

INTRODUÇÃO

Dentre os tributos existentes no ordenamento jurídico brasileiro, tem-se a taxa como aquele que se encontra vinculado à uma atividade estatal, diferenciando-se do imposto que é espécie tributária cuja hipótese de incidência não se faz imprescindível a atuação de atividade estatal para que sua cobrança encontre-se legitimada.

Fato é que os entes federativos, à medida que aumentam seu campo de atuação, vislumbram hipóteses diversas para a instituição desse tributo vinculado. A taxa, portanto, é um dos tributos que para ser instituída depende da realização por parte do Estado do exercício do poder de polícia ou da prestação de um serviço público específico e divisível que, com relação ao uso, seja usufruído de modo efetivo ou potencial pelo cidadão.

Neste sentido, em 22 de novembro de 2017, o Município de Fortaleza promulgou a Lei Complementar 241 que alterou valores e prazo de renovação, assim como forma de recolhimento da taxa de licença para localização e funcionamento de estabelecimentos e de atividades diversas, popularmente conhecida como alvará de funcionamento cuja cobrança encontra-se vinculada ao exercício do poder de polícia do ente municipal.

Ao exercer sua competência tributária prevista no art.145, II, da Constituição Federal, o Município resolveu regulamentar o tributo taxa no âmbito municipal e identificou, portanto, além do fato gerador dessa espécie tributária citada acima, as bases de cálculo passíveis de tributação, o sujeito passivo obrigado ao pagamento dessas taxas, as hipóteses de isenção, a forma de cobrança, dentre outros critérios.

O ato normativo tem causado problemas aos contribuintes de Fortaleza principalmente por dois motivos: a renovação da taxa passou a ser anual e o valor máximo da taxa pode chegar ao valor de R\$ 15.000,00 (quinze mil reais), em razão do critério utilizado pelo ente tributante de aferir o valor do tributo pela área construída na qual o estabelecimento encontra-se situado.

Nesse contexto, o presente artigo pretende, a título de objetivo geral identificar como o poder de polícia do Município tem sido realizado de modo a justificar a utilização da área construída como critério definidor da base de cálculo da taxa de autorização de funcionamento de estabelecimento, assim como se propõe a investigar se a renovação anual e por meio eletrônico, coaduna-se com o critério material da taxa de fiscalização da atividade do contribuinte.

Para que se alcance seu desiderato, o trabalho, propõe-se, em seus objetivos específicos analisar, primeiramente, os aspectos relacionados à incidência tributária, traçando um paralelo entre as lições de Geraldo Ataliba e Paulo de Barros Carvalho. Em seguida, o trabalho procura delimitar o conceito jurídico-tributário de poder de polícia para fins da espécie tributária taxa, abordando ainda a diferença com relação ao imposto no tocante ao critério material.

Ao final, examina-se o impacto das inovações promovidas pela legislação de Fortaleza, oportunidade em que serão levantados questionamentos como a (des)necessidade de se renovar alvará anualmente; a forma como a concessão ocorre e se o critério de aferição do valor da taxa coaduna-se com a regra matriz de incidência geral, visto poder não se relacionar com o custo da atividade estatal.

Na metodologia do trabalho, utiliza-se de método dedutivo, do qual se extraem noções gerais acerca da teoria da tributação, tais como os aspectos da hipótese de incidência relacionados à taxa, a fim de confirmar a particularidade do ponto de vista do pesquisador. Utiliza-se de pesquisa bibliográfica, mediante explicações embasadas em trabalhos publicados sob a forma de livros, revistas, artigos e publicações especializadas, que abordam direta ou indiretamente o tema em análise.

Quanto ao tipo da pesquisa, isto é, segundo a utilização dos resultados, ela é pura, visto ser realizada com a finalidade de aumentar o conhecimento do pesquisador para uma nova tomada de posição. Quanto à abordagem, é qualitativa, procurando aprofundar e abranger as ações e relações humanas, observando os fenômenos sociais de maneira intensiva. Quanto aos objetivos, a pesquisa é descritivo-analítica, buscando descrever fenômenos, sua natureza e suas características, e exploratória, procurando aprimorar as ideias por meio de informações sobre o tema em foco.

1 APONTAMENTOS ACERCA DA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA:

O Estado, ao gozar de seu poder de império, obriga que os membros da coletividade entreguem parte de seu patrimônio ao ente público para que este, de modo organizado, realize a finalidade maior do Ser Social, o qual, na visão de Alfredo Becker (2010, p.165), é uma exteriorização resultante das relações inter-indivíduos. Tal relação, como o próprio autor define, é natural, mas só se perdura caso se encontre revestida de juridicidade, isso porque a racionalidade humana pode resultar em tensões que gera a necessidade de se criar esse ente próprio, com interesse próprio, diverso da soma dos interesses individuais.

Essa relação só se torna jurídica se for valorada pelo Direito e esta interferência sobre a relação natural ocorre através da normatização. Ou seja, o Direito normatiza uma relação por esta representar relevância para a ciência jurídica. Neste sentido, a norma jurídico-tributária, em regra, é a espécie de norma jurídica que vai expressar o interesse do Estado em cobrar do cidadão tributos sobre determinadas situações que deverão ter sua arrecadação voltada aos interesses da coletividade. Se o Estado entender que determinado fato poderá ser revertido em uma arrecadação de recursos em favor do bem comum, surge a hipótese de incidência, ainda em um mundo abstrato e generalista.

A norma jurídico-tributária, portanto, é uma norma como qualquer outra do mundo jurídico, que prevê um comando de limitação ao comportamento humano. Como a prestação central desta relação é o tributo, a normatividade tributária consiste na obrigação de um sujeito (indivíduo) a levar dinheiro aos cofres públicos (ATALIBA, 2006, p. 21), pois caso não houvesse tal obrigatoriedade, a liberdade humana poderia ser um motivo para livrar o homem do cumprimento deste preceito normativo tributário que vai encontrar seu fundamento na promoção do governo em prol de todos.

Arnaldo Vasconcelos (2000, p.34) afirma que a norma tributária encontra-se reduzida à legalidade, pois é na lei que se encontra a legitimidade para instituição e aumento de tributos, por esta ser uma expressão da vontade geral. Ademais, é por conta da lei que se afirma que o Estado não pode tributar da forma que quiser, representando, neste ponto, a lei um limite à atividade estatal da tributação. Por outro lado, é em face desta premissa que se extrai a garantia individual do contribuinte de apenas ser tributado por um tributo novo ou majorado em decorrência de lei.

A análise da norma jurídico-tributária requer, contudo, duas visões: a atuação da norma em um campo abstrato e em um campo concreto. Se diante de uma situação hipotética, mais apropriado falar-se em hipótese de incidência, como sendo a escolha por um fato que poderá ensejar na cobrança de tributo; se diante de uma situação concreta, mais cabível falar-se em fato impositivo ou ainda em regra matriz de incidência, momento em que o campo abstrato se concretiza com a instituição de uma lei que será responsável por prescrever toda a incidência relativa a determinado tributo, de modo a isolar as proposições como formas de estruturas sintáticas.

Assim, a incidência tributária tem uma atuação hipotética e outra concreta que serão expostas a seguir, na visão de dois doutrinadores do Direito Tributário.

1.1 - Breves considerações acerca da incidência tributária: Entre a hipótese de incidência de Geraldo Ataliba e a Regra-Matriz de Incidência de Paulo de Barros Carvalho

Para que se legitime o nascimento de uma norma tributária, determinados fatos são escolhidos pelo legislador constituinte para serem passíveis de tributação. Até ocorrer o interesse do ente competente, as situações previstas na Constituição Federal são abstratas, pois não se sabe ainda qualificar qual momento que determinado fato ensejará a cobrança de tributo, tampouco sabe-se quantificar o montante a ser pago e quem estará como devedor da exação.

Geraldo Ataliba (2006, p. 75) define a hipótese de incidência como a expressão da vontade legal, que qualifica um fato qualquer, abstratamente, formulando uma descrição antecipada, genérica e hipotética. Neste sentido, é importante destacar que a hipótese de incidência tributária começa na Constituição Federal, pois é este o documento jurídico formulado pelo povo em Assembléia Constituinte que vai determinar quais situações abstratas poderão ser passíveis da criação de um tributo e quais pessoas políticas poderão criar e cobrar essas receitas derivadas, isso porque em um Estado Democrático de Direito soberano é o povo, que exerce a soberania através de mecanismos direto ou indireto.

Ter poder não é o mesmo que ter competência. Tem poder quem consegue fazer cumprir suas vontades, conforme leciona Machado (2011, p.177) em dicionário de Direito, já, por outro lado, tem competência quem recebe o poder revestido de juridicidade. Na experiência brasileira, o povo tem o poder, mas quem detêm a competência são os entes da República Federativa, também chamados de sujeito ativo da relação tributária, que poderão cobrar as cinco espécies tributárias (impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais) nos limites de suas competências espalhadas pelos arts.145, 147, 148, 149, 153, 154, 155 e 156 da Constituição Federal.

Portanto, a taxa, objeto de estudo do presente trabalho, é um dos tributos que todos os entes federativos podem instituir, pois, pela leitura do art.145 da Constituição Federal, a competência para criação desta exação é tanto da União, como dos Estados-membros, Distrito Federal e Municípios. Uma vez observada a competência e limites estipulados pelo texto constitucional, a instituição do tributo faz-se permitida através de lei, conforme justificado acima.

Em decorrência disso, somente a lei em sentido estrito pode tratar a respeito da concretização da hipótese de incidência das taxas que os entes federativos pretendem instituir, pois nela haverá de ser encontrado o elemento decisivo de classificação de um tributo, capaz de fornecer a materialida-

de do fato que se encontrava no mundo hipotético antes de sua regulamentação por lei, dando vez ao aspecto material, que nada mais é do que a imagem abstrata de um fato jurídico.

Geraldo Ataliba (2006, p.130) defende ainda que a principal diferença entre as espécies tributárias está na conformação ou configuração e consistência do aspecto material da hipótese de incidência tributária, o qual consiste ou em uma atividade do poder público ou num fato inteiramente indiferente a qualquer atividade estatal. Assim, se o tributo tiver em seu aspecto material uma atividade estatal, diz-se que ele é vinculado; se tiver qualquer outro fato, ele é um tributo não vinculado. O autor destaca, portanto, que a incidência tributária varia de acordo com o aspecto material do tributo: se uma atividade estatal ou qualquer outro fato.

Já a incidência tributária tratada por Paulo de Barros Carvalho deve ser analisada em duas etapas. Antes de tratar desses momentos, vale destacar que o autor defende que, dentre as classificações das normas tributárias, há normas específicas que estipulam a incidência do tributo e descrevem os fundamentos jurídicos da incidência. À essa norma ele dá o nome de regra matriz de incidência tributária cuja função é prescrever toda a incidência relativa a determinado tributo.

A regra matriz estabelece, primeiramente, um critério material como aquele relacionado a um comportamento que enseje à cobrança condicionada no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial) para depois tratar da identificação do critério pessoal e do critério quantitativo. Neste sentido, ele explica que a normatização tributária é composta de duas fases: a hipotética (proposição-antecedente) e a prescritiva (proposição-consequente).

A conjugação desses sentidos oferece ao intérprete da norma o conhecimento do núcleo lógico-estrutural da tributação, pois a análise da norma tributária requer a interligação de todos esses critérios. Mendonça e Pacobahyba (2015) explicam que Paulo de Barros Carvalho adota como fundamento de sua teoria o método do construtivismo lógico-semântico, para o qual visa-se identificar o fenômeno jurídico a partir da linguagem, assegurando-se dos termos utilizados e da atenção à estrutura sintática da frase.

Através desse método, identifica-se que a interpretação alcança níveis de compreensão diferenciados (S1 - sistema de literalidade textual; S2 - conjunto dos conteúdos de significação; S3 - sistema de normas jurídicas em sentido escrito e S4 - plano da sistematização).

Em um primeiro momento com o objeto de interpretação, o intérprete realiza o primeiro nível de compreensão com a literalidade do texto escrito (S1), o que é diferente afirmar que há uma interpretação literal, pois esta só se alcança em outra etapa e dependerá da significação do objeto dada a cada intérprete. Em um segundo momento (S2), constrói-se o conteúdo de significação do objeto captado no S1.

No terceiro momento (S3), constrói-se a mensagem jurídica sob a forma hipotética condicional (dada uma hipótese, deve-ser), é a norma jurídica dotada de sua natureza deontológica. No último momento (S4), organizam-se as normas sistematicamente, e estabelece-se uma relação entre as significações de acordo com as graduações hierárquicas das significações normativas (Constituição, normas infraconstitucionais). Neste plano S4, é que são verificados eventuais vícios nas normas produzidas, já que se observa a graduação da hierarquia normativa a fim de identificar a legitimidade da produção da norma, a sua razão e fundamentação.

Nota-se que o aspecto da incidência tributária, não obstante ter sido tratado por Geraldo Ataliba apenas como uma situação genérica e abstrata de um fato, configura-se, na verdade, como sendo uma situação prevista na Constituição Federal a qual, uma vez, regulamentada por lei de ente de competência constitucional, dará vez à regra matriz de incidência com a caracterização dos critérios material; temporal; espacial; pessoal e quantitativo, pois, afinal, a função desta é a prescrição de todos os critérios/aspectos que formam a relação jurídico-tributária com fundamento na norma jurídico-tributária.

Ao considerar a taxa como o tributo a ser objeto de estudo por esse trabalho, imprescindível conhecer a sua natureza jurídica, bem como os seus critérios que irão desenhar a prescrição normativo-tributária e autorizar sua cobrança.

2 A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA (GERAL) DA TAXA - A EQUIVALÊNCIA ENTRE O PODER DE POLÍCIA, O VALOR DO TRIBUTO E O CUSTO DA ATIVIDADE:

Ao realizar o recorte epistemológico da espécie tributária taxa, forçoso destacar quais são os critérios que validam a cobrança desta exação pelos entes federativos detentores da competência tributária. Neste ponto, prefere-se utilizar as lições de Paulo de Barros Carvalho, ao adotar critério ao invés de aspecto.

2.1 - A regra matriz de incidência (geral) da taxa contida no Código Tributário Nacional

A incidência tributária da taxa, por ser esta espécie tributária vinculada, consiste sempre em uma atuação estatal. A sua hipótese de incidência encontra-se desenhada no texto constitucional, o qual só permite haver tributação mediante taxa se houver atuação do Estado mediante o exercício do seu poder de polícia ou se houver prestação de um serviço público específico e divisível, prestado ou posto à disposição do contribuinte. É por esse motivo que se diz que a hipótese de incidência da taxa é uma atuação estatal diretamente referida ao obrigado (ATALIBA, 2006, p.147).

As taxas diferem dos impostos, pois têm no núcleo de sua incidência uma atividade estatal, (CARVALHO, 2011, p.71) razão pela qual a base de cálculo deverá exibir a medida da intensidade da participação do Estado, pois a eleição de uma base tributável estranha a qualquer atividade do poder público é função de outro tributo, o imposto.

Na visão de Kiyoshi Harada (2017, p. 354) a taxa surge da atuação estatal dirigida ao contribuinte, sendo o móvel dessa atuação a prestação do serviço público ou o exercício do poder de polícia, que impõe restrições ao exercício dos direitos individuais e de propriedade, na defesa do bem comum.

O requisito de que a atividade estatal há de ser especificamente ligada ao contribuinte, é importante, na visão de Hugo de Brito Machado (2015, p.196), pois impede que ocorra instituição de taxas ligadas a atividades estatais destinadas ao público em geral.

Sobre essa característica da taxa, de ser um tributo vinculado à uma atividade estatal cuja cobrança deve relacionar-se diretamente ao contribuinte que utilizar o serviço público ou beneficiar-se do exercício do poder de polícia, Casalta Nabais (2015, p.107) alerta que o financiamento do Estado, predominantemente por taxas, pode levar ao aparecimento de um estado taxador, no qual, em vez de serem todos os cidadãos os devedores dos custos públicos, o pagamento ficará com a parte que individualmente beneficiar-se do serviço ou a cujos custos der origem.

Ainda para Nabais (2012, p.301), as taxas são tributos bilaterais cujo critério de aferição para cobrança não pode ser a capacidade contributiva, mas sim o da proporcionalidade, o qual, segundo a doutrina alemã, concretiza-se no princípio da equivalência entre prestação e contraprestação. Esta, na maioria das vezes, nem se reporta exclusivamente à taxa, mas à idéia do Estado auferir receita de alguém que recebeu uma vantagem do Estado.

Esse mesmo entendimento, de preferir utilizar a terminologia equivalência à contraprestação, é adotado também por Hugo de Brito Machado (2012, p.80):

“Para nós, a palavra “contraprestação” é mais adequada para indicar uma equivalência jurídica e também econômica, ainda que em termos práticos não seja exata. Por isto mesmo preferimos afastar a ideia de contraprestacionalidade, substituindo-a pela ideia de referibilidade ou de vinculação jurídica, que consideramos ser, na verdade, a característica que distingue a taxa do imposto.”

Sobre a retributividade da taxa, Regina Helena Costa (2013, p.134) esclarece que esse atributo é intrínseco à exação, pois só se paga a taxa se houver provocação do exercício do poder de polícia ou em razão de ter sido prestado serviço público específico e divisível ou, ainda, por ter sido o serviço dessa natureza colocado à disposição do sujeito passivo.

Diante das lições acima, verifica-se que a retributividade é a principal característica das taxas, vale dizer, as taxas visam retribuir pecuniariamente a atuação estatal prevista na sua hipótese de incidência, que pode ser ou o serviço público específico e divisível prestado ou colocado à disposição do contribuinte, ou o ato decorrente do efetivo exercício do poder de polícia.

Assim, pode-se afirmar que a partir da leitura da Constituição Federal, há um entendimento de que os tributos possuem uma regra matriz de incidência geral, vez que o texto constitucional impõe a existência de uma lei complementar para tratar de normas gerais em matéria tributária.

Neste sentido, a lei complementar tem status de legislação nacional, de interesse de toda a nação, que serve de instrumento para a harmonia do sistema jurídico-tributário. Explica-se essa necessidade porque ao ser a competência para legislar direito tributário concorrente para todos os entes, é imperioso que haja uma legislação que uniformize alguns institutos tributários (normas gerais da tributação), pois, se assim não fosse, cada ente faria a regulamentação de seus tributos sem a observância de uma norma geral.

Por tal motivo, a lei complementar não pode ser comparada à uma lei ordinária federal, pois além de seus requisitos serem outros (quórum e matéria), sua intenção não é de legislar matéria de interesse apenas da União Federal, mas sim de toda a República Federativa. Deste modo, a norma-geral tributária que trata das taxas é o Código Tributário Nacional- CTN, diploma que, não obstante ser lei ordinária, foi recepcionado em 1988 como lei complementar e regulamenta o art.146, III, “a”, do texto constitucional no que se refere às taxas.

Essa norma geral traduz-se em regra matriz de incidência geral e prescreverá o critério material da taxa ao estabelecer em seu art.77 que as taxas podem ser exigidas em duas situações realiza-

das pelo Poder Público: exercício do poder de polícia ou a utilização pelo sujeito passivo de um serviço público, razão pela qual os tipos de taxas passaram a ser divididos em taxas de polícia e taxas de serviço.

A cobrança em razão do exercício do poder de polícia justifica-se por esse ser a atividade estatal que limita o exercício de direitos individuais em benefício do interesse público (DI PIETRO, 2004, p.111), sendo o conceito de poder polícia dado pelo próprio Código Tributário Nacional¹ como a atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público.

O poder de polícia, na visão de Hugo de Brito Machado (2015, p.198) manifesta-se em atividade da administração pública que limita direitos e interesses individuais, razão pela qual não se admite a cobrança de taxas sem que exista efetivamente a atividade administrativa correspondente. É por esse motivo que as taxas devem estar voltadas ao custeio dessas atividades estatais sob pena de violação à regra matriz de incidência geral.

Aliomar Baleeiro (2000, p. 543) entende que o caráter sinalagmático das taxas traz como consequência a mensuração do custo da atividade estatal, proporcionalmente a cada obrigado, não devendo variar em função de coisa própria do contribuinte, fato estranho.

Em concordância com o entendimento de Aliomar Baleeiro, Roque Antonio Carraza (2002, p. 485), esclarece que a taxa só poderá ser exigida daquela pessoa diretamente alcançada pela atuação estatal e desde que o tributo tenha por base de cálculo o custo da atividade.

Por essa razão é que se diz que o critério quantitativo, ou seja, a quantificação do quanto se deve pagar de taxa, apesar de não se encontrar tal delimitação de modo explícito na regra matriz de incidência geral, tem relação com o efetivo custo da atividade estatal, seja na prestação de um serviço público, seja no exercício do poder de polícia, pelo o que, se o Estado cobrar um valor acima do que gasta para a consecução da atividade, haverá ilegítimo enriquecimento sem causa, tendo em vista que, ao contrário do que acontece na seara dos impostos, as pessoas políticas não podem criar taxas com a finalidade de carrear dinheiro aos cofres públicos.

¹Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

A ofensa à essa premissa é muito comum, segundo Marcela Cunha Guimarães e Laíse Ângelo Mazetti (2016, p. 247) nas taxas de polícia, pois nestas os atos praticados pelo Poder Público, a princípio, sequer ostentam conteúdo econômico, há que se falar em uma base de cálculo possível, a qual deve levar em consideração o custo das diligências necessárias à prática do ato de polícia.

Relativamente ao serviço público, enquanto fato gerador da taxa, depende do Estado oferecer ao cidadão um serviço público específico e divisível que seja utilizado efetivamente pelo contribuinte ou pelo menos colocado à sua disposição. Fernanda Marinela (2011, p.469) conceitua serviço público como toda atividade de oferecimento de utilidade e comodidade material, destinada à satisfação da coletividade, mas que pode ser utilizada singularmente pelos administrados.

Nas taxas cujo fato gerador é a prestação de serviço público, o Código Tributário Nacional determina alguns requisitos que delimita esse serviço público tributável pela taxa expressos no art. 79. Pelo CTN, norma geral que trata das taxas, o serviço público para ser tributado por taxa deve ser, com relação ao uso: utilizado efetivamente pelo contribuinte ou potencialmente, quando for de utilização compulsória, seja posto à disposição do contribuinte.

O que distingue o uso efetivo e o uso potencial é que naquele o fato gerador só ocorre quando o contribuinte utiliza o serviço público e consegue especificar o serviço recebido assim como o Estado consegue identificar quem está recebendo a prestação, ou seja, se o contribuinte não tiver interesse em usar o serviço, ele não será tributado, pois a prestação não chega a ocorrer, visto que o não uso só afeta o contribuinte que não quis utilizar o serviço.

Por outro lado, o uso potencial só pode ser invocado quando a utilização pelo serviço público for compulsória, o que implica dizer quando não houver meios alternativos para se utilizar determinado serviço, restando ao contribuinte utilizar o que foi unicamente disponibilizado.

Desta feita, observa-se que as taxas não têm como atributo a incidência sobre alguma riqueza, sobre algum fato que ostente conteúdo econômico, mas parte do pressuposto da remuneração da atividade estatal, razão pela qual a cobrança do tributo deve levar em consideração o custo da atividade de polícia ou do serviço público prestado ao contribuinte.

No município de Fortaleza, uma taxa de polícia cobrada em face da autorização de licença de funcionamento de estabelecimentos tem levantado questionamento em virtude de possíveis ofensas aos critérios quantitativo e material, o que será abordado a seguir.

3 A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA (ESPECÍFICA) DA TAXA DE LICENÇA PARA LOCALIZAÇÃO E FUNCIONAMENTO DE ESTABELECIMENTOS E ATIVIDADES DIVERSAS NO MUNICÍPIO DE FORTALEZA:

A regra matriz de incidência geral, conforme explicado no tópico anterior, traz apenas o critério material que diferencia a taxa dos demais tributos, mas a regra matriz de incidência específica será detalhada pelo legislador ordinário do tributo, ente que prescreverá, além do critério material, os critérios espacial; temporal; pessoal e quantitativo. No caso em tela, o Município de Fortaleza será o ente competente para especificar através de leis esses critérios.

3.1 - Os critérios da regra matriz de incidência tributária da Taxa de Licença Para Localização e Funcionamento de Estabelecimentos e Atividades Diversas No Município De Fortaleza, segundo a legislação de Fortaleza

Por possuir codificação em matéria tributária, estando tais disposições compiladas no Código Tributário Municipal, aprovado pela Lei Complementar Municipal nº 159, de 26 de dezembro de 2013, todas as taxas a serem instituídas pelo Município de Fortaleza estão previstas nesse Código, corroborando a autorização constitucional e do Código Tributário Nacional, tais como as taxas em razão do trabalho de fiscalização (poder de polícia do Estado) e em razão da prestação de alguns serviços públicos, conceitos esses trazidos também pela lei.

Em 22/11/2017, foi promulgada a Lei Complementar 241/2017 que alterou alguns aspectos da taxa de alvará de funcionamento. Assim, a fim de identificar a legitimidade da inovação legislativa relativa a este tributo, impende-se analisar as novas regras de incidência dessa taxa.

Ao verificar a presença dos critérios que devem compor o núcleo da incidência tributária de qualquer espécie, percebe-se que o Código Tributário Municipal trata, dentre outras peculiaridades, do fato gerador (critério material); dos contribuintes (critério pessoal); da base de cálculo (critério quantitativo) das taxas a serem cobrados pelo Município de Fortaleza.

Em seu art.319 há a previsão de que o fato gerador da taxa em razão do poder de polícia é a permissão para o exercício de atividades ou a prática de atos dependentes, por sua natureza, de prévia autorização do Município de Fortaleza, sendo tais taxas devidas por pessoa, por estabelecimento

distinto ou por objeto ou bem licenciado. Especifica ainda o Código quais são as taxas cobradas em razão do exercício do poder de polícia do Município.²

Já com relação ao outro fato gerador, a prestação de serviço público, depende do Estado oferecer ao cidadão um serviço público específico e divisível que seja utilizado efetivamente pelo contribuinte ou pelo menos colocado à sua disposição.

Especificamente com relação aos critérios de incidência da taxa de polícia de licença para localização e funcionamento de estabelecimentos e atividades diversas - O Alvará de Funcionamento - tais critérios encontram-se previstos nos arts. 322 a 328 do Código Tributário Municipal. Assim, relativamente ao critério material, dispõe o Código que o que gera a obrigatoriedade da cobrança da taxa de licença pelo Município é o seu exercício do poder de polícia no licenciamento obrigatório dos estabelecimentos e atividades mencionadas no artigo 322 deste Código.

Por sua vez, os critérios espacial e temporal encontram-se no art.324, ao definir determinado dispositivo que serão contribuintes da taxa os titulares de estabelecimentos industriais, comerciais, agropecuários, de prestação de serviços ou similares e o de desenvolvimento de atividades diversas, em qualquer local do território do Município de Fortaleza, assim como os circos, parques de diversões, vendedores ambulantes, lanchonetes, bancas de jornais e revistas, quiosques e de outros estabelecimentos e atividades assemelhadas, localizados em logradouros públicos.

O critério temporal, ou seja, a determinação de quando os estabelecimentos acima deverão recolher a taxa encontra-se disposto no art.323, §1º do Código, o qual prevê que a taxa será cobrada no licenciamento inicial e será renovada anualmente até o último dia útil do mês seguinte ao que completar um ano da licença inicial ou até o último dia útil do mês seguinte ao que houver alteração de área do imóvel utilizado.

² Art. 318. Sem prejuízo de outras que vierem a ser instituídas por lei específica, são cobradas pelo Município Fortaleza as seguintes taxas:

I - pelo exercício do poder de polícia:

- a) taxa de licença para localização e funcionamento de estabelecimentos e atividades diversas;
- b) taxa de licença para execução de obras e concessão de habite-se;
- c) taxa de licença de execução de projetos de urbanização em terrenos particulares;
- d) taxa de licença sanitária;
- e) taxa de licença ambiental;
- f) taxa de vistoria e controle operacional dos transportes urbanos;
- g) taxa de fiscalização de anúncios;
- h) taxa de credenciamento e vistoria para transporte de resíduos sólidos;
- i) taxa de controle e fiscalização ambiental.

Por fim, o Código traz como critério quantitativo, ou seja, como valor que o contribuinte deverá pagar ao fisco, aquele identificado no art. 325, o qual prevê que a taxa será determinada com base na área construída do imóvel destinado ao estabelecimento, observando-se os seguintes parâmetros:

I- estabelecimentos com área construída de até 40 m² (quarenta metros quadrados), o valor da taxa será de R\$ 230,00 (duzentos e trinta reais);

II - estabelecimentos com área superior a 40 m² (quarenta metros quadrados), o valor da taxa será de R\$ 230,00 (duzentos e trinta reais) acrescido de R\$ 6,50 (seis reais e cinquenta centavos) por cada metro quadrado excedente, até o limite de R\$ 15.000,00 (quinze mil reais);

III - no licenciamento para localização e funcionamento de atividades temporárias, a taxa será cobrada com base na tabela I do Anexo II deste Código.

Verifica-se, portanto, que todos os critérios da incidência do tributo estão indicados no Código Tributário do Município de Fortaleza, mas será a partir da análise dos critérios material, quantitativo e temporal que será possível identificar se o exercício do poder de polícia de permissão de funcionamento de um estabelecimento é proporcional às inovações legislativas sofridas.

3.2 - Análise da nova regra à equivalência entre o poder de polícia, o valor do tributo e atividade estatal para a concessão do alvará de funcionamento

Pela legislação do Município de Fortaleza, a licença para localização e funcionamento de estabelecimentos industriais, comerciais, agropecuários, de prestação de serviços ou similares e o desenvolvimento de atividades diversas, é obrigatória e será concedida pelo município mediante o pagamento por parte do estabelecimento de uma Taxa de Licença para Localização e Funcionamento de Estabelecimentos e de Atividades Diversas, a qual será formalizada com a expedição de um Alvará de Funcionamento após a verificação do atendimento dos requisitos legais.

A fim de identificar a validade da exigência fiscal, necessária se faz a análise dos critérios de incidência à luz dos conceitos de poder de polícia e da essência do tributo, pautada na ideia de retributividade/equivalência da taxa.

Ao se analisar o critério material da taxa, percebe-se que o comportamento que enseja a cobrança de uma taxa é uma atividade estatal, ou o exercício do poder de polícia ou a prestação de um serviço público. No caso sob análise, a taxa é exigida em função do exercício do poder de polícia do município de Fortaleza no licenciamento dos estabelecimentos que exerçam atividades econômicas industriais, comerciais, agropecuária, de prestação de serviços ou similares e o desenvolvimento de atividades diversas, em qualquer local do território do Município de Fortaleza.

A taxa, portanto, visa remunerar a atividade estatal na concessão de licença a esses estabelecimentos. Por tal motivo, o tributo deverá relacionar-se com a medida de intensidade da atividade da administração pública que pretenda limitar direitos e interesses individuais, sendo tal participação do Estado mensurada com o custo que a atividade estatal irá representar aos contribuintes.

Pelo art. 323, §1º do Código Tributário Municipal, a taxa será cobrada no licenciamento inicial e será renovada anualmente ou sempre que houver alteração da área do imóvel utilizado, modificação do endereço, de atividade econômica licenciada ou da razão social da pessoa licenciada. Ou seja, anualmente o poder de polícia poderá ser exercido pelo município. Neste sentido, é imprescindível conhecer como ocorre o processo de licenciamento dos empreendimentos.

Desde 29/08/2011, a Lei Complementar Municipal nº 93 instituiu o sistema simplificado de procedimentos para registro, emissão e gerenciamento eletrônico do alvará de funcionamento. Referida lei, ainda vigente, além de prevê que os alvarás expedidos terão prazo indeterminado, estabelece que boa parte do procedimento ocorre no ambiente eletrônico, o qual se inicia com a consulta prévia³, através da qual o interessado informa a atividade econômica e a inscrição do IPTU do imóvel onde a atividade pelo estabelecimento se desenvolve.

Após a consulta prévia, ainda no ambiente eletrônico, o Município pela análise da atividade econômica e da informação do IPTU, verificará se aquele local comporta um empreendimento almejado pelo contribuinte. Se for adequado, o poder público continua o processo de licenciamento, o qual poderá ser todo ainda no ambiente eletrônico, desde que o estabelecimento possua, cumulativamente, as seguintes características: área do estabelecimento menor ou igual a 300m² (trezentos metros quadrados); atividade classificada pela Vigilância Sanitária como "baixo risco sanitário" ou Isentas de licenciamento sanitário; atividade não sujeita a licenciamento ambiental; atividade que não faça uso de equipamento sonoro.

³ Art. 3º - A consulta prévia é ato obrigatório que precede a concessão do alvará de funcionamento, devendo ser disponibilizada gratuitamente, pela internet, de modo a apresentar a qualquer interessado a análise completa de adequação urbanística da atividade pesquisada, conforme o seu porte e a localização do imóvel pretendido, segundo os critérios da Lei de Uso e Ocupação do Solo.

Quando o estabelecimento preencher as características acima, o Município concederá o alvará no ambiente eletrônico, sem ocorrer qualquer vistoria prévia⁴, sendo esse alvará chamado de Alvará Fácil.⁵ Por outro lado, se o estabelecimento não contemplar os requisitos cumulativamente, o procedimento será iniciado em requerimento físico perante a Secretaria Regional de competência daquele contribuinte, tendo, em ambas as situações, o alvará a validade de 1 (um) ano, devendo a renovação ocorrer na forma eletrônica.

Ainda sobre a concessão do alvará de funcionamento regular, o mesmo só será expedido após um termo de vistoria quando a área for maior que 300,00m² (trezentos metros quadrados); quando a atividade for classificada pela Vigilância Sanitária como de “alto risco sanitário”; quando, a depender da atividade, o contribuinte obter a licença de operação e, conforme o caso, a autorização especial de utilização sonora junto para as atividades que pretendam utilizar em seu estabelecimento, instrumentos musicais, acústicos ou amplificadores, ou equipamentos produtores de ruído.

Pela forma em que o alvará de funcionamento é concedido, não se vislumbra em todas as situações um efetivo exercício do poder de polícia que justifique o pagamento da taxa, principalmente nas situações em que a concessão é feita integralmente no ambiente virtual, até porque a fiscalização relacionada à atividade econômica do contribuinte e a finalidade da utilização do imóvel é declarada pelo sujeito passivo.

Marcela Cunha Guimarães e Laíse Ângelo Mazetti (2016, p. 248) defendem que nos casos em que a cobrança refere-se à taxa decorrente do exercício do poder de polícia, deve-se verificar o efetivo custo da atividade fiscalizadora, ou seja, o *quantum* essa atividade impõe ao ente, o que pode ser evidenciado através de dados pertinentes, como, por exemplo, a distância a ser percorrida pelas equipes de fiscalização; o número de estabelecimentos a serem fiscalizados; o tempo a ser gasto na atividade; a maior ou menor dificuldade de acesso aos dados a serem fiscalizados, seu volume e complexidade, enfim, tudo que influencie a quantificação do custo desta atividade.

No caso da inovação legislativa em Fortaleza, o aumento da exação não se coaduna com o critério material da taxa exigido na regra matriz de incidência geral, qual seja, a realização de um

⁴ § 1o - O alvará de funcionamento estará apto a ser expedido após a aprovação da ficha cadastral e independentemente de qualquer vistoria prévia, se, cumulativamente: I - a área do estabelecimento for menor ou igual a 300,00m² (trezentos metros quadrados); II - a atividade for classificada pela Vigilância Sanitária como “baixo risco sanitário”; III - a atividade não estiver sujeita a licenciamento ambiental; e IV - não houver a intenção de uso de instrumentos musicais, acústicos ou amplificadores, ou equipamentos produtores de ruído, conforme art. 7o da Lei Municipal nº 8.097/1997.

⁵ <http://portal.seuma.fortaleza.ce.gov.br/fortalezaonline/portal/inicioalvarafuncionamento.jsf>

efetivo poder de polícia, visto o procedimento, em alguns casos, e quando não, pelo menos parcialmente, ocorrer no ambiente eletrônico, sem a prática do poder de polícia.

Consequentemente, a adoção de critério que não seja compatível com a hipótese de incidência exercida pelo poder de polícia deve ser reprovável, pois a base de cálculo deve estar relacionada ao custo da atividade. Se quase todo o procedimento ocorre no ambiente eletrônico, sem a comprovação de que o poder de polícia é exercido, o que justifica a adoção tão somente da área construída para aferição do critério quantitativo?

Por qual motivo não se identificou outros parâmetros como localização do bem imóvel; produção de resíduos sólidos; atividade econômica (industrial, comercial ou prestação de serviço) para quantificar o valor da taxa?

O que se percebe, portanto, é a sede da arrecadação pelo fisco municipal que desvirtua a essência do critério material e quantitativo da taxa, tributo que leva consigo o caráter sinalagmático da equivalência, no qual a extensão e intensidade da atividade estatal representa e impacta diretamente no custo em que o tributo terá para o contribuinte, sob pena de, caso contrário, ser um imposto com o nome de taxa.

CONCLUSÃO

Verificou-se que o Município de Fortaleza, através da promulgação da Lei Complementar 241, de 22 de novembro de 2017, alterou a regra de incidência relativa à Taxa de Licença para Localização e Funcionamento de Estabelecimentos e Atividades Diversas, concretizada pela concessão do Alvará de Funcionamento.

Neste sentido, analisou-se primeiramente as lições sobre hipótese de incidência e regra matriz de incidência como forma de justificar que a terminologia de Paulo de Barros Carvalho pode ter uma conotação geral, quando adotada pelo Código Tributário Nacional e outra específica, quando instituída a lei pelo ente competente.

Em seguida, observou-se que o Código Tributário Nacional, ao expor a regra matriz de incidência geral, traz em seu núcleo apenas o critério material, revestindo-se a norma de uma proposição antecedente de cunho hipotética cuja concretização da hipótese só vai aparecer na norma específica. Ainda sobre o critério material trazido pela norma geral, identificou-se que a equivalência será o atributo que diferencia a taxa dos impostos, conceito este inclusive adotado pela doutrina es-

trangeira, notadamente a de José Casalta Nabais, que ressalta esse critério no sistema tributário português.

Ao se analisar a regra matriz de incidência específica, notadamente, o Código Tributário do Município de Fortaleza, que fora aprovado pela Lei Complementar 159 e alterado pela Lei Complementar 241, de 22 de novembro de 2017, pontuou-se que a inovação legislativa alterou o prazo de concessão da taxa, que passou a ser anual; assim como quantificou o valor do tributo apenas com base na área construída, afastando a equivalência entre o poder de polícia, o montante tributável e o custo da atividade, principalmente em razão de todo o procedimento de licenciamento ocorrer no ambiente eletrônico.

Por esse motivo, concluiu-se que a inovação legislativa preocupou-se com o aumento de arrecadação e, com isso, equiparou a taxa a um imposto, espécie tributária unilateral que não leva em consideração a equivalência na sua cobrança, qual seja a relação entre a atividade estatal do exercício do poder de polícia, o custo da atividade e o valor do tributo. Sem essa equivalência, a legitimidade da exação fica prejudicada por afrontar diretamente os atributos intrínsecos à taxa de polícia.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6.ed., 8 tiragem, São Paulo: Malheiros, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

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

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 16a ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23.ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9.ed.-rev. São Paulo: Saraiva, 2012.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2013.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 17.ed. São Paulo:Atlas, 2004.

GUIMARAES, Marcela Cunha; MAZETTI, Laíse Ângelo Mazetti. Transparência e justiça fiscal na exigência das taxas. **Revista de Direito Tributário e Financeiro**. Brasília, v. 2, n. 1, Jan/Jun.2016,

p. 240 - 257, disponível em: <<http://www.indexlaw.org/index.php/direitotributario/article/view/1046/pdf>> acesso em 09 set.2018.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**.26.ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2015.

MACHADO, Schubert de Farias, e MACHADO, Hugo de Brito. **Dicionário de direito tributário**. São Paulo: Atlas, 2011.

MARINELA, Fernanda. **Direito Administrativo**. 4.ed.Niterói: Impetus, 2011.

MENDONÇA, Maria Lírida Calou de Araujo e; PACOBAHYBA, Fernanda Mara de Oliveira Macedo Carneiro. **A Escola do Constructivismo lógico-semântico e os limites da interpretação: uma (re) conceituação do tributo no Brasil**. III Encontro de Internacionalização do CONPEDI, Madrid, Espanha, 2015.

NABAIS, José Casalta. **Sobre o regime jurídico das taxas**. In: Revista de legislação e jurisprudência, ano 145º, 2015/16.

NABAIS, José Casalta. **Que futuro para a sustentabilidade fiscal do Estado?** In: João Carlos Loureiro /Suzana Tavares da Silva (Coord.), A economia social e civil: um retrato prático e perspectivas teóricas -que caminhos de futuro?, Projecto SPES, IJ/FDUC, 2015.

VASCONCELOS, Arnaldo. **Teoria da norma jurídica**. 5.ed. São Paulo: Forense, 2000.