op. cit., p. 345). Foi o que ocorreu com o código paulistano em exame.

Dêse modo de entender não discrepa a o emérito Rubens Gomes de Souza, quando sustenta que “*a escolha, pela lei tributária, de determinados atos, fatos ou negócios e não outros, para constituírem a base da tributação, deve fazer-se com fundamento no conteúdo econômico desses atos, fatos ou negócios...*” (*Compêndio de Legislação Tributária*, reimpresso na 3.<sup>a</sup> edição, Rio, 1964, p. 70).

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

Se o não fizerem, incidem na descharacterização constitucionalmente vedada pelo § 2.<sup>o</sup> do art. 18 da Carta vigente (com a redação que lhe deu a Emenda

Constitucional n.<sup>o</sup> 1). É que — se usarem qualquer outro critério, que não este — usurparão base de cálculo própria de imposto.

Foi exatamente isto que, com visão aguda, assinalou Francisco Octávio de Almeida Prado, no trabalho, aqui tantas vezes citado: “*Evidencia-se, assim, o absurdo dos sistemas geralmente adotados, nos quais as bases de cálculo prendem-se aos diferentes valores de objeto tributado, onde o valor dos anúncios é base de cálculo das taxas de publicidade e a potência dos automóveis é base de cálculo da taxa de licença para circulação* Calcular tais taxas com base no valor do objeto tributado é criar um fato gerador falso. Se a base de cálculo é expressão do fato gerador para fins de cálculo e o fato gerador é o exercício do poder de polícia (que se expressa por um juízo) a extensão das apurações de fato são necessárias à emissão do juízo. Se se estabelecer base de cálculo proporcional ao valor do objeto tributado, tal base em hipótese alguma estará expressando o fato gerador *poder de polícia*. Tal flexibilidade da base de cálculo é só compatível com os impostos. Estes — porque devem proporcionar-se à capacidade econômica dos contribuintes — tomam por base de cálculo ordens de grandeza que indiquem, suponham ou façam pressumir a riqueza do sujeito passivo da obrigação tributária” (Op. cit., p. 268).

Paga a pena a leitura e midetação detida sobre este primoroso trecho, pelas notáveis qualidades de concisão, objetividade e senso de lógico que o autor aí revela.

*A base de cálculo da taxa de polícia — fica aí dito com invejável clareza — há de repousar “na extensão das apurações de fato... necessárias à emissão do juízo” de polícia (precisamente, in casu, a vistoria). Jamais no próprio etc.*

O ato de polícia — com 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. Tal aparente defeito de técnica legislativa não é invulgar.

O C.T.N. define como fato gerador do i.p.i. (Imposto sobre produtos industrializados) a *saída* do produto do estabelecimento que o produziu (art. 46). É também uma forma simplificada de referi-lo, pela menção ao momento de sua exteriorização. Na verdade, a saída é a culminância de um processo. Quando a lei a ela se refere quer abranger todo o processo (na hipótese: de industrialização).

Esta técnica legislativa é, entre nós, consagrada. Ao tratar do i.c.m. o C.T.N. (art. 52, I) procede da mesma forma, colocando a *saída* da mercadoria como seu fato gerador. No entanto, sabe-se muito bem que o verdadeiro fato gerador é muito mais complexo; a própria Constituição o configura como “a prática de operações (jurídico-mercantis) relativas à circulação de mercadorias.”

No caso em estudo, a lei fala que o fato geral (art. 126) é o *licenciamento*, adotando igual técnica; ou seja: refere-se ao ato conclusivo do processo *abreviationis causa*, compreendendo-o (ao processo) na sua inteireza.

Subseqüente (art. 185) a lei menciona como fato gerador de um desdobramento da mesma taxa a utilização do *serviço* de *vistoria*, obrigando entender — em coerência com tudo que vimos vendo neste estudo — que a referência é ao procedimento que finalizará por dar conseqüência à *vistoria*, com um ato de polícia (“art. 185 — Fundada no poder de polícia do Município...”).

Nem seria possível entender de outra forma tais disposições: é que ambas configuram substancialmente taxa de polícia e ambas (arts. 126 e 185) se afirmam — acertadamente — fundadas no poder de polícia e o C.T.N. exige,

impõe, obriga conceder como fato gerador destas taxas “o exercício regular do poder de polícia” (art. 77). Ora, o poder de polícia, nestes casos, se exerce, como visto, mediante a prática de um ato precedido de diligências, entre as quais as vistorias.

IX. A Constituição brasileira vinculou a exigência de taxas a dois tipos alternativos de atuação do poder público: prestação de um serviço ou emissão de juízo expressivo do poder de polícia (v. ATALIBA, Geraldo. Considerações em Torno da Teoria Jurídica da Taxa.. (Revista de Direito Público n.º 9, página 43 e seg.).

A exigência destas taxas é condicionada a estas atuações do poder público. Sem estas, não podem ser cobradas taxas. Assim, prestando um serviço ou pondo à disposição do contribuinte, pode o estado exigir a taxa de serviços. E pode-lo-á a cada prestação ou disponibilidade; vale dizer: a cada fato gerador correspondeu uma obrigação de pagar. Semelhantemente, poderá exigir taxa, por ocasião de cada ato de polícia que praticar.

Diz-se que a hipótese de incidência (fato gerador) das taxas *consiste* numa *atuação* (atividade) do Estado. Sua consistência é, pois, uma atuação do Estado. Será a prestação ou colocação à disposição do contribuinte de um serviço (divisível e específico) ou a prelação de um ato de polícia.

É de se perguntar se pode o Estado, para incrementar suas receitas, multiplicar as prestações de serviço, ou os atos de polícia. Em outras palavras: será lícito ao poder público manipular seus órgãos de prestação de serviços ou de polícia, em função de interesses puramente arrecadatários? No que diz respeito à taxa chamada de polícia é nítido que não.

*O Estado não pode manipular os procedimentos próprios do poder de polícia, nem as diligências por eles exigidas, nem os órgãos ou atos pelos quais se*

*veicula seu exercicio, para incrementar suas receitas.*

O eminente Sylvio Santos Faria, em notável estudo sobre o assunto, teve ocasião de demonstrá-lo com muita clareza. Sustenta esse professor de Direito Tributário da Bahia que "...a conceituação desse poder de polícia é que não pode se vincular aos interesses da legislação fiscal, eis que se trata de atividade governamental muito mais ampla, com profundas raízes no Direito Constitucional" (Taxa de licença, Localização e Funcionamento de Escritório de Advocacia". In: *Revista de Direito Público*, n.º 9, p. 102).

Aguda e profunda observação, coerente com os princípios do Direito Constitucional e do Administrativo e perfeitamente ajustada às exigências sistêmicas da Constituição e do Código Tributário Nacional a respeito.

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

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

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

ao nosso sistema e inaceitável, por todas as razões.

Multiplicar vistorias desnecessárias, reproduzir diligências sem fundamento, repetir atos inócuaamente, só para incrementar receitas, constitui *abuso de poder*. Não é isto manifestação de *exercício regular* do poder de polícia, mas *abuso*, excesso que pode e deve ser contido pelo Judiciário.

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

Nulos os atos, nulas serão as taxas que nêles se fundarem. O CTN, oportunamente, exige que o poder de polícia — ensejatório da exigência de taxas — seja exercido "regularmente".

É expresso, minucioso e categórico o código Tributário Nacional:

"Considera-se regular o exercício de poder de polícia, quando desempenhado ...sem abuso ou desvio de poder" (parágrafo único do art. 78).

Se o próprio C.T.N. — para efeitos tributários — conceitua o poder de polícia (art. 78) mantendo-o, como o quer a doutrina assente, neutro (do ponto de vista fiscal), vê-se que *manipulá-lo para efeitos fiscais se constitui num dos mais graves abusos ou desvios de poder que imaginar se possa*.

Pois o que faz o legislador paulista-não é precisamente isto. Inculcando criar duas taxas, em disposições autônomas (art. 126 e 185), e lhes dando nomes diversos — aparentando submeter-se à dicotomia constitucional — cria, na verdade, uma só, perfeitamente reconhecível como *de polícia*, segundo as exigências do sistema.

Do *quantum* a pagar tratam respectivamente o art. 186 e a tabela O, anexa à Lei n.º 6.989.

TAXA DE LICENÇA (art. 126)  
Tabela O  
n.º 20 — corridas de cavalos, com a

venda de poules em prados ou locais adequados.

3.<sup>a</sup> zona e rural por dia  
Cr\$ 200,00.

### TAXA DE SERVIÇOS DIVERSOS (art. 185)

Art. 186 — V — vistoriar para *licença de funcionamento* de estabelecimentos destinados a diversões públicas Cr\$ 15.000,00 (por semestre).

A taxa de *licença* é exigível *por dia*, como se vê da lei. A *de serviços diversos* — *vistoria*, o é semestralmente (o art. 186 menciona expressamente a “licença”).

Ora, a finalidade de ambas é licenciar funcionamento de estabelecimento. Para tanto, há inarredável necessidade de vistoria. E a vistoria, que leva em conta a adequação do estabelecimento à legislação de segurança, higiene, saúde, moralidade e sossêgo, pode ser periódica, mas não de periodicidade que configure abuso de poder.

Ao dispor a lei a exigência da taxa de art. 126 *por dia*, incidiu em nítido abuso de poder e manipulou o poder de polícia municipal — nitidamente se vê com o intuito fiscalista de aumentar sua receita.

Porque não é razoável ou aceitável que as condições objetivas do estabelecimento do consulente possam, numa semana, preencher todos os requisitos da legislação de polícia, citada — merecendo, portanto, a licença — e logo na semana seguinte carecerem de nove vistoria.

Se o objeto sôbre o qual se exerce a vistoria (instalações do Jockey Club) é constituído de um imóvel guarnecido de alguns móveis, com espaços para movimentação e estacionamento de pessoas, além de cadeiras fixas no chão, se o prédio é de alvenaria e concreto não vemos como possa precisar de licença para funcionamento em cada sessão. Não há, na verdade, razão administrativa ou motivação de interesse público para este licenciamento.

A validade por uma só sessão, do licenciamento (art. 126, tabela O) constituiu-se em abuso de poder de polícia. Viola os cânones constitucionais expostos, que conformam o regime dessa subespécie tributária.

Efetivamente, se o de que se trata é de licenciar o funcionamento de estabelecimento, tendo em vista assegurar a observância das leis municipais concernentes a higiene, segurança, etc., a vistoria prevista no art. 186, V, — que tem idêntica finalidade — já o providenciou e, por isso, já foi paga a taxa prevista no art. 185 (vistoria para licenciamento).

Se a lei o prevê e a Municipalidade procede a esta vistoria semestralmente — cobrando a taxa respectiva — é porque esta vistoria e licenciamento são suficientes, satisfazendo aos *valôres tutelados pela lei* como o disse Francisco Octávio Almeida Prado.

Como justificar então a vistoria e licenciamento (que têm idêntico objeto) por ocasião de cada sessão de funcionamento do estabelecimento da consulente.

Alegar-se-á — de maneira vã — em benefício da Prefeitura, que se os dois artigos tratam de uma só taxa, esta, incidindo diversas vezes, como previsto em lei, deverá tôdas estas vezes ser paga.

Não procede, entretanto, o argumento como passamos a expor — chegados à soma da questão — depois destas longas digressões, que a exigüidade de tempo não permitiu fôsem mais sintéticas e breves.

X. A exigência desta taxa de Jockey Club viola duplamente a Constituição. É que esta prestigia os princípios científicos retroexpostos, os quais, dessarte, se erigem em critérios invioláveis pelo legislador.

A taxa do art. 126 vulnera o regime constitucional das taxas de polícia, em diversos pontos, como passamos a demonstrar:

a) não é devida a taxa de localização pelo Jockey;

b) quanto ao funcionamento, já paga êle a taxa prevista no art 185 e seg.

c) ainda que assim não fôsse, constitui abuso do poder de polícia exigir taxa de funcionamento por dia de função, no caso do consulente.

A primeira parte do mandamento do art. 126 do Código Tributário Municipal prevê que a localização de um *estabelecimento* deve obedecer ao zoneamento da cidade. Para assegurar a obediência da lei que o estabelece, a instalação é condicionada a *licença* do poder público municipal. A outorga desta licença enseja a cobrança dessa taxa. É correta a lei. Nada se pode objetar a ela.

Objeta-se, porém, à sua aplicação ao consulente. É que esta taxa só pode ser exigida uma vez (por ocasião do licenciamento num lugar, surge direito adquirido a tal situação, de modo que não há mais necessidade de se obter licença *para persistir localizado* de de acôrdo com o zoneamento.

Se o poder público modificar o zoneamento e quiser que o estabelecimento se mude, só o que pode é desapropriá-lo (v. FAGUNDES, Seabra. *Da Desapropriação no Direito Brasileiro*, 1.<sup>a</sup> ed., Rio, p. 108).

Quando se trata de estabelecimento fixo, não pode haver reiteração da licença para localização. É que o poder de polícia, no caso, consiste em contrastar a localização pretendida com o zoneamento. Verificada a conformidade da pretensão do munícipe com a lei (de zoneamento), concede-se a licença. Assim se esgota, relativamente ao caso, o poder de polícia. Em casos que tais, o poder de licenciar se exaure com a emissão do juízo expressivo do poder de polícia. Não cabe mais renová-lo.

Sylvio Santos Faria comunga de idêntica inteligência. Assim se expressa: "Diz o Código Tributário Nacional, no seu art. 114: "Fato gerador da obrigação principal é a situação definida

em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência".

No caso da localização, não há como se fugir ao entendimento de que, requerida a licença para a localização do estabelecimento comercial, industrial, ou mesmo profissional, uma vez emitida a vontade da Administração sob a forma de ato de licença esgota-se a situação definida em lei como necessária à ocorrência do fato gerador. A taxa de localização é instantânea igual à de licença para construção conservação ou reparos em imóveis. Assim existe o fato gerador quando do requerimento inicial, o que não mais se repete. A cobrança anual da taxa de licença é indevida em face da inexistência do fato gerador" (Op. cit., p. 104). Sua lição é categórica e lapidar; põe pá de cal no problema.

Paga uma vez esta taxa, não há como renovar sua cobrança, salvo o caso de circos, espetáculos ambulantes, feiras livres, comércio nômade etc. que se *localiza* sempre provisoriamente, precariamente... Não é o caso do Jockey Club de São Paulo.

Mas, a defeituosa redação da lei, prevendo num mesmo mandamento duas taxas diversas *localização e funcionamento*, engendra a seguinte perplexidade: o débito previsto na tabela a que se refere o art. é referente a uma ou outra? Ou ambas? Não pode ser elogiado o legislador paulistano pela escoreição desta malfadada lei.

Não pode a Municipalidade exigir do consulente além da taxa de *vistoria para licença* (art. 186, V). a taxa diária de licença para funcionamento (art. 126 a Tabela O). É que, como demonstrou Sylvio Santos Faria, esta taxa é *instantânea* e não periódica. Sua instantaneidade decorre da circunstância de seu fato gerador ser a "emissão de juízo expressivo do poder de polícia". Ora, emitido este juízo, à vista de uma realidade estável, apurada pela vistoria, não há como renovar a taxa. Fazê-lo significa *abuso do poder de polícia*.

(exercício *irregular*, que não é fato gerador de taxa, conforme o art. 78, parágrafo único, do C.T.N.).

Pretender renovar licença, sem razão objetiva, só para incrementar receita, é manipular o poder de polícia, em função de objetivos fiscalistas, o que é constitucionalmente vedado.

Para realizar receita existam os impostos. Estes independem de qualquer atividade estatal, são tributos não vinculados a nenhuma atuação do estado (v. ATALIBA, Geraldo. p. 197).

Seu fato gerador (dos impostos) é uma "situação independente de qualquer atividade estatal..." (art. 16 do C.T.N.).

Tão coerente é este raciocínio que a consideração de um simples fato basta para dispensar maiores digressões: o Jockey paga impôsto de serviços — calculado sôbre o movimento de apostas — cada vez que realiza uma sessão. Aí está a demonstração de que o veículo de realização de receitas é, por natureza, o impôsto. Este o instrumento de que pode e deve — como o faz — a Municipalidade valer-se, para arrecadar.

Configura desvio de poder multiplicar diligências, sem fundamento, para obter melhor arrecadação de taxas.

Não foi à toa ou sem fundamento e critério que a Constituição distinguiu taxa de impôsto, prestigiando formulações doutrinárias arraigadas e sólidas, além de universais.

Não é destituída de conseqüências a infração direta ou indireta dêste regime, explicitado — em caráter complementar à Constituição — pelo Código Tributário Nacional.

O exercício do poder de polícia é disciplinado pelo Direito Administrativo e tem fundamento nas finalidades que visa a alcançar, justificando-se pelos valores que tende a proteger. São válidos os atos nêle fundados, na medida em que satisfaçam aos pressupostos do regime jurídico que, em coerência com tais princípios, se erigiu.

A Constituição e o CTN não alteraram a natureza do poder de polícia, nem o transformaram em instrumento fiscal. Simplesmente disciplinaram o exercício de um certo tipo de tributação, que toma a emissão dos juízos expressivos dêsse poder, como fato gerador. Simplesmente reconheceram a razoabilidade e justiça da remuneração das diligências preparatórias dos atos de polícia, mediante taxas. Simplesmente vincularam êste tipo de tributação à prática de atos de polícia.

Isto não significa que tenham autorizado esta aberração que se vê em São Paulo, de inverterem-se os valores, colocando-se o poder de polícia como instrumento de uma finalidade repugnante ao sistema: realizar receita.

Admiti-lo, pois, significa destruir o sistema tributário, deformar-lhe os fundamentos e atribuir ao constituinte e diploma de imbecil, por ter-se perdido em inúteis requintes e vãs sofisticacões discernindo, diferenciando, separando e classificando, sem método ou sistema. Efetivamente, a prevalecer a lei paulistana sôbre a Constituição e o CTN — o que a Prefeitura pretende aconheça — nosso sistema tributário pode ser atirado ao lixo. Tal, entretanto, não ocorrerá, que o Poder Judiciário aí está para assegurar a supremacia da Constituição e a prevalência de suas normas e princípios sôbre as leis ordinárias.

XI. Recapitulando sinteticamente tudo que foi longamente dito neste estudo, podemos afirmar:

1. a doutrina e a jurisprudência alienígenas não nos podem ajudar na solução dêste caso, pelas peculiaridades do regime brasileiro das taxas;
2. nossa Constituição — em contraste com tôdas as demais dos países de cultura próxima à nossa — trata amplamente da taxa, estabelecendo-lhe um regime estrito;
3. os argumentos pré-jurídicos (de ciência das finanças, políticos, eco-

nômicos etc.) tão pouco podem ser-nos de qualquer valia, já que nosso direito positivo — especialmente o CTN — formulou uma classificação estritamente jurídica das taxas; além do que os problemas jurídicos têm que ser resolvidos com critérios jurídicos;

4. O CTN, abonado pela melhor doutrina, coloca como fato gerador (hipótese de incidência) das taxas uma atividade (atuação) do Estado;
  5. no caso das taxas de polícia, esta atuação consiste na emissão de um juízo expressivo do poder de polícia;
  6. as taxas de licença (art. 126) e de serviços diversos (art. 185) do Município de São Paulo são uma só taxa, classificável como *de polícia*;
  7. o fato gerador das taxas de polícia é a prática dos *atos de polícia*, com base em lei; é a *emissão de um juízo expressivo do poder de polícia*;
  8. a base de cálculo - a extensão das diligências condicionadoras dos atos de polícia;
  9. a taxa de que tratam os arts. 126 e 185 do CTM é *de licença* e supõe uma *vistoria* condicionadora da outorga da licença (esta é ato de polícia);
  10. embora o art. 185 fale em *taxa de serviço* a referência que materialmente faz é a *vistoria*; não se trata efetivamente:
    - a) nem de taxa de serviço, tal como pressuposta esta categoria pela Constituição.
    - b) nem é taxa distinta daquela de que cuida o art. 126;
  11. as confusões em que, a propósito, têm incidido jurisprudência e doutrina se devem a que as atuais taxas de licença são exatamente os antigos impostos de licença, com mera troca de nomes; ora, esta circunstância engendra terríveis problemas e insolúveis perplexida-
- des, já que os fatos geradores e respectivas bases de cálculo de imposto e taxa são diametralmente opostos e essencialmente diferentes;
12. porisso a Constituição (art. 18, § 2.º) e o CTN (art. 77, parágrafo único) vedam a adoção de base de cálculo de imposto, para as taxas;
  13. as taxas de licença são classificáveis como instantâneas: vale dizer: uma vez ocorrido seu fato gerador (emissão de juízo de polícia) não podem ser renovadas;
  14. é que cada ato de polícia (emissão de juízo) esgota o poder de polícia referente à situação à qual se aplica;
  15. no caso de licença para estabelecimento funcionar, o máximo que se pode admitir é uma renovação semestral da licença;
  16. a lei municipal não pode exprimir incoerência: ou o licenciamento (tendo em vista segurança, higiene etc.) é por dia, ou por semestre. Se se licencia por sessão, não tem cabimento licenciar por semestre; e vice-versa;
  17. para decidir sobre periodicidade do licenciamento, é preciso atentar para seus fundamentos e objeto. Pois, se o objeto é verificar a conformidade das instalações do estabelecimento fiscalizado com as exigências da lei — e se estas instalações são fixas e estáveis — basta licenciamento semestral;
  18. efetivamente, não há razão administrativa alguma para maior intensidade de periodicidade;
  19. há, isto sim, razões financeiras (incremento de receitas municipais para induzir a reiteração do licenciamento);
  20. razões financeiras, entretanto, não se realizam por este instrumento (a taxa de polícia); fazê-lo importa *abuso de poder*, exercício irregular do poder de polícia;
  21. para auferir receitas com base nas

atividades recreativas do Jockey, o Município já tem o impôsto de serviços, calculado sôbre o movimento de apostas;

22. reiterar o licenciamento (e a vistoria que o precede) para aumentar receita é *manipular* a competência de polícia;
23. é transparente e nítido que não tem outra finalidade a cobrança da taxa por sessão de funcionamento do Jockey; logo, é inconstitucional a obrigatoriedade de vistorias tão reiteradas e respectivas taxas (artigo 126 e tabela O), por absoluta falta de justificação administrativa (poder de polícia) para tal fim;
24. mas a taxa de *localização* (artigo 126) — que se confunde com a de *funcionamento* — é também inconstitucional, já que está esgotado o poder de polícia do Município relativamente ao licenciamento da localização. Da mesma forma que o *habite-se*, licença para morar, ou a licença para construir, ou a licença para demolir etc., esgota-se com o próprio licenciamento o poder de polícia respectivo, não podendo mais ser reiterado. É ato administrativo que gera direito adquirido para o administrado; como tal, não pode ser modificado;
25. como a base de cálculo das taxas polícia se proporciona à extensão

das atividades e diligências que condicionam o juízo expressivo dêsse mesmo poder, esta base, no caso do consulente, há de ser a vistoria semestral a que se refere o art. 185 da lei tributária paulistana;

26. via de consequência, fica excluída — por representar inócua e inútil, além de abusiva reiteração desta — a base de cálculo e respectivas vistoria e taxa previstas na Tabela O e no art. 126.

## XII. Conclusão.

Por tôdas as razões, longamente expostas neste estudo, manifestamos nossa convicção de que:

- a) é indevida, pelo Jockey Club de São Paulo, a taxa a que se refere a Tabela O, anexa à Lei municipal número 6.989, correspondente ao art. 126 da mesma lei;
- b) só é devida a taxa prevista no artigo 185 e 186. V, da mesma lei;
- c) na verdade, ambas as disposições erigem idêntica taxa, com duas incidências, uma das quais (art. 126) é arbitrária, abusiva e sem fundamento, com o que se torna inconstitucional, pois inexigível.

É o parecer, s.m.j.

*Geraldo Ataliba* — Prof. da Faculdade de Direito da Universidade da São Paulo.