# VOTO

**O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):**

Inicialmente, assento a similitude fática e jurídica entre os julgados tidos por divergentes. Os períodos em discussão são os anos de 2004 e 2005 (acórdão embargado) e de 2003 a 2005 (acórdão paradigma), portanto, na vigência da Lei nº 13.477/2002.

A Segunda Turma entendeu ilegítimo o critério da Lei nº 13.477/2002, a qual utiliza, **isoladamente** , o tipo de atividade desenvolvida no estabelecimento do contribuinte – no caso, a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT) – para aferir o custo do exercício do poder de polícia. Já a Primeira Turma assentou que a Lei nº 13.477/2002 fixou parâmetros objetivos para a aferição da base de cálculo, guardando correspondência com os custos do exercício do poder de polícia.

O entendimento da Segunda Turma, a meu sentir, é o que melhor espelha a jurisprudência da Corte.

É certo que o Supremo Tribunal Federal tem reiteradamente dito que o princípio da capacidade contributiva aplica-se às taxas. De outro giro, também é certo que a Corte sempre consignou que o valor dessas exações, por serem elas orientadas pelo princípio da justiça comutativa, deve guardar razoável proporção com os custos da atuação estatal subjacente. Vejamos alguns julgados paradigmáticos.

No RE nº 177.835/PE, sessão de 22/4/99, DJ de 25/5/01, o Tribunal Pleno reconheceu a constitucionalidade da taxa de fiscalização dos mercados de títulos e valores mobiliários, que variava conforme o patrimônio líquido da empresa. Na ocasião, o Relator da causa, o Ministro **Carlos Velloso** , sustentou que o fato de a taxa variar em função do patrimônio líquido da empresa realizaria o princípio da capacidade contributiva, o qual, em sua concepção, não se restringia apenas aos impostos. O Ministro **Nelson Jobim** , por sua vez, disse que a referência ao patrimônio líquido da empresa seria " **um critério pelo qual se [podia] aferir o tipo de serviço prestado, considerando a circunstância de que, quanto maior o patrimônio líquido, maior a atividade desenvolvida na Bolsa** ". Para o Ministro **Néri da Silveira** , a fiscalização realizada pela CVM estava relacionada com o volume de operações da empresa e com seu patrimônio, em razão do qual a taxa variava, traduzindo – de maneira presumida – esse volume de operações.

Plenário Virtual - minuta de voto - 05/02/2013 00:00

Na ADI nº 1.948/RS-MC, na sessão de 4/2/99, DJ de 14/9/01, cuja medida liminar foi indeferida, discutia-se a constitucionalidade de lei que introduzira tabela estipulando taxa de fiscalização e controle de serviços públicos delegados conforme faturamento anual. Para o Relator do acórdão, o Ministro **Nelson Jobim** , o faturamento seria um critério (e não uma base de cálculo) razoável para a incidência da exação (taxa fixa), tendo em vista que seria possível presumir "que **a empresa, faturando mais, [demandava] um maior nível de fiscalização, tendo em vista a extensão de seu trabalho** ". Já para o Ministro **Carlos Velloso** , a variação da taxa em função das faixas de faturamento seria uma forma de realizar o princípio da capacidade contributiva.

No RE nº 220.316/MG, sessão de 12/8/99, DJ de 29/6/01, o Supremo Tribunal Federal concluiu pela constitucionalidade da taxa de fiscalização e funcionamento cobrada como contrapartida ao exercício do poder de polícia e calculada em razão da área fiscalizada. O Relator, o Ministro **Ilmar Galvão** , logo de início, destacou que **o exercício do poder de polícia, naquele caso, estava relacionado com a ocupação de imóveis** e que tal característica (a área do imóvel) poderia ser levada em consideração "como **critério de aferição da intensidade , da frequência ou da extensão do serviço de fiscalização prestado pelo ente público** ". Sua Excelência ainda aduziu ser o tributo justificado pelo exercício do poder de polícia "referido a cada contribuinte em particular, e de modo divisível, porque em ordem a **permitir uma medida tanto quanto possível justa, para efeito de contraprestação** ". No entendimento do Ministro **Carlos Velloso** , a situação revelava a realização da isonomia tributária bem como do princípio da capacidade contributiva.

No RE nº 416.601/DF, sessão de 10/8/05, DJ de 30/9/05, esta Corte considerou constitucional a taxa de controle e fiscalização ambiental (TCFA) do IBAMA, prevista em artigos da Lei nº 6.938/81, com a redação dada pela Lei nº 10.165/2000, a qual variava conforme o potencial de poluição e grau de utilização de recursos naturais (pequeno, médio e alto) e conforme fosse microempresa, empresa de pequeno porte, empresa de médio porte ou empresa de grande porte. Sobre o tema, o Relator, o Ministro **Carlos Velloso** , com apoio em Sacha Calmon, entendeu que essa **variação do valor da taxa seria um reflexo do "maior ou menor trabalho do poder público, maior ou menor exercício do poder de polícia"** .

Importa, ainda, destacar desses julgados que, para que a Corte concluísse ser legítimo o valor de uma taxa variar em função de determinado critério, era necessário verificar, **em abstrato** , se isso tinha

Plenário Virtual - minuta de voto - 05/02/2021 00:00

razoável correlação com a existência de maior ou menor extensão, intensidade ou frequência do trabalho ou atividade que o Poder Público se via obrigado a desempenhar.

Pois bem. Há que se ponderar os princípios da capacidade contributiva e da justiça comutativa na fixação do valor das exações dessa espécie. Afinal, se as taxas ficassem submetidas apenas ao primeiro preceito, desgarrando-se dos custos da atividade estatal que buscam custear, acabariam elas se transformando em verdadeiros impostos.

Muito por conta dessas orientações, a Corte vem consignando, por exemplo, que o número de empregados não pode ser utilizado como critério para dimensionar o valor das taxas de fiscalização, localização e funcionamento. A utilização desse critério faz com que o valor da taxa se desvincule dos custos que ela pretende cobrir. Nessa direção:

> "Agravo regimental em recurso extraordinário com agravo. 2. **Direito Tributário. Taxa de fiscalização de localização, instalação e funcionamento. Lei municipal 9.670/83. Base de cálculo. Número de empregados. Impossibilidade. Precedentes** . 3. Ausência de argumentos capazes de infirmar a decisão agravada. 4. Agravo regimental a que se nega provimento" (ARE nº 803.725/SP-AgR, Segunda Turma, Relator o Ministro **Gilmar Mendes** , DJe de 1º/7/14 – grifei).

> "Recurso Extraordinário. Taxa de Licença para Localização, Funcionamento e Instalação (TLIF). Base de cálculo. Número de empregados. Dado insuficiente para aferir o efetivo Poder de Polícia. Artigo 6º da Lei nº 9.670/83. Inconstitucionalidade. Jurisprudência pacífica da Corte. 1. A taxa é um tributo contraprestacional (vinculado) usado na remuneração de uma atividade específica, seja serviço ou exercício do poder de polícia e, por isso, não se atém a signos presuntivos de riqueza. As taxas comprometem-se tão somente com o custo do serviço específico e divisível que as motiva, ou com a atividade de polícia desenvolvida. 2. **A base de cálculo proposta no art. 6º da Lei nº 9.670/83 atinente à taxa de polícia se desvincula do maior ou menor trabalho ou atividade que o Poder Público se vê obrigado a desempenhar em decorrência da força econômica do contribuinte. O que se leva em conta, pois, não é a efetiva atividade do Poder Público, mas, simplesmente, um dado objetivo, meramente estimativo ou presuntivo de um ônus à Administração Pública. 3. No tocante à base de cálculo questionada nos autos, é de se notar que, no RE 88.327/SP, Rel. Min. Décio Miranda (DJ 28/9/79), o Tribunal Pleno**

Plenário Virtual - minuta de voto - 05/02/2021 00:00

> **já havia assentado a ilegitimidade de taxas cobradas em razão do número de empregados. Essa jurisprudência vem sendo mantida de forma mansa e pacífica.** 4. Recurso extraordinário não provido" (RE nº 554.951/SP-AgR, Primeira Turma, de minha relatoria, DJe de 19/11/13).

No mesmo sentido: RE nº 736.441/SP-AgR, Primeira Turma, Relator o Ministro **Luiz Fux** , DJe de 28/10/15; ARE nº 910.033/SP-AgR, Primeira Turma, Relator o Ministro **Edson Fachin** , DJe de 18/12/15; RE nº 727.579/SP-AgR, Relatora a Ministra **Rosa Weber** , DJe de 15/8/13.

Dito isso, importa analisar se Taxa de Fiscalização de Estabelecimentos (TFE) aqui em questionamento, cobrada da ECT, estaria observando não só o princípio da capacidade contributiva, mas também o princípio da justiça comutativa.

A referida taxa, prevista na Lei nº 13.477/02, tem por fato gerador desenvolvimento, no âmbito do poder de polícia, de atividades de controle, vigilância ou fiscalização do cumprimento da legislação municipal disciplinadora do uso e da ocupação do solo urbano, da higiene, da saúde, da segurança, dos transportes, da ordem ou da tranquilidade públicos relativamente aos estabelecimentos situados no Município de São Paulo, bem como atividades permanentes de vigilância sanitária. Note-se que o exercício do poder de polícia subjacente à taxa tem forte relação com a área do estabelecimento fiscalizado.

Conforme consta do acórdão proferido pelo Tribunal de origem, em razão dessa lei, o valor da TFE, exigida, em regra, anualmente, passou a variar em função da atividade exercida no estabelecimento. Assim, em face de cada estabelecimento em que se realiza determinada atividade, cobra-se um valor a título dessa taxa; em face de cada estabelecimento em que se realiza outra atividade, cobra-se outro valor a mesmo título.

É por todos sabido que, na ECT, há uma diversidade de estabelecimentos, os quais, não obstante o exercício da atividade de correio, possuem características muito distintas, inclusive quanto ao tamanho. Num mesmo município, a empresa pode ter um estabelecimento de, por exemplo, alguns mil metros quadrados, no qual realiza triagem de cartas e encomendas, e também uma agência de correios, ocupando o espaço de uma pequena casa.

Parece-me claro que, comparando com o grande estabelecimento, o pequeno demanda menor atividade de controle, vigilância ou fiscalização

Plenário Virtual - minuta de voto - 05/02/2021 00:00

do cumprimento da legislação municipal disciplinadora do uso e da ocupação do solo urbano, da higiene, da saúde, da segurança, dos transportes, da ordem ou da tranquilidade públicos, ou mesmo de vigilância sanitária.

A situação aqui é análoga àquela referida pelo Ministro **Ilmar Galvão** no julgamento do já citado RE nº 220.315/MG:

> "(...) **[A] nenhuma consciência jurídica poderia repugnar que variassem, em função dos respectivos estabelecimentos fiscalizados as taxas de licença de funcionamento exigidas de um supermercado e de uma simples quitanda de bairro .**
>
> **(...)**
>
> **Desnecessário maior agudeza de espírito para identificar-se na área ocupada pelos respectivos estabelecimentos um valioso critério discriminatório a ser considerado em cada caso** , sem que da circunstância de constituir ela um dos fatores determinantes do valor venal do imóvel, base de cálculo do IPTU, se possa concluir pelo risco de bitributação.
>
> (...)
>
> Com efeito, o que nesse último caso [taxa de licença e localização], que é o versado nestes autos, justifica a exigência do tributo é o exercício do poder de polícia referido a cada contribuinte em particular, e de modo divisível, porque em ordem a permitir uma medida tanto quanto possível justa, para efeito de contraprestação" (destaquei).

Mas o que a lei ora combatida fez? Simplesmente estabeleceu que todo estabelecimento em que se exerça a atividade de correio está sujeito a um único valor a título de taxa de fiscalização, localização e funcionamento, a ser cobrado anualmente. O diploma municipal não fez, desse modo, qualquer distinção a respeito do tamanho dos estabelecimentos da ECT. A meu sentir, a lei, ao assim proceder, se desvinculou do princípio da justiça comutativa.

Essa inconstitucionalidade também pode ser verificada a partir de outro exemplo. Imagine-se que uma instituição financeira exerça sua atividade num grande prédio localizado no município, e que outra, mais modesta, exerça sua atividade numa simples sala comercial, também localizada no mesmo município. Pela lei, deve-se cobrar o mesmo valor a título de TFE de ambas as instituições, pois, nos dois estabelecimentos, se exerce a mesma atividade, isto é, a atividade financeira. Ocorre que é evidente que o

Plenário Virtual - minuta de voto - 05/02/2021 00:00

estabelecimento da primeira instituição financeira demanda maior trabalho ou atividade do Poder Público quando comparado com o estabelecimento da segunda. Isso revela, mais uma vez, que a lei combatida se desvinculou daquele preceito.

Note-se que não se está a afirmar que o critério da atividade realizada não pode ser utilizado no dimensionamento de taxas. O que se está a dizer é que, no caso, o critério foi mal utilizado, fazendo com que a lei incorresse na referida inconstitucionalidade. Nesse sentido, eu até consideraria a lei seria constitucional se ela, na fixação do valor TFE a ser cobrado da ECT, conjugasse, por exemplo, a atividade exercida nos estabelecimentos com a área a ser objeto de fiscalização, de modo a bem espelhar o custo da atividade estatal. Todavia, não foi isso o que a lei consignou.

Ante o exposto, dou provimento aos embargos de divergência para, cassando o acórdão embargado, dar provimento ao recurso extraordinário interposto pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, a fim de que se restabeleça a sentença.

É como voto.

## REAJUSTE DE VOTO

O que se discute nestes autos, na essência, é a validade da cobrança, em face da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT), da Taxa de Fiscalização de Estabelecimentos (TFE), prevista na Lei nº 13.477/02, dimensionada unicamente com base na natureza das atividades desenvolvidas nos estabelecimentos.

Na sessão de 6/6/18, votei dando provimento aos embargos de divergência, para, cassando o acórdão embargado, dar provimento ao recurso extraordinário interposto pela ECT, a fim de que se restabelecesse a sentença. Pediu vista o Ministro **Alexandre de Moraes** .

Ocorre que, com bem observou Sua Excelência, no voto-vista, a Corte, posteriormente, reconheceu a repercussão geral da matéria.

O assunto corresponde ao Tema nº 1.035, ARE nº 990.094-RG, Relator o Ministro **Gilmar Mendes** , DJe de 26/9/19, no qual se discutirá a "constitucionalidade da utilização do tipo de atividade exercida pelo estabelecimento como parâmetro para definição do valor de taxa instituída em razão do exercício do poder de polícia".

Plenário Virtual - minuta de voto - 05/02/2021 00:00

Eis a ementa do referido julgado:

> "Recurso Extraordinário. Direito Tributário. Taxa Instituída Em Razão Do Exercício De Poder De Polícia. Repercussão Geral. Base De Cálculo. Atividade exercida pelo estabelecimento. 1. Reconhecimento da repercussão geral da questão relativa à constitucionalidade da fixação do valor de taxa, instituída em razão do exercício do poder de polícia, em função do tipo de atividade exercida pelo estabelecimento. 2. Proposta de reafirmação de jurisprudência com fixação de tese segundo a qual é constitucional a utilização do tipo de atividade exercida pelo estabelecimento como parâmetro para definição do valor de taxa instituída em razão do exercício do poder de polícia rejeitada pelo Plenário virtual. Submissão do feito ao Plenário físico" (ARE nº 990.094-RG, Tribunal Pleno, Relator o Ministro **Gilmar Mendes** , DJe de 26/9/19).

Ante o exposto, reajusto meu voto e acolho a proposta do Ministro **Alexandre de Moraes** , tornando sem efeito as decisões e os acórdãos do Supremo Tribunal Federal proferidos nestes autos e determinando a devolução dos autos ao Tribunal de origem, para que aguarde o julgamento do Tema nº 1.035 da Repercussão Geral. Ficam prejudicados os embargos de divergência.

Plenário Virtual - minuta de voto - 05/02/2021 00:00