

## TAXA ESTADUAL DE PROTEÇÃO CONTRA INCÊNDIO

O recente Código Tributário do Estado da Guanabara (Lei n.º 672, de 9-12-1964) criou, no art. 149, uma "taxa de proteção contra incêndio", com características semelhantes às de tributo que já existia em outras legislações estaduais, como a de Pernambuco. A propósito da controvérsia judicial que se tem mantido acêrca da constitucionalidade da referida taxa, a Redação julgou oportuno dar publicidade, nesta seção da *Revista de Direito*, a três trabalhos de relevante interêsse, assinados por nomes dos mais ilustres da ciência jurídica nacional:

1. Memorial apresentado pelo Dr. M. SEABRA FAGUNDES ao Supremo Tribunal Federal, no Recurso ordinário em mandado de segurança n.º 13.988, como advogado do Estado de Pernambuco.
2. Parecer do Professor ALIOMAR BALEIRO.
3. Parecer do Professor CAIO TÁCITO.

### SUMARIO:

I) *A inclusão, na Súmula, da tese de inconstitucionalidade da taxa de bombeiros de Pernambuco, não afasta, por si só, o reexame da matéria (Reg. Int. do S.T.F., cap. XX, art. 15).*

II) *É fora de controvérsia que a incidência do impôsto único sôbre combustíveis não exclui a incidência de taxa sôbre os que comerciam com essas mercadorias.*

III) *Quando a parte suscita na inicial duas questões autônomas juridicamente, e ao recorrer se restringe a uma delas, o contencioso na instância de recurso não pode estender-se à questão desprezada pelo próprio interessado.*

IV) *O serviço de extinção de incêndios, conforme a doutrina, tanto nacional como estrangeira, e a prática tradicional em nosso País, é especial e não essencial, pois não é prestado a toda a coletividade.*

V) *A utilidade parcial do serviço aconselha o seu custeio apenas pela parte da coletividade, que aufera a sua prestação.*

VI) *O custeio do serviço de bombeiros apenas por industriais e comerciantes atende ao princípio da igualdade, pela*

repartição do ônus em proporção à utilidade do mesmo. O artigo 202 da C. F. ampara êsse critério.

VII) A falta de generalidade na incidência da taxa de bombeiros encontra símile nas taxas de pavimentação e de pedágio.

VIII) A incidência sobre o valor do movimento econômico, apurado para o lançamento do imposto de indústrias e profissões, é simples apêlo a uma base de cálculo já conhecida, e não lançamento do fato gerador — exercício profissional. Trata-se apenas da adoção, por critério remissivo, de regras da legislação fiscal do Município.

IX) A insistência do Estado no reexame da matéria se inspira no propósito, pouco comum ao Fisco, de não onerar com o custeio do serviço aquêles a quem êle não aproveita.

X) Pareceres dos professores Aliomar Baleeiro e Caio Tácito.

### 1. Memorial apresentado pelo Dr. M. SEABRA FAGUNDES

Egrégio Tribunal

#### EXPOSIÇÃO

A firma Amadeo Romaguera, que exerce, no Recife, Estado de Pernambuco, o comércio de combustíveis e óleos lubrificantes para veículos automotores, impetrou mandado de segurança contra a cobrança da Taxa de Bombeiros (Código Tributário Estadual, arts. 786, 787 e 788), alegando: a) que a natureza do seu comércio, sujeito, por força do art. 15, número III, § 2.º, da Constituição Federal, ao imposto único sobre combustíveis, líquidos e gasosos, impede a incidência de qualquer outro imposto; b) que a taxa de bombeiros é, na realidade, um imposto com destinação especial, e não uma taxa, pois toda a população do Recife é beneficiária do serviço de extinção de incêndios e não apenas os comerciantes, e sendo imposto é inconstitucional pela falta de generalidade.

#### A DECISÃO RECORRIDA

Denegada a segurança e tendo havido agravo, a êste o Egrégio Tribunal de Justiça negou provimento.

A firma impetrante recorreu ordinariamente para essa Colenda Côrte Suprema, já agora com invocação apenas do art. 15, n.º III, § 2.º, da Constituição Federal, não mais negando à taxa de bombeiros o caráter correspondente à sua denominação.

O Estado, contra-arrazoando, sustenta:

a) Que a unicidade do imposto instituído pelo art. 15, n.º III, § 2.º, da Constituição da República, exclui a incidência, sobre o comércio de combustíveis líquidos ou gasosos, de outros impostos, mas não de taxas;

b) que a taxa de bombeiros, criada no Código Tributário, é realmente taxa, e não imposto com destinação especial.

O exame desta segunda questão é feito, não obstante o restrito do pedido no recurso o dispense, por mera cautela de defesa, tendo em conta ponto de vista manifestado por essa Colenda Côrte Suprema, em caso anterior, sobre a mesma taxa (Súmula 274).

#### O DIREITO APLICÁVEL

Para sustentação do seu ponto de vista o Estado recorrido invoca os arts. 154, 158, n.º II, 287 e 798, n.º I, letra c, do Código de Processo Civil, o próprio art. 15, n.º III, § 2.º, da Constituição Federal, e os artigos 786, 787 e 788, do Código Tributário.

#### PRECEDENTES JUDICIAIS

Quanto à questão da incompatibilidade da taxa de bombeiros com o princípio da unicidade do imposto, a jurisprudência dêsse Pretório Supremo é tranqüila, no sentido de admitir que taxa e imposto único possam coexistir (Rec. extr. n.º 48.879, D. J., Apenso ao n.º 221, pág. 1.117; Rec. ord. em mand. de seg. n.º 9.468, Rev. Dir. Adm., vol. 75, pág. 36).

Quanto à natureza de imposto da taxa de bombeiros, ocorre o oposto. Essa Magna Côrte assentou:

“É inconstitucional a taxa de serviço contra o fogo cobrada pelo Estado de Pernambuco” (Súmula 274).

#### UMA QUESTÃO PRELIMINAR

Na espécie o contencioso se reduz, em face dos arts. 154, 158, n.º II, 287, e 798, n.º I, letra c, do Código de Processo Civil, nos quais assenta o princípio, pacífico na doutrina e na jurisprudência, de que o juiz não pode julgar *ultra petita*, à questão da incompatibilidade da taxa de bombeiros com a sujeição da mercadoria de comércio do recorrente (combustíveis derivados do petróleo) ao imposto único, previsto no art. 15, n.º III, § 2.º, da Constituição Federal. Isto porque, se o Recorrente impugnou a obrigação de contribuir por dois fundamentos, e ao recorrer ordinariamente desprezou um dêles (o da natureza de imposto da taxa de bombeiros), o contencioso da instância de recurso ordinário ficou restrito a uma só impugnação.

Restringida voluntariamente a impugnação, na instância de recurso, não cabe ao juízo *ad quem* analisar o tributo, sob ângulo ao qual não mais é êle impugnado. Nem colhe dizer que a motivação não se confunde com o pedido, pois ambos se entrelaçam, necessariamente, como causa e efeito. Tanto que a motivação pode assumir a força de coisa julgada, ao

lado da *conclusão pròpriamente dita* (Cód. Proc. Civil, art. 287, parágrafo único). Ao juiz só é lícito apoiar-se em texto não invocado pela parte, quando a *questão*, que assim decida, seja a mesma que a parte suscitou. Desde, porém, que a *lide* envolva arguições inteiramente autônomas, assentes em disposições também autônomas do direito positivo, cada uma das quais por si só é hábil a solucionar a controvérsia, embora a ângulos diferentes, inclusive com implicações práticas ou reflexas próprias, não fica ao julgador suprir a omissão da parte para dizer o seu direito por outro fundamento que não o invocado. É com maior razão lhe é vedado fazê-lo, se a parte mesma, como na espécie, desistiu, pela restrição que emprestou ao pedido em grau de recurso, de atacar o ato jurídico a determinado ângulo.

Acresce, ainda, com particular propriedade no caso concreto, que visando o pedido à declaração de inconstitucionalidade de uma lei, o julgador há de ter em consideração que, se a inconstitucionalidade só se declara quando não existe outra base para a solução do litígio, ela não deve ser pronunciada sob certo prisma que, a juízo do próprio interessado, se afigura incapaz de servir ao ataque do ato legislativo.

Nem importa em contrário o figurar na *Súmula* a inconstitucionalidade da taxa de bombeiros de Pernambuco, pois tal circunstância não há de compelir o interessado à aceitação de uma inconstitucionalidade que não pede. Levar até aí as conseqüências da inclusão na *Súmula*, será atribuir a êsse fato o efeito de pronunciamento de inconstitucionalidade *erga omnes*, que pela Constituição da República é privativo do Senado (art. 64).

## ARGUMENTAÇÃO DE MERITIS

### *Incompatibilidade entre taxa e impôsto único*

No que diz com o conflito entre taxa e impôsto único, invocam-se aqui, para o não-provimento do recurso, apenas os precedentes já citados.

### *Natureza de impôsto atribuída à taxa de bombeiros e falta de generalidade da sua incidência*

Em relação ao outro ponto — a natureza de *impôsto*, e não de *taxa*, do tributo de que se trata, e a incidência dêle apenas sôbre certo grupo de beneficiários do serviço de extinção de incêndios, tendo como conseqüência a sua inconstitucionalidade — o Recorrido, conquanto convencido de que, em face da preliminar suscitada, a Egrégia Côrte não chegará a apreciá-lo, se permite, por uma precaução de defesa, entrar na sua análise. E, ao fazê-lo, ousa confiar em que o Pretório Excelso, não obstante os argumentos que o levaram a ter a *taxa de bombeiros* como impôsto, e a declará-la inconstitucional, com o efeito de inclusão na *Súmula* (número 274), possa modificar o seu juízo, uma vez mais compridamente esclarecido, seja a respeito da lei do Estado, seja a respeito dos fatos.

### *As razões do STF para haver a taxa de bombeiros por inconstitucional*

Três razões teve êsse Egrégio Tribunal para, em julgado anterior, haver por inconstitucional a *taxa de bombeiros*, de que cogita o Código Tributário do Estado de Pernambuco, sendo que uma delas (adiante enumerada em terceiro lugar) não foi sequer aventada pelo Impetrante.

A *primeira* diz com a essencialidade e generalidade do serviço de extinção de incêndio. Atribuindo-se a êsse serviço o caráter de serviço de interesse geral, “a ser prestado *uti universi*, como o são os da defesa do país, do ensino primário, da polícia, etc.”, nega-se a possibilidade do seu custeio através de taxa, tributo destinado a custear serviços não essenciais, serviços de natureza especial e prestação divisível (Rec. em mand. de seg. n.º 4.468, *Rev. Dir. Adm.*, vol. 75, pág. 39).

A *segunda*, de certo modo contradizendo essa outra, em que a generalidade do serviço leva a excluir a possibilidade do seu custeio mediante taxa, tem que não é possível custear o serviço apenas pelas contribuições de “determinado número de estabelecimentos comerciais ou industriais”, devendo êle ser mantido à custa “de todos os habitantes do Estado”, aos quais “fôsse prestado ou pôsto à disposição”. A *taxa de bombeiros* só seria legítima se incidisse sôbre todos os habitantes capazes de utilizar o serviço de extinção de incêndio (rev. e vol. cits., págs. 39, 42 e 43).

A *terceira* considera que a taxa, incidindo no caso, percentualmente, sôbre o valor de vendas que dá origem ao lançamento do impôsto de indústria e profissões, se confunde com êste, que é privativo do Município. Com “a rotulagem de taxa, na verdade o que o Estado está fazendo é a instituição de um adicional de um impôsto que lhe não pertence, que não lhe foi deferido expressamente pela Constituição” (rev. e vol. cits., págs. 41, 42 e 43).

### *Essencialidade ou especialidade do serviço*

A caracterização de um serviço público como essencial se afigura impossível à luz de considerações apriorísticas e doutrinárias. Não há, entre os critérios utilizados para tanto, nenhum que resista ao confronto com o que se pratica ou, pelo menos, se praticou, neste ou naquele país. Assim é que os serviços os mais aparentemente essenciais, como o de polícia de segurança, têm conhecido, mesmo entre nós, casos de exercício por pessoas privadas. Na cidade de Natal, como em outra, a vigilância noturna das moradias, na proteção contra assaltos e roubos, se fazia, há não muitos anos, através de uma associação privada — a Guarda Noturna — inteiramente estranha ao poder público (conquanto por êle tolerada), no custeio (feito por contribuições voluntárias de habitantes da cidade, que desejavam melhor proteção à noite para as suas casas), no recrutamento do pessoal, na organização interna, etc.

*A opinião de JÈZE*

Essa dificuldade de classificação científica do que seja serviço público essencial, somente prestável pelo poder público, e prestável necessariamente a toda uma população, faz GASTON JÈZE afirmar que somente a lei pode caracterizar como essencial, ou não, um serviço prestado ao público, pois essa caracterização é matéria política, situada no âmbito da discricção do Poder Legislativo (*Principios Generales del Derecho Administrativo*, versão espanhola de MILLÁN ALMAGRO, vol. II, pág. 107).

*O serviço de extinção de incêndios constitui exemplo de serviço público especial e não-essencial*

O serviço de extinção de incêndios, *data venia*, constitui, exatamente, um dos exemplos do que se vem de dizer. Não é essencial por natureza, tanto que, em todo o nosso país, somente algumas cidades contam com êle (há até capitais que não o possuem — João Pessoa, Teresina, Natal, Macaíó, etc.), tanto que em certas cidades é prestado por associados voluntários (Joinville, Blumenau, etc.), sob a influência de costumes estrangeiros. Daí dizer o Professor CAIO TÁCITO no seu parecer anexo:

“... o serviço de bombeiro, embora se encontre mobilizado para servir indistintamente a todos — é, em suma, um serviço pôsto à disposição de todos — tem destinatário certo e especificado, sempre que a sua prestação se torna concretamente necessária. É nesse sentido, como os demais serviços de utilidade pública (eletricidade, gás, água e esgôto, transporte), uma atividade estatal divisível e mensurável”.

Também o professor ANTÔNIO DE OLIVEIRA LEITE, em estudo sobre a *Distinção fundamental entre impostos e taxas*, caracteriza o serviço de bombeiros como “serviço público especial”, proporcionador, a membros da coletividade, de uma “vantagem especial”. E mostra como a sua prestação, embora útil a todos os habitantes de uma cidade, favorece mais a uns do que a outros, conforme a situação de cada um em face do risco (companhias de seguro, estabelecimentos comerciais, prédios vizinhos destes, etc.) (*Rev. Dir. Adm.*, vol. 49, pág. 37).

*A utilidade parcial do serviço aconselha o seu custeio por apenas parte da coletividade*

Útil o serviço de bombeiros apenas a uma parte da população do Estado (habitantes da Capital, e talvez de Municípios vizinhos, seria injusto mantê-lo à custa dos impostos gerais, cobrados da massa dos habitantes de todos os outros Municípios, que dêle não usam nem poderão jamais usar. A impossibilidade de generalizá-lo às populações do interior impede, ou pelo menos desaconselha, custeá-lo com impostos, ao mesmo

tempo que leva, por um critério de justiça fiscal, a alimentá-lo de taxas, meio hábil para onerar com as despesas do custeio os que realmente se beneficiam pela sua existência. A impossibilidade de generalização torna evidente que o serviço, divisível por um imperativo das circunstâncias, não deve, nem mesmo pode, ser custeado como se fôra um serviço geral. Atente-se em que o Estado, quando o mantém, é por uma tradição da vida administrativa do País, que leva os Governos Estaduais a assumir muitos dos ônus da administração do Município-capital, pois na realidade o Governo Municipal era que o deveria manter.

*A preocupação de não onerar, com o custeio do serviço de bombeiros, as populações do interior, que dêle não se beneficiam, levou o legislador a adotar o custeio mediante taxa e não impôsto*

Fácil teria sido ao legislador pernambucano gravar maciçamente a população do Recife com uma taxa de bombeiros, ou mesmo a população de todo o Estado, acenando a esta com a possibilidade de atendimento, pelo Corpo de Bombeiros da Capital, ou, quando maior a distância, pelos destacamentos policiais, no uso de precários recursos de luta contra o fogo. E então o ônus estaria igualmente repartido por todos e em todo o Estado. Mas êsse seria um critério injusto. Primeiro, porque a única aparelhagem extintora, adequada e eficiente, se acha na capital; segundo, porque a realidade notória é que nas cidades do interior do Estado, sem os fatores que nos grandes centros geram os incêndios, êstes são raríssimos, e quase sempre domináveis de início, até porque as pequenas proporções das cidades permitem alarma pronto e ataque imediato. Diante de tais circunstâncias repugnou ao legislador, inspirado exatamente no aprêço, que se lhe nega, pela igualdade relativa na distribuição do ônus tributário, sobrearregar a população do interior do Estado, com um impôsto (fôsse pela majoração adicional do de vendas e consignações, ou de outro qualquer, fôsse pelo uso da competência residual prevista no art. 21 da Constituição da República), que essa população pagaria em benefício exclusivo dos habitantes, mais prósperos, da capital.

*A incidência da taxa sobre industriais e comerciantes atende ao princípio da igualdade pela proporcionalidade do ônus de custeio*

Uma vez que o serviço de extinção de incêndios cobre apenas o Município do Recife, por isto não sendo possível sustentar que êle devesse ser custeado com fundos provenientes de impostos pagos por toda a população do Estado, cumpre sempre examinar a questão da desigualdade da incidência da taxa de bombeiros, porque afetando ela apenas parte dos que, naquela cidade, exercem atividades.

A generalidade dos tributos, como condição de igualdade, sejam êles impostos ou taxas, jamais se entendeu no sentido de que êles devam abranger a comunidade no seu todo, mas sim os que preenchem certas condições de vinculação à sua natureza econômica: renda acima de certo nível, no

impôsto de renda; imóvel de certas proporções, nos impostos predial (um simples barraco de favela não sofre a sua incidência) e territorial (terrenos de mínimas proporções são excluídos da imposição); natureza do veículo ou meio de transporte, no pedágio (as bicicletas, animais de montaria, etc., não o pagam); maior significação do benefício na taxa de calçamento (não incidente sobre todos os que usam a via pública, mas apenas sobre aqueles que têm no seu uso vantagem maior, pela valorização de imóvel marginal); etc. É normal, por conseguinte, que o poder impositivo afete, seja através de impôsto, seja através de taxa, aqueles que, por certas circunstâncias, estão ou em melhores condições econômicas para pagar, ou mais particularmente beneficiados por certos serviços públicos.

Foi a gradação do interesse em obter a prestação do serviço de extinção de incêndios, pela qual se identificaram certos grupos de administrados como por êle particularmente favorecidos, e outros como só remotamente podendo lhe auferir o proveito, que lhe deu lugar, no Código Tributário do Estado de Pernambuco, à incidência da *taxa de bombeiros* sobre os que comerciam, e não sobre a população em geral. Aliás, desigualdade em sentido absoluto haveria sempre, pois seria impossível abranger com a incidência (seria mesmo iníquo fazê-lo) todos quantos, ora mais, ora menos, se poderiam valer do serviço de extinção de incêndios. Sim, porque se contemplados os proprietários de imóveis em sua totalidade, ainda haveria os proprietários de automóveis que poderiam, mesmo na rua, ter necessidade do socorro de bombeiros; se contemplados, também, todos os proprietários de automóveis, ainda restariam os doentes hospitalizados, os passageiros de veículos coletivos, os hóspedes de hotéis, etc., todos interessados na proteção contra o fogo. Logo, o critério de onerar os que mais razão têm para usar o serviço, sobretudo porque mais expostos, pelo gênero da sua atividade, aos riscos do fogo, longe de representar tratamento desigual, representa tratamento proporcionalmente igual.

*O art. 202 da Constituição Federal ampara o critério da lei pernambucana*

Para proceder, como procedeu, o legislador pernambucano teve em conta, aliás, o preceito do art. 202 da Constituição da República, segundo o qual os *tributos terão caráter pessoal, sempre que isso fôr possível*. Preceito êsse quase sempre deslembrado pelas leis tributárias, na parte em que procura vincular o tributo ao proveito que da tributo aufera o contribuinte.

*A falta de generalidade da incidência da taxa de bombeiros encontra similitude na taxa de pavimentação e no pedágio, que jamais foram havidos por inconstitucionais*

Em qualquer grande cidade os incêndios ocorrem sempre, sempre e sempre em casas ou edifícios onde existe alguma atividade mercantil ou industrial. O que se explica pelo maior uso das instalações elétricas, com desgaste mais rápido, pela manutenção de iluminação noturna com aquecimento, por força da continuidade, propicia a curto-circuito, pela ausência

de pessoas que à noite possam, de imediato, conter o princípio de fogo, pela presença de estoques de fácil combustão, ou mesmo inflamáveis, como no caso do Recorrente, e, quando menos, de restos de embalagem (caixas, papéis, caixões, etc.), capazes de ampliar qualquer início de incêndio. Por isso, desigual seria a incidência, ou mais acentuada a desigualdade, se se quiser (tendo em consideração que nenhum impôsto incide sobre todos e cada um dos administrados), caso se onerassem também aqueles que, entre os habitantes da cidade, só muito remotamente, segundo as estatísticas, dão lugar ao socorro contra o fogo.

Ora, se na *taxa de pavimentação* (caracterize-se ou não como contribuição de melhoria, o que para o problema da igualdade carece de relevo), sempre havida por legítima pela jurisprudência dessa Colenda Corte (Rec. mand. seg. n.º 9.494, D. J. de 16-7-1964, pág. 475), a obrigação tributária é apenas dos proprietários marginais dos logradouros calçados, embora também usem a pavimentação os pedestres em geral e sobretudo os veículos (alguns de tal porte que pela passagem freqüente costumam danificar o calçamento), não há como descaracterizar a *taxa de bombeiros*, como taxa, porque incidente sobre casas de comércio, e não sobre prédios residenciais. O princípio que vige aqui, da oneração dos que mais freqüentemente utilizam o serviço de extinção do fogo e mais justificam a sua organização (comerciantes), é o mesmo que atua ali ao se gravarem os que tirem proveito mais direto da feitura do calçamento (proprietários marginais).

Se no pedágio (taxa de uso de rodovias, pontes, etc.), a obrigação tributária, segundo o nosso uso, é apenas dos veículos automotores, embora veículos movidos por tração humana (bicicletas, carros de mão, etc.), ou pedestres também usem estradas e pontes, não há que descaracterizar a *taxa de bombeiros* como taxa, porque incidente sobre casas de comércio e não sobre prédios residenciais. O critério de principalidade do uso da obra pública, que na *taxa de calçamento* e no *pedágio* explica a gravação dos que dela mais se beneficiam, ou mais a oneram com a utilização, deve, coerentemente, justificar que a *taxa de bombeiros* grave apenas aqueles que se beneficiam mais freqüentemente (para não dizer quase exclusivamente) do serviço de extinção de fogo, e que dêste serviço mais esforço exigem na eventualidade de sinistros.

*A incidência sobre o valor do movimento econômico, apurado para lançamento do impôsto de indústrias e profissões, é simples apêlo a uma base de cálculo já conhecida, e não lançamento do fato gerador — exercício profissional*

A circunstância do Código Tributário fazer incidir a *taxa de bombeiros* na porcentagem de “vinte e cinco centésimos por cento (0,25%) sobre o movimento que deu origem ao lançamento do impôsto de indústria e profissão, parte fixa ou variável” (art. 788), não a converte, de nenhum modo, em adicional a êsse impôsto, privativo do Município do Recife (C. F., art. 29, III). Quando alguns votos lhe atribuíram êsse sentido, desconheciam, pelo teor insuficiente dos autos no caso, o que em verdade se

passava. Ou melhor, desconheciam o teor completo dos dispositivos, através dos quais se instituiu essa taxa. O que, aliás, é ponderado, com propriedade e em justa medida, no excelente voto do desembargador ÂNGELO JORDÃO FILHO:

“Cuido que essa nova orientação do Egrégio Supremo Tribunal Federal sobre o conceito da taxa de bombeiros, existente no Código Tributário de Pernambuco, decorreu de má exposição, *data venia*, do caso que foi submetido a seu julgamento, pelas partes interessadas. Pelo que se colhe dos votos expostos ficou, entre seus eminentes Ministros, a impressão de que a taxa de bombeiros somente é cobrada dos que empregam sua atividade no comércio de lubrificantes e combustíveis, incidindo a mesma taxa sobre o valor atingido pelo imposto de indústrias e profissões que pagar o respectivo comerciante. Não, isto não é o que ocorre. O legislador estadual tomou como base, ora o imposto estadual, ora o imposto municipal, ora o próprio movimento, dependendo da natureza do estabelecimento e das atividades das pessoas físicas ou jurídicas”.

O que reza o Código, ao instituir a taxa, é o seguinte:

“Art. 786 — Para manutenção do Serviço de Incêndios, será cobrada a taxa de bombeiros, que incidirá sobre as atividades comerciais, industriais e equivalentes, inclusive depósitos, agências ou escritórios comerciais ou industriais, *localizados na capital do Estado*.

Art. 787 — A “Taxa de Bombeiros” será cobrada à razão de um por cento (1%) sobre o imposto de *vendas e consignações, quando este for devido*.

Art. 788 — Para os estabelecimentos e atividades de pessoas físicas ou jurídicas não sujeitas ou isentas do imposto de vendas e consignações, será cobrada a taxa à razão de vinte e cinco centésimos por cento (0,25%) sobre o movimento que *der origem ao lançamento do imposto de indústria e profissão, parte fixa ou variável*.

§ 1.º — *As agências de navegação marítima e aérea e de transporte rodoviário recolherão a taxa à razão de cinco centésimos por cento (0,5%) sobre o referido movimento*.

§ 2.º — *Quando não houver estimativa do valor da operação que servir de base à coleta do imposto de indústria e profissão, a taxa será cobrada na base de dez por cento (10%) sobre o valor deste imposto*.

§ 3.º — *Os açougues que explorarem o comércio de carne verde, pagarão a taxa de cinco centésimos por cento (0,05%) sobre o movimento comercial anual devidamente apurado pela Diretoria de Rendas da Capital”*.

Foi tendo em vista esses textos, e após sumariá-los, que, no voto citado, o Desembargador JORDÃO FILHO arrematou:

“Por esses exemplos, vê-se, de modo claro, que os diversos impostos, aqui mencionados, foram procurados, não com o intuito de agravá-los com as respectivas percentagens, mas como uma forma prática de ser encontrada uma base concreta para que fôsse firmado o *quantum* da referida taxa”.

Como se vê, somente no caso do comércio de carne verde o legislador instituiu critério próprio para o lançamento, ou seja, um critério sem remissão aos existentes para a incidência doutros impostos. Decerto pela não-incidência, segundo a legislação municipal e a do próprio Estado, de impostos sobre esse comércio.

O que fez o legislador estadual, portanto, foi simples remissão aos cálculos de incidência doutros tributos, do próprio Estado (vendas e consignações) e do Município (indústria e profissão). Somente isso. E essa remissão ao movimento econômico que dá origem ao lançamento do imposto de indústrias e profissões, não significa adicionar qualquer percentual a esse imposto, senão apenas usar uma base de cálculo também usada pela Municipalidade. O legislador estadual, com assim proceder, não interferiu no campo tributário do Município, para tributar fato gerador sujeito ao poder impositivo deste, ou seja, para tributar o exercício de atividade profissional (comércio, indústria, etc.).

“*Base de cálculo*”, ensina o Professor ALIOMAR BALEEIRO, no parecer anexo, “não se confunde com *fato gerador*, nem caracteriza qualquer imposto. É apenas uma técnica de que se serve o legislador para estabelecer ou tarifar as alíquotas. O mesmo imposto freqüentemente adota diversas bases de cálculo, inclusive a que serve a imposto de competência outra (p. ex.: o imposto de rendas, federal, serve-se do movimento do imposto de vendas e consignações, do Estado, quando o contribuinte não tem contabilidade ou a tem imprestável, arts. 40 e 41 do Reg. do Imp. de Renda; esse mesmo imposto de renda, na cédula G, se aproveita do lançamento do imposto territorial; o imposto de indústrias e profissões já usou o valor locativo do imposto predial, etc.)”.

*Na espécie há apenas adoção, por critério remissivo, de regras da legislação fiscal do Município*

Na espécie tudo se passa como se o Estado incorporasse à sua lei tributária, por extenso, o critério da lei municipal sobre o imposto de indústrias e profissões, e, por atos administrativos seus, tendo em vista esse critério, lançasse o seu tributo. Aliás essa adoção, por uma pessoa política de Direito Público, da legislação de outra, ocorre, de vez em quando, jamais tendo dado lugar a impugnações, até porque o Poder Legislativo que pode repetir, na íntegra, o teor de um texto de lei do direito positivo de outra órbita, pode, obviamente, ao invés de repeti-lo, dizer que iguais

preceitos vigem no âmbito para o qual legisla. Caso conhecido dessa adoção é o de certos Municípios, cuja legislação sobre pessoal se reporta ao Estatuto dos Funcionários Públicos do respectivo Estado, para dizê-lo aplicável ao pessoal dos seus quadros. Com isso tornam o direito estadual direito do Município.

Aliás, quando o Estado adotou o critério de remissão, o fez, obviamente, por um princípio de economia administrativa, ao mesmo tempo útil ao contribuinte, poupado à repetição de coletas de dados, e ao Fisco, não sobrecarregado, nas suas repartições arrecadadoras, com a feitura de mais cálculos de incidência.

Como, portanto, em face da simples adoção de *base de cálculo* constante de lei municipal, sobre o imposto de indústrias e profissões, dizer-se que o Estado, ao cobrar a *taxa de bombeiros*, está cobrando um adicional a esse imposto? A própria restrição do grupo contribuinte da taxa, que abrange apenas comerciantes, deixa ver não se tratar de um adicional. Os profissionais liberais, por exemplo, ficam fora da incidência, e, no entanto, pagam o imposto de indústrias e profissões ao Município.

*A insistência do Estado, no reexame da matéria, se inspira no propósito, pouco comum ao fisco, de não onerar com o custeio do serviço aqueles a quem ele não aproveita*

Parecerá estranho que o Estado de Pernambuco tanto porfie pela sobrevivência de uma taxa, que lhe é dado substituir com acréscimo ao imposto de vendas e consignações, de modo a lograr vantagem no total da arrecadação, e até compensar-se do não arrecadado em exercícios anteriores. Porém o que o move neste caso é, acima de tudo, um critério de justiça: não onerar toda a população do Estado pelo custeio de serviço útil apenas a habitantes da capital, e mais particularmente a uma parte destes habitantes. Esta circunstância, acentue-se, diz apenas com o serviço de bombeiros, pois outros serviços, ainda que localizados na capital, como alguns médicos e assistenciais, servem também às populações do interior, cujos integrantes se deslocam de todos os Municípios para utilizá-los (hospitais, etc.), ou os recebem, em todos os Municípios, através de equipes volantes (vacinação, etc.). Por conseguinte, sendo a oneração da população da capital, com o custeio do serviço de extinção de incêndios, justa e razoável, não será próprio inovar nesse campo. E a inovação certa, que seria a sua transferência às Municipalidades, ainda não pôde ocorrer, tanto pela deficiência de recursos destas, como porque o Estado de Pernambuco (como, aliás, todos os outros), tendo a sede do seu governo em determinado Município, se sente no dever de cooperar com este na manutenção de alguns serviços de interesse estritamente local.

*Os pareceres dos Professores ALIOMAR BALEEIRO e CAIO TÁCITO e a razão da sua solicitação*

Os três fundamentos que deram lugar à inclusão, na *Súmula* (n.º 274), da tese de inconstitucionalidade da *taxa de bombeiros* do Estado de Per-

nambuco, são analisados, com respeito e compridamente, nos pareceres anexos, dos Professores ALIOMAR BALEEIRO e CAIO TÁCITO. Mas é mister ressaltar que o Recorrido, ao solicitar a opinião dos renomados especialistas, não teve em vista opor a autoridade de ambos à do Pretório Excelso, senão trazer, numa homenagem a este, pela confiança que depõe na possibilidade dos Egrégios Ministros reexaminarem a matéria com ânimo de revisão, novos esclarecimentos e subsídios, colhidos e expostos a ângulos diversos.

#### *Conclusão*

O Recorrido espera que, em face de tudo quanto dos autos consta, notadamente do acórdão do Egrégio Tribunal de Justiça de Pernambuco, da minuciosa e lúcida contraminuta da sua Procuradoria, e do que se vem de expor nos pareceres citados e no presente memorial, que o Excelso Pretório, ou se cinja, na espécie, à questão da compatibilidade da *taxa de bombeiros* com a incidência do imposto sobre combustíveis, ou, indo além desse aspecto, reabra o exame da questão de constitucionalidade do tributo impugnado, para dizê-lo constitucional, após novo exame da lei que o instituiu.

Rio, 30 de novembro de 1964.

M. SEABRA FAGUNDES  
Advogado

## 2. Parecer do Professor ALIOMAR BALEEIRO

### CONSULTA

O Dr. Isaac Pereira da Silva, Procurador Geral dos Feitos da Fazenda de Pernambuco, expõe os problemas suscitados pelos arts. 786 a 788 do Código Tributário daquele Estado, que, nesses dispositivos, instituiu a "taxa de bombeiros", para manutenção do serviço de extinção de incêndios e "que incidirá sobre as atividades comerciais, industriais, inclusive depósitos, agências ou escritórios comerciais ou industriais, localizados na capital do Estado", — única cidade, aliás, onde funciona dito serviço.

Para os contribuintes sujeitos ao imposto de vendas e consignações, a taxa é de 1% (art. 787). Para estabelecimentos não atingidos por esse imposto, a taxa é cobrada na base de 0,25% sobre o movimento que der origem ao lançamento do imposto de indústrias e profissões. As agências de navegação marítima ou aérea e de transporte rodoviário recolherão a taxa à razão de 0,05% sobre o respectivo movimento, servindo esse critério também para os açougues.

O Egrégio Supremo Tribunal Federal, no rec. mand. seg. n.º 9.468, em dezembro de 1962, pela 2.ª Turma, contra os votos dos ministros VÍTOR LEAL e VILAS BOAS, decidiu que a taxa de bombeiros era mero disfarce de imposto, acrescentando o relator, Ministro RIBEIRO DA COSTA, que a

prevenção e a extinção de incêndios constituíam serviços gerais e indivisíveis, como os da defesa nacional, ensino primário e polícia, que devem ser custeados por impostos (*Rev. Dir. Adm.*, vol. 75, pág. 39, e *Súmula do STF*, n.º 274).

O Estado de Pernambuco não se resignou com a tese, motivo pelo qual consulta seu Procurador Geral:

“1.º) Quando um serviço público aproveita a uma secção ou grupo da população, seja apenas uma cidade ou município, é juridicamente admissível que a pessoa jurídica de direito público, que o opera, escolha o financiamento por imposto ou, pelo contrário, por taxa?”

2.º) O serviço de extinção de incêndios de Recife, que somente beneficia a capital pernambucana e é remunerado pela taxa de bombeiros, cobrada apenas dos contribuintes estabelecidos em Recife, é um serviço público geral ou, ao contrário, um serviço público especial, divisível e mensurável, que deve ser custeado por taxa?”

3.º) São positivamente inconstitucionais os arts. 786, 787 e 789 do Código Tributário de Pernambuco (Lei n.º 2.617, de 27-11-1963)?”.

#### PARECER

- I — *O velho e ainda atual conceito de taxa;*
- II — *Taxas de defesa contra fogo;*
- III — *Serviços públicos gerais e especiais;*
- IV — *A constitucionalidade da taxa pernambucana;*
- V — *Respostas.*

#### — I —

##### *O velho e ainda atual conceito de taxa*

1. Passou à trivialidade a noção histórica de que, embora não utilizando a terminologia dos séculos XIX e XX, pelo menos dois célebres mestres do século VIII já registravam o fato de que certos tributos se distinguíam dos impostos porque eram cobrados apenas dos sujeitos que se beneficiavam com certa atividade administrativa. Beneficiavam-se porque se utilizavam dela e a tinham à sua disposição ou, então, seus negócios obrigavam a autoridade a fazer despesas especiais para exercício do poder de polícia no interesse do povo.

JOHANNES VON JUSTI (1717-1771), talvez o maior dos Cameralistas, embora houvesse morrido nas cadeias de Frederico, o Grande, de quem administrava as minas, deixou várias obras de prol sobre Política, Direito Público e Administrativo, Economia e Finanças. Muitos desenvolvimentistas de hoje ficariam surpresos se lessem o velho pensador, porque lá encontrariam o embrião de idéias que supõem novas. Na *Statswirtschaft oder systematische Abhandlung aller oekonomischen und Cameral-Wissen-*

*schaften* (1.ª ed., em 1755), livro raro mas existente na Biblioteca Nacional, já êle esboça a separação entre taxas e impostos, distinção essa retomada em 1776 por ADAM SMITH, que em matéria financeira se inspirou sobretudo naquele tratado alemão.

Finalmente, KARL H. RAU (1792-1870), que marca o fim do Cameralismo pelo impacto liberal e historicista na ciência alemã, carregou a fama da conceituação da “taxa”, porque a batizou como tal — “*Gebühr*” —, palavra e conceito largamente divulgados pelo tratado de seu discípulo A. WAGNER, consagrado por várias reedições e traduções.

Assim se tornou universal a concepção de taxa, inclusive no Brasil, onde Tribunais, escritores e homens públicos a conheceram e difundiram pelo menos desde a última década do século XIX. Somente depois de 1940, houve tentativas de confusão, à luz do sofisma de um “nôvo” e “amplo” conceito de taxa, que teria sido consagrado pelos Decs.-leis 1.804 e 2.416, aliás repetidos no art. 3.º do Código Tributário de Pernambuco. Nunca, porém, qualquer dos defensores dessa “nova” taxa conseguiu demonstrar que escritores contemporâneos, dentro ou fora do Brasil, houvessem substituído aquela conceituação de taxa mais que secular. Pelo contrário, as obras de Finanças e de Direito Financeiro dos últimos 30 anos continuam a ensinar aquilo que está em WAGNER, TANGORRA, SELIGMAN, JÊZE, RUI BARBOSA, AMARO CAVALCÂNTI e dezenas de outros que escreveram no fim do século passado ou na primeira metade deste. Dispensamo-nos de comprová-lo, porque o assunto já está por demais divulgado em nosso país por BILAC PINTO (*Rev. For.*, vol. 120, pág. 37); RUBENS GOMES DE SOUSA (*Compêndio*, 3.ª ed., pág. 142, e *Rev. Dir. Adm.*, vol. 23, pág. 324; vol. 26, pág. 363; vol. 47, pág. 458; vol. 55, pág. 389, ou *Rev. For.*, vol. 139, pág. 67); ULHOA CANTO (*Temas Dir. Tribut.*, 1964, 1.º vol., pág. 118, e vol. 3.º, pág. 49); SEABRA FAGUNDES (*Rev. For.*, 140, pág. 85); T. MONTEIRO DE BARROS (*Taxa e seus problemas*); AMÍLCAR FALCÃO (*Dir. Trib.*, págs. 239 e 244); M. LINS e C. LOUREIRO (*Teo. Dir. Trib.*, pág. 369); SÁ FILHO (*Arq. Min. Just.*, vol. V, pág. 196); A. BECKER (*Teo. G. Dir. Tribut.*, n. 106, pág. 345) e outros, além de inúmeros acórdãos do STF. Reiteramos aqui, como integrante deste parecer, o que já expusemos noutra relativamente recente (*Rev. Dir. Adm.*, vol. 73, pág. 391), onde está indicada grande parte da documentação sobre essa tese.

Cobram-se taxas quando alguém se utiliza de serviço público especial e divisível, de caráter administrativo ou jurisdicional, ou o tem a sua disposição, e ainda quando provoca em seu benefício, ou por ato seu, despesa especial dos cofres públicos (*Introd. à C. Finanças*, 2.ª ed., vol. I, pág. 339).

A taxa, por serviços “*postos à disposição*” do contribuinte, é legalmente admitida no Brasil, em cláusula sem defeito do Dec.-lei 2.416. Consagrou-a também o Projeto de Código Tributário Nacional, no artigo 47, que define: “São taxas os tributos destinados a remunerar serviços públicos específicos prestados ao contribuinte ou *postos à sua disposição*, cobrados exclusivamente das pessoas que se utilizem ou benefi-

ciem, *efetiva ou potencialmente*, do serviço que constitua o fundamento da instituição”.

Beneficia-se o contribuinte não só quando efetivamente se utiliza do serviço, mas também quando ele é criado e mantido permanentemente, para que possa invocá-lo numa emergência. Os hospitais de socorro urgente equipados com ambulâncias, enfermeiras e médicos de plantão noite e dia, p. ex., podem ser custeados por impostos sem que nada se cobre especialmente a esse título da população beneficiada ou dos indivíduos postulantes do serviço. Mas nada impede que se cobre o socorro de quem o pode pagar ou que haja uma taxa exigida especialmente dos habitantes da área compreendida no raio de alcance das ambulâncias. É mais racional o emprêgo das taxas, se o serviço não alcança senão uma parte do território do Estado ou município, pois não parece razoável que toda a população pague o funcionamento duma atividade que só poderá ser praticamente utilizada por parte dela. E, quase sempre, como esses serviços estão limitados às cidades importantes, habitadas por indivíduos de maior renda *per capita*, a taxa evita o locupletamento deles em detrimento da população suburbana ou rural, de menores recursos.

Não sofre controvérsia a tese de que a taxa também se legitima quando o serviço funciona em permanente prontidão ao dispor do grupo que a paga ou quando o serviço é instituído para proteção do público contra risco criado pelo grupo dos contribuintes. Se alguém usa automóvel, é justo que pague parte do custo dos sinais luminosos e da polícia de tráfego. Se alguém comercia, deve pagar o custo do poder de polícia que afere pesos e medidas para garantia da boa-fé dos consumidores.

Um ponto é capital para bom entendimento da diferença entre impostos e taxas: — todos os processos financeiros de obtenção de dinheiro (tributos, empréstimos, emissão de dinheiro, etc.) podem ser caracterizados economicamente como métodos de *repartição ou de divisão de custos de serviços públicos*, segundo STANLEY JEVONS já ensinava no século passado e JÈZE, além de muitos outros, insistiu neste século e ainda hoje. O impôsto é escolhido quando o Poder público quer repartir o custo de despesas com todos os membros da coletividade, sabido que ninguém, por efeito da repercussão, escapa aos impostos indiretos. A taxa, pelo contrário, divide o custo pelos usuários, beneficiários (efetiva ou potencialmente) ou causadores da despesa com determinado serviço. Tanto o Estado pode cobrar parte do custo da Universidade dos alunos, impondo-lhes uma taxa (como nos Estados Unidos e, outrora, no Brasil), quanto pode preferir dar-lhes o ensino de graça e cobrir a despesa com os impostos. A decisão é política: decreta-se impôsto ou se cobra taxa se assim o decidem o Parlamento nas democracias e os ditadores nos regimes autoritários.

Na opinião de JÈZE (*Cours El. Sc. Finances*, 1931, pág. 237), a escolha do empréstimo para financiamento dum programa de governo “favorece as classes ricas em detrimento das classes pobres”. Pelo contrário, diz esse autor, havido como o maior dos financistas franceses na opinião de DUVERGER, que nem sempre o segue, “lorsqu’un service profite

surtout à la classe riche, le recours à la taxe semble indispensable: mais c’est une politique qui n’est pas toujours suivie” (ob. cit., pág. 334).

Escolher a taxa, cobrando das vítimas de cada incêndio o custo do socorro, não poderia ser uma política objetiva. A própria perda muitas vezes a impediria de pagá-la. A taxa cobrada dos que têm propriedades (imóveis, fábricas, casas de comércio) funciona como um seguro. E com mais razão quando assenta nos que lucram com os riscos dos incêndios — as companhias seguradoras — e nos que lucram com coisas que causam o risco de maior número de incêndios (produtores e negociantes de explosivos, fulminantes, munições, artigos de pirotecnia, inflamáveis, mercadorias de combustão espontânea, etc.).

— II —

*Taxas de defesa contra fogo*

A dar crédito ao especialista S. H. INGBERG, organizações e equipamentos para extinção de incêndios já existiam oficial ou oficiosamente desde os tempos do antigo Egito. São históricos os sinistros de imensas proporções, desde o fogo em Roma no ano 64 até os de Londres em 1666 e outros mais modernos, inclusive por efeito de terremotos e erupções vulcânicas. Mas não é provável que os serviços de bombeiros fôssem institucionalizados antes de a tecnologia haver inventado bombas motorizadas e outros processos que, pela própria altura dos edifícios modernos, necessitaram de manejo por pessoal altamente treinado e até submetido à disciplina militar. A tradição informa que os primeiros serviços de combate ao fogo foram obra de voluntários ou, então, corvéia que as autoridades locais impunham sem remuneração aos cidadãos na ocorrência da calamidade.

Na França, os serviços de bombeiros tiveram início na administração de D’ARGENSON, no fim do século XVII, tendo sido reorganizados e submetidos a disciplina militar semelhante à dos batalhões de engenharia por Napoleão, que lhes deu o nome, até hoje conservado, de “*sapeurs-pompiers*”.

Nos Estados Unidos, até época recente, as companhias de seguro mantinham equipamentos e pessoal, que desapareceram absorvidos pelos corpos de bombeiros das municipalidades. Cresce o movimento de opinião em favor de os Estados assumirem esse serviço no interesse da coordenação e eficiência (A. BUEHLER, *Public Finance*, 1940, pág. 90), tomando-os aos Municípios.

Mas desde o momento em que a tecnologia profissionalizou a atividade dos bombeiros, ela passou ao Estado e veio a constituir um serviço em permanente prontidão nas cidades mais habitadas e de maior desenvolvimento industrial e comercial. Ainda hoje, mesmo nos países mais ricos, o serviço de prevenção e extinção de incêndios está restrito às áreas urbanas mais importantes, embora em alguns Estados norte-americanos já exista a *fire protection* tecnicamente organizada em certas áreas flores-

tais. É compreensível, pois, que os poderes públicos tenham preferido o processo da taxa para manutenção dos corpos de bombeiros, de sorte que o ônus respectivo recaia nos grupos beneficiados e mais interessados, por suas propriedades, na defesa contra os danos e riscos do fogo.

A observação dos fatos, inclusive nos livros especializados como os de GAMBLE, KENLON, BLANCH e outros, mostra que raramente os incêndios prosperam nas casas residenciais, cujos habitantes, mesmo à noite, logo dão o alarme ao clássico "cheiro de pano ou de coisa queimada".

O risco tende a concentrar-se nos edifícios comerciais ou industriais, desertos à noite, onde pontas de cigarros, curtos-circuitos, mercadorias inflamáveis e até de combustão espontânea, ou os crimes dão começo a fogo, que só é percebido quando por suas proporções fere a atenção de transeuntes e vizinhos.

Isso explica que as várias legislações tenham assentado a taxa nos proprietários de imóveis, nos estabelecimentos comerciais e industriais, nos veículos e navios, e, com frequência, nas companhias de seguro contra fogo. Nos grandes portos, inclusive no do Rio, há embarcações providas de equipamento para combate a incêndios nos navios. As empresas estarão sujeitas a perdas tanto menores quanto mais severa seja a inspeção das construções, o zoneamento para eliminação de inflamáveis, explosivos e mercadorias de combustão espontânea na área mais habitada, a posse obrigatória de extintores e aparelhagens automáticas (*standpipe, automatic sprinklers, etc.*) e, sobretudo, o equipamento moderno e eficaz dos carros de bombeiros e da rede de hidrantes nas vias públicas de mais densa edificação. Tais empresas, assim como as de explosivos e inflamáveis, estão naturalmente indicadas para ônus maior, — as primeiras pelo interesse imediato, as últimas pelo risco que introduzem e pelas cautelas que provocam das autoridades.

A França, por lei de 13 de abril de 1898, art. 17, estabeleceu uma taxa anual de 6 frs. por milhão de frs. de capital assegurado pelas companhias e associações de seguros contra incêndio, destinado o produto a subvenções às municipalidades que mantivessem corpos de bombeiros providos de material idôneo (*taxe de sapeurs-pompiers*). Essa taxa serve também para indenizar voluntários acidentados na ajuda à extinção de incêndios (Lei de 28-7-1927, arts. 2.º e 4.º; Lei de 27-7-1930, artigos 2.º e 4.º).

Essa taxa francesa era já adotada pela cidade de New York desde 1824, que a fazia incidir sobre as companhias estrangeiras de seguro contra fogo na base de 10 %. Vermont imitou-a em 1825, seguindo-se outros Estados, que depois estenderam a taxa às companhias seguradoras nacionais. Houve Estados que preferiram aplicar a taxa de incêndios sobre os dividendos das seguradoras, ou sobre o capital ou ainda sob a forma de licenças. Outros Estados admitiram deduções dos dividendos e das indenizações pagas, a fim de que a taxa onerasse apenas o líquido (BUHLER, obra cit., pág. 631).

Acredita-se que nas cidades de 50.000 a 100.000 habitantes, nos Estados Unidos, o custo *per capita* da proteção contra fogo é de 2 dólares

nas cidades menores e baixando a \$ 1,25 nas maiores. Contemporaneamente, as municipalidades americanas preferiram assentar a taxa nos hidrantes que, à margem das vias públicas, asseguram a alimentação das bombas e mangueiras a cada quarteirão ou bloco em caso de sinistro. "O ônus é de cerca de 45 dólares por hidrante; todavia varia grandemente de uma cidade para outra" — escreve A. E. BUCK (*Municipal Finance*, 1937, pág. 539), que critica esse método no pressuposto de que os proprietários e empresários, por espírito de poupança, pedem menos hidrantes do que o número ótimo para segurança. Outras vezes, a taxa recai sobre o diâmetro ou sobre o volume d'água da rede de hidrantes no local.

Na Holanda, tributou-se o seguro contra incêndio e submeteu-se a uma taxa substitutiva o imóvel não-segurado (S. GARGAS, *Finances Municipales aux Pays-Bas*, separata da *Rev. Sc. Lég. Fin.*, julho-set., 1930, pág. 28).

No Luxemburgo, aplica-se exclusivamente ao serviço contra incêndios, desde 1905, a tributação de 3% sobre o total dos prêmios de seguro contra fogo, além da taxa fixa anual sobre os seguradores (A. NEYENS, *Les Impôts dans le Grand-Duché de Luxembourg*, separata da *Rev. Sc. Lég. Fin.*, jan.-março, 1922, pág. 22).

Das taxas de incêndio sobre empresas seguradoras na Alemanha, cuida A. WAGNER, embora como socialista de cátedra defenda a estatização do seguro (*Traité de Science des Finances*, trad. de Fonjat, 2.º vol., 1909, págs. 56 e 57).

Na Inglaterra, a taxa para combate a incêndios provocou vários estudos e inquéritos sociais desde o século XIX, prevalecendo na maioria das municipalidades a regra de que pelo menos metade do custo dos serviços de bombeiros deve recair nos segurados, ficando o resto sobre os ombros dos proprietários. Na cidade de Birmingham, as companhias entraram em acordo com as autoridades municipais e espontaneamente assumiram parte considerável das despesas com o corpo de bombeiros. Discutiu-se, também, na Inglaterra o lucro marginal ou suplementar dos seguradores, que não reduziram as tarifas quando foram aperfeiçoados os equipamentos e, conseqüentemente, reduzidos os riscos (ver, sobre esses e outros aspectos do problema G. MONTEMARTINI, *Municipalizzazione dei Pubblici Servizi*, 1902, págs. 71 a 74). Algumas cidades inglesas discutiram os efeitos da repercussão da taxa sobre os segurados. Os especialistas, como, p. ex., HUEBNER, na *Encyclopedia of Soc. Sciences*, vb. *Fire Insurance*, inclusive *Fire Protection*, por INGBERG, acentuam a maior ou menor eficiência dos serviços públicos de prevenção e combate ao incêndio como elemento de consideração no cálculo das tarifas de seguro. Aliás, nenhum homem de negócios ignora que a existência de inflamáveis, explosivos e mercadorias ou coisas susceptíveis de combustão espontânea agrava os prêmios de seguro e justifica cláusulas de exoneração de responsabilidade do segurador se aquelas mercadorias forem introduzidas no local segurado, sem o pagamento dos sobre-prêmios.

As mesmas razões justificam a taxa de incêndio mais onerosa sobre os industriais e produtores que manipulam ou estocam essas mercadorias

especialmente perigosas e que suscitam assídua senão permanente necessidade de vigilância e inspeção das autoridades, além de medidas de zoneamento, distanciamento, construções adequadas e incombustíveis, manutenção de sistemas de alarma, mangueiras *in loco*, extintores manuais, etc.

O incêndio do Hotel Vogue, no Rio, em 1955, demonstrou a necessidade de escadas “Magyrus” e outros equipamentos sem os quais seria vã a assistência de bombeiros a edifícios de 10 ou mais andares, o que justifica sôbre-taxa em relação aos mesmos. A inflamabilidade vertiginosa da celulose ficou trágicamente demonstrada no incêndio do laboratório cinematográfico H. Richers, há 3 anos, também no Rio. Êsses e outros fatos notórios aconselham uma política fiscal de taxas sôbre os setores econômicos que representam maior interêsse, como o de seguros, ou agravam os riscos de fogo em seu proveito. Êles precipuamente devem pagar a maior parte do serviço para prevenção e extinção dos incêndios.

A cidade de Buenos Aires mantém uma taxa sôbre estabelecimentos que contenham “inflamables y garages”, na base pesada de 2 % sôbre o valor das instalações e 1 %, sôbre o mesmo valor, a título de inspeções trimestrais. “El fundamento legal de esa tasa se encuentra en la Ley Organica, entre las facultades que sobre incendios y derrumbes posee en virtud de sus funciones de policia y en las expresas disposiciones impositivas que le acuerda la ley 4.058” (R. A. MOLINA, *Régimen Financiero Municipal de la Ciudad de Buenos Aires*, 1941, pág. 302). A jurisprudência, todavia, excluiu da taxa a garagem particular em que o proprietário guarda apenas o seu automóvel, pois escapa ao conceito de “estabelecimento”.

O Município de Salvador, capital da Bahia, há muitas dezenas de anos, cobra pacificamente taxas diferenciadas por serviços contra incêndio. O Código Tributário de Salvador (Lei 242, de 4-12-1951), além de tributação especial sôbre armazenamento de inflamáveis e corrosivos (art. 118), dispõe a “taxa de serviço contra incêndio” na base de 0,15 % para residências; 0,20 % para prédios comerciais ou industriais; 0,30 % para edifícios onde houver depósitos de inflamáveis ou explosivos, — calculadas essas alíquotas sôbre o valor venal dos imóveis. Além disso, cada estabelecimento comercial ou industrial paga a taxa de incêndio à base de 1,5 % sôbre o impôsto de indústrias e profissões, elevada porém a taxa para 5 % sôbre êsse impôsto em se tratando de companhias de seguro (arts. 170 a 172 do Cód. Trib. de Salvador, de 1951). Êsse diploma apresentou uma das mais racionais formas de distribuição da taxa contra fogo entre os interessados no serviço e os responsáveis pela criação e agravação de riscos de incêndio.

3. Pessoalmente, nunca nos pareceu duvidosa a constitucionalidade e legitimidade de taxas para serviços contra incêndio exigíveis de proprietários de imóveis e de estabelecimentos, que têm o serviço à sua disposição. Por isso, em livro didático, apontamos êsse como um dos exemplos de taxa por serviço *potencial*:

“Quem paga a taxa recebeu serviço ou vantagem; goza da segurança decorrente de ter o serviço à sua disposição, ou,

enfim, provocou uma despesa do poder público. A casa de negócio, a fábrica ou o proprietário podem não invocar nunca o socorro dos bombeiros, mas a existência duma corporação disciplinada e treinada para extinguir incêndios, dotada de veículos e equipamentos adequados e mantida permanentemente de prontidão, constitui serviço e vantagem que especialmente lhe aproveita e reduz a um mínimo inevitável seus prejuízos e riscos. Essa vantagem sobe de vulto para as companhias que exploram o negócio de seguro contra fogo” (BALEIRO, *Intr. à Ciência das Finanças*, 3.<sup>a</sup> ed., 1964, pág. 212).

## — III —

*Serviços públicos gerais e especiais*

4. A expressão “serviços públicos” é encontrada amiudadamente em diversas cláusulas da Constituição Brasileira, ora referindo-se genêricamente a tôdas as atividades das pessoas de direito público (p. ex. nos arts. 73; 30, III; 18, II, c; etc.), ora a certas atividades para fins especiais (p. ex., art. 5.<sup>o</sup>, VII e VIII), e até métodos e processos ancilares que possibilitem o desempenho daquelas ou destas atividades (p. ex., art. 7.<sup>o</sup>, VI, e art. 23, I).

Mas não existe qualquer disposição ou cláusula, quer constitucional, quer legal, que defina ou conceitue a locução “serviços públicos”. Genêricamente, ela significa as atividades organizadas do Estado, embora GABINO FRAGA preferisse dizer “as atribuições do Estado” (*Derecho Admin.*, 1948, pág. 16). Não parece exato, pois o Estado pode ter juridicamente atribuições que, na prática, não exerce, porque não quer exercê-las ou porque não dispõe de *serviços públicos* para exercê-las. Um município remoto do Piauí tem, sem dúvida, a atribuição de servir os municípios na prevenção e extinção de incêndios, mas não pode levá-la a efeito, porque não dispõe de bombeiros, nem de equipamentos e rede d’água. Não há “serviço público” contra incêndios, mas apenas uma “atribuição” à espera de oportunidade e condições de ser posta em ação efetiva.

Serviços públicos, para nós, são quaisquer organizações de pessoal e material, sob a responsabilidade de pessoa de Direito Público, para o desempenho efetivo de funções e atribuições de sua competência.

DUGUIT, que fez do serviço público a própria justificação do Estado, conceituou-o como “tôda atividade, cujo cumprimento deve ser assegurado, regulado e controlado pelos governantes, porque o cumprimento dessa atividade é indispensável à realização e ao desenvolvimento da interdependência social e reveste-se de tal natureza que não pode ser realizada completamente senão pela intervenção da força governamental”. Parece-nos incontestável a existência de serviços públicos que prescindem da força governamental (p. ex., bibliotecas e restaurantes públicos, universidades, etc.).

Certo é que a noção de serviço público, originária da pena dos legisladores e tribunais, sobretudo do Conselho d’Estado, da França, pene-

trou na doutrina e foi erigida em base de toda uma construção teórica do direito constitucional, administrativo e financeiro por obra de DUGUIT e JÈZE, seguidos por R. BONNARD, OVIEDO e muitos outros, dentre os quais ainda hoje A. LAUBADÈRE (*Traité de Droit Adm.*, 1957, ns. 40 a 45, págs. 38 e segs.; ns. 1.036 e segs., págs. 533 e segs.).

Mas como vivemos numa fase crítica, diz-se também que há uma crise da teoria do serviço público, a qual, para RIVERO e alguns jovens professores franceses, não tem qualquer importância e peca pela confusão. Mas alguns desses críticos ainda usam dela, como, p. ex., VEDEL (*Droit Adm.*, 1961, págs. 610 e segs.), e o próprio RIVERO reconhece que o Conselho d'Estado, após vacilações, tende a restaurá-la como critério aferidor da competência administrativa (*Droit Adm.*, 1960, n. 29, pág. 28).

WALINE, que se afasta de DUGUIT e JÈZE, alude ao "existencialismo jurídico" e à oposição entre as "noções conceituais" e as "noções funcionais" de VEDEL. "Uma noção funcional é aquela de que nos servimos para chegar a um certo resultado sem que ela corresponda a um conceito definido". O "serviço público" seria uma dessas noções "funcionais", "existenciais" (WALINE, *Droit Admin.*, 1959, n. 1.052, pág. 621).

Poder-se-á objetar que o Direito se serve de várias técnicas milenares, desde as "presunções", que afirmam real o que pode ser irreal, até as "ficções jurídicas", confessadamente irrealis ou artificiais.

Se a Constituição e as leis brasileiras, como as de França, se referem repetidamente aos "serviços públicos", não podemos desprezar essa noção, a despeito de sua fluidez e multiplicidade de acepções. Ela constitui um dado positivo de interpretação, cabendo ao intérprete a tarefa, nem sempre cômoda, de buscar o alcance de cada texto que menciona "serviços públicos".

5. No caso da consulta, que envolve a questão de aplicação e cabimento de taxas, os textos são precipuamente o art. 30, ns. II e III ("taxas" e "quaisquer outras rendas que possam provir do exercício de suas atribuições e da utilização de seus bens e serviços"); 28, n. II ("organização dos serviços públicos locais") ("os negócios de sua economia" — a dos Estados).

A luz de qualquer desses dispositivos, que podem perfeitamente enquadrar uma taxa ou contribuição para manutenção do serviço contra incêndios, a noção de serviços públicos há de ser a material esposada por LAUBADÈRE: "toute activité exercée par une collectivité publique en vue de donner satisfaction à un besoin d'intérêt général (ob. cit., n. 1.038, pág. 534).

Há, apenas, o percalço da impossibilidade de conceituar-se objetivamente a "necessidade de interesse geral" ou "necessidade pública", espécie de problema da quadratura do círculo e que causou muitas dores de cabeça aos financistas do século passado.

Não há nenhum meio científico de determinar-se se uma necessidade é ou não é pública e se comporta o processo do serviço público para satisfazê-la. JÈZE já o proclamara em suas obras de Direito Administrativo ou Finanças e o próprio LAUBADÈRE ainda hoje o repete (ob. cit., n. 1.045,

pág. 537). A solução é puramente subjetiva e política: o parlamento — ou o ditador — decide se uma necessidade deve ser considerada pública e satisfeita pela criação ou manutenção dum serviço público. A religião já foi serviço público no Brasil, onde, em muitas cidades, a guarda noturna ainda é serviço privado. O Banco do Brasil mantém polícia interna armada e o SAPS fez de restaurante um serviço público federal. Há escolas primárias privadas lado a lado de escolas primárias públicas. Dois sujeitos podem contratar um compromisso para que terceiro sujeito, sem recurso, lhes substitua o juiz do Estado (Código Civil, arts. 1.037 a 1.048).

Por outro lado, decidir se esse serviço público deve ser dado sem ônus para os interessados, mediante imposto, ou se deve ser cobrado dos interessados ou causadores de sua necessidade, por uma taxa — é atribuição e competência exclusiva dos órgãos políticos: — o Legislativo com a sanção do Executivo.

Se se pode determinar com um mínimo de erro qual o grupo que se beneficia efetiva ou potencialmente com o serviço, porque usa dele ou o tem a seu dispor, ou qual o grupo cujas atividades o provocaram, não há qualquer problema técnico na operação do processo da taxa para esse fim. O imposto, por outro lado, é tecnicamente utilizável por qualquer tipo de serviço.

Por outras palavras, um serviço público que não pode ser individualizado ou especializado, como o da defesa nacional ou o do Governo nacional, tecnicamente não pode ser custeado por taxa, desde que é impossível determinar-se a quem especialmente interessa, ou beneficia, ou quem o provocou. Todos o tem à sua disposição, como membros da coletividade. Mas o mesmo não ocorre, pelo menos em parte, com outros serviços que interessam também a todos os cidadãos, mas que, em certas circunstâncias, oferecem maior interesse individualizável a alguns deles, comportando por isso certo grau de divisibilidade e especialização. Tomemos para exemplo o serviço diplomático e consular, instituído no interesse nacional das relações com as demais potências. À primeira vista, é indivisível, porque interessa a todos indistintamente. Mas isso não obsta ao interesse pessoal, especial, divisível e individualizável de todo João, que quer um passaporte, a autenticação consular duma fatura comercial para despacho de importação ou um ato de oficial de registros públicos praticado pelo cônsul (casamentos, nascimentos, etc., de brasileiros no estrangeiro). Nesses casos, o serviço consular pode ser e é remunerado sob a forma de taxas. Outro exemplo: — a segurança pública é aparentemente serviço indivisível, que interessa a todos os membros da coletividade. Mas o Banco tal poderá pedir a permanência de um guarda em seu recinto, sendo lícito estabelecer-se taxa correspondente ao custo desse serviço. João pode pedir licença para possuir ou portar armas e é compreensível que o Estado lhe exija taxa que cubra despesas suplementares de expediente e fiscalização desse privilégio.

Os exemplos poderiam ser multiplicados ao infinito, para demonstração de inúmeras situações em que um serviço instituído primacialmente para conveniência da população toda pode interessar mais, em certos casos,

à alguns indivíduos, ou êstes podem agravar mais, por suas atividades, o custo de tal serviço.

6. Aspecto fundamental e tranqüilamente proclamado pela doutrina é o de que, no serviço coberto pela taxa, o Estado, se atende a interêsse ou vantagem de alguns particulares, por igual e ainda mais leva em conta o interêsse público. Não há taxa só para uso e gozo do João ou do Manoel. O interêsse da população tôda é sempre o que predomina em todo processo de taxa.

A Justiça existe no interêsse público da ordem, da paz e da segurança jurídica de todos, e não porque João discute se Manuel lhe deve mil cruzeiros. A maior parte do custo da Justiça é coberta por impostos, mas isso não impede o Estado de reclamar taxa judiciária de cada João, que bate às portas do pretório. João não pode eximir-se disso porque a Justiça foi instituída no interêsse do povo todo, que direta ou indiretamente, efetiva ou potencialmente, se beneficia com o seu funcionamento.

Daí as dificuldades práticas da ciência, da doutrina e da jurisprudência na distinção entre taxas e impostos "soprattutto in quanto si trata di un criterio de distinzione non giuridico, mentra la distinzione fra tasse ed imposte è giuridicamente rilevante", a que aludiu um financista *doublé* de economista (GUSTAVO DEL VECCHIO, *Introd. a la Finanza*, 1957, página 229).

LAFERRIÈRE esclarece bem aquela predominância do interêsse coletivo em cada taxa: "Sa raison d'être (a da taxa) est de pourvoir à la satisfaction de l'intérêt général que l'État a mission d'assurer... Mais si le fonctionnement d'une service, outre la satisfaction de l'intérêt commun qui est sa raison d'être, procure à certains un avantage spécial, il paraît justifié d'imposer à ses bénéficiaires une prestation particulière ou une participation particulière aux dépenses qu'entraîne le recours qu'il y font. La taxe intervient à l'occasion d'une activité qui s'exerce plus ou moins dans l'intérêt général" (WALINE e LAFERRIÈRE, *Science et Législ. Financ.*, 1952, página 235).

Ainda mais incisivo se mostra o eminente mestre argentino GIULIANO FONROUGE, num dos melhores e mais recentes tratados de direito financeiro:

"Los servicios del Estado se organizan en función del interés publico y no del particular. Cuando se aplica una tasa por inscripción de actos juridicos se contemplan razones de seguridad pública y de certeza del derecho; cuando se inspeccionan comercios, establecimientos fabriles o que desarrollan tareas peligrosas o insalubres, se atiende a circunstancias de seguridad colectiva, de salud pública, de higiene del trabajo... Que esas tareas reporten beneficios o ventajas de orden individual es cuestión accidental o accessoria, y no es extraño el caso de que pueda derivar en perjuicio del obligado al pago de la tasa, como ocurre en el supuesto de multas aplicadas por infracciones al régimen que la determina, pues aquella es exigible en tanto se

lleve a cabo la actividad administrativa prevista por la ley, aunque el afectado no hubiere requerido el servicio o no recibiere la visita de los funcionarios" (FONROUGE, *Derecho Financ.*, 1962, vol. II, pág. 797).

Por isso, o mesmo douto autor define a taxa como "la prestación pecuniaria, exigida compulsivamente por el Estado, en virtud de ley, por la realización de una actividad que afecta especialmente al obligado" (página 798), conceito próximo do de A. GIANNINI (*Istituzioni*, 1956, pág. 42: "... una attività dell'ente stesso che concerne in modo particolare l'obbligato").

7. Não cremos que a legitimidade duma taxa, seja a de combate a incêndios, seja qualquer outra, esteja vinculada às duas condições a que se refere o eminente Min. RIBEIRO DA COSTA, no acórdão de 7-12-1962, na *Rev. Dir. Adm.*, vol. 75, pág. 36, a saber:

- a) exigibilidade de todos os habitantes a cuja disposição o serviço é posto;
- b) prestação do serviço exclusivamente aos contribuintes aos quais a taxa se endereça.

Essas duas teses foram justificadas em trecho do ilustre administrativista VILLEGAS, no qual êsse juiz da Côrte Suprema da Argentina entende que o serviço de incêndios é indivisível, porque disponível *ubi universi*, como serviço geral, por parte de todos, devendo ser custeado por impostos, como a defesa nacional, o ensino primário e a policia.

Opõe-se à lição do mestre argentino, desde logo, que os serviços de policia e educação primária são tão divisíveis e individualizáveis quanto o de bombeiros. Os serviços de policia comportam várias taxas, do mesmo modo que os do ensino, em vários países, inclusive nos opulentos Estados Unidos, admitem taxas.

A decisão entre o impôsto e a taxa, salvo quando esta fôr técnica-mente impraticável, constitui decisão subjetiva dos órgãos políticos, segundo as concepções de conveniência, ideologia, etc. dos partidos no poder.

Por outro lado, vários serviços públicos que justificam taxas antigas e pacíficas, a começar pela taxa judiciária, são prestados a quem não paga êses tributos, do mesmo modo que há notícias, registradas pelos autores, de isenções de taxas, porque o legislador prefere cobrá-las apenas de alguns dos utentes. Ainda nesse caso, a decisão é puramente política; nenhum texto constitucional impede o legislador de conceder essas isenções e estabelecer outras discriminações e tratamentos diferenciais, aliás recomendados como princípio programático pelo art. 202 da Constituição. O clássico brasileiro A. O. VIVEIROS DE CASTRO ensinava que a taxa não toma em consideração a condição econômica dos contribuintes, exceto nos casos de "pobreza absoluta, no qual se concede isenção de certas taxas", do que é exemplo a taxa judiciária; e "insuficiência econômica combinada com méritos assinalados, no qual se concede a isenção de certas taxas", do que são exemplo as escolares (*Trat. dos Impostos*, ed. de 1910, pág. 120).

No mesmo sentido escreve JÈZE (*Cours Elém.*, 1931, pág. 341 e 342), que aconselha levar-se em conta a natureza do serviço, pois devem ser raras as isenções de taxas por privilégios e mais freqüentes as isenções de taxas sanitárias e de justiça, inclusive como estímulo à procura de certos serviços vantajosos para os indivíduos mas cuja difusão representa um interesse social.

Raros financistas têm reservado tantas páginas — cerca de 100 — ao estudo das taxas, além de 40 e tantas à comparação entre serviços gerais e especiais, quanto V. TANGORRA. Mas êle assinala que os serviços públicos especiais interessam igualmente à coletividade (*Tratatto di Sc. della Finanza*, 1915, págs. 534 e seg.). Nos princípios que formula sobre a taxa, figura o de que esta “se aplica só àquelas formas de atividade administrativa, nas quais a utilidade geral e cada utilidade particular e diferencial se produzem conjuntamente, de sorte que o serviço geral e o serviço especial aparecem coexistentes e indissolúvelmente conexos” (ob. cit., § 431, b, pág. 538). E mais adiante: “Nas formas de atividade administrativa às quais se aplica o princípio da taxa, a utilidade particular da prestação, isto é, o serviço especial, não é senão um aspecto da utilidade coletiva, ou seja a do serviço geral, e não algo de distinto e autônomo” (ob. cit., § 431, f, pág. 539).

Conclui pelo que acima já escrevemos:

“Assim, a afirmação de muitos escritores de que não existe diversidade entre os serviços públicos a que correspondem as taxas e aquêles aos quais correspondem os impostos, tem um lado verdadeiro nisso: — o de que também as prestações, às quais se referem as taxas, são dirigidas à realização do interesse geral” (ob. cit., § 433, pág. 542).

Daí a definição de taxa proposta por TANGORRA: “o direito exigido daqueles que, a pedido, obtêm da autoridade, sob a forma de proteção ou serviço especial, a individualização em seu favor duma atividade administrativa endereçada principalmente à realização de escopos de interesse geral” (ob. cit., § 434, pág. 544). No capítulo sobre serviços especiais e gerais, o mesmo autor clássico insiste em que o gôzo *uti singulos* por alguém de um serviço público especial não existe sem que importe necessariamente também uma certa vantagem universal de todos os cidadãos (ob. cit., § 69, 1.º, pág. 85). “A satisfação de algumas necessidades gerais é em certo modo condicionada à prestação de um determinado serviço público especial e fica, assim, na dependência dêste último” (idem, § 77, d, pág. 91). Refere-se ainda TANGORRA, como antes o fizera WAGNER, ao caráter altamente preventivo dos serviços públicos modernos (§ 90, pág. 114), o que aliás caracteriza as organizações de bombeiros, cuja eficiência é tanto maior quanto menor o coeficiente de improvisação de seus recursos.

8. Outro ponto que se não pode desprezar reside em que, muitas vezes, as taxas estão sujeitas ao fenômeno econômico da repercussão, à semelhança do que ocorre sobretudo com os impostos indiretos e reais. Uma taxa para prevenção e extinção de incêndios calculada sobre a receita das empresas comerciais e industriais, como a do Código Tributário de Pernambuco, necessariamente vai transferida para toda a população local, que

suporta, em última análise, os impostos de vendas e indústrias e profissões. Quanto a êste último, a repercussão não ocorre no caso de profissionais (médicos, advogados, artezãos estabelecidos, etc.). Mas os escritórios e oficinas dêsses profissionais têm incontestável interesse e vantagem na disponibilidade dum serviço de bombeiros, além de que é insignificante o ônus que lhes toca.

Ainda agora, a Assembléia Legislativa da Guanabara recebeu do executivo projeto de modificação das receitas estaduais com a adoção da “taxa de proteção contra incêndio”, a incidir sobre todos que exercem comércio, indústria ou profissão, na base de 20, 30 e 40 sobre o impôsto de indústrias e profissões (arts. 18 a 21 do projeto publicado na íntegra em 8-9-1964).

#### *A constitucionalidade da taxa pernambucana*

9. Ocorre em relação aos problemas jurídicos da taxa no Brasil, o mesmo que, em nosso país, sucede às bitribuições: — a chave da solução está em apurar-se, em cada caso, se há ou não inconstitucionalidade. Em princípio, a União, Estados e Municípios podem decretar impostos de sua exclusiva competência (arts. 15, 19, 21 e 29 de Constituição) e cobrar taxas ou “quaisquer outras rendas que possam provir do exercício de suas atribuições e da utilização de seus bens e serviços” (art. 30, ns. I e II).

Destarte, o exercício de uma atribuição ou a utilização de serviços duma pessoa de direito público pode sempre ser fato gerador de um tributo ou causa jurídica da cobrança de uma renda, vale dizer receita, contanto que não haja invasão da competência de outra pessoa de direito público interno. Dado que a discriminação de receitas da Constituição é extremamente rígida nos arts. 15, 19, 21 e 29, importa verificar-se, em cada caso concreto, se houve inconstitucionalidade, porque um governo exigiu tributo que se inscreve na privativa competência de outro.

Se fôr diagnosticado o disfarce de impôsto numa pretendida taxa, a solução jurídica da validade desta última jaz em investigar-se se aquêle impôsto está ou não reservado à competência exclusiva do legislador que a instituiu.

A taxa pode ser injusta, inepta, incompatível com uma política fiscal racional e, todavia, continua juridicamente exigível se ela não ofende a Constituição pela quebra da discriminação das competências tributárias dos dispositivos acima citados. Inúmeras taxas brasileiras, julgadas com razão constitucionais, não fazem honra aos legisladores bisonhos que as conceberam. São disparates financeiros constitucionalmente intangíveis, porque a revisão judicial há de limitar-se à constitucionalidade, sem quaisquer intrusões no campo da política fiscal, reservada ao Legislativo com sanção do Executivo. Aliás, a maior parte da tributação teratológica procede da iniciativa do Poder Executivo ao apagar das luzes e até depois de encerrada a votação dos orçamentos.

A colocação do problema nos termos em que a expusemos aqui também foi a adotada pelo ilustre professor RUBENS GOMES DE SOUSA no ar-

tigo 25, parágrafo único, do Anteprojeto de sua autoria e que serviu de base ao Projeto de Código Tributário Nacional:

“A discordância entre a natureza jurídica específica do tributo e a denominação que lhe seja atribuída pela lei que o instituir não importará em sua inconstitucionalidade ou ilegalidade, quando o tributo, pela sua natureza jurídica específica, apurada nos termos deste artigo, esteja compreendida na competência tributária da pessoa jurídica de direito público interno que o tenha instituído, e não infrinja qualquer das limitações da referida competência, contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados ou nas Leis orgânicas dos Municípios” (M. F., *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*, Rio, 1954, pág. 271).

RUBENS G. SOUSA se fundou na jurisprudência do egrégio STF, citada por CASTRO NUNES (*Rev. For.*, 102/5; *Rev. Dir. Adm.*, 1/1), mas foi suprimido o parágrafo acima transcrito em atenção às sugestões ns. 499 e 598, uma porque temia o incentivo às denominações errôneas, outra porque preferia a apreciação em caso concreto. Ambas reconheceram expressamente a perfeita correção da fórmula do autor do anteprojeto nesse parágrafo único do art. 25 (*Trabalhos*, cit., pág. 117).

Em conseqüência, no caso da consulta importa examinar-se: a) se há taxa verdadeira; b) se não há taxa, qual o impôsto real que teria sido mascarado de taxa pelo Estado de Pernambuco.

10. Em nossa opinião, como já relatamos acima, um tributo sobre proprietários de imóveis ou de estabelecimentos comerciais e industriais, para manutenção dum serviço de prevenção e extinção de incêndios, que funcione efetiva e permanentemente à disposição desses contribuintes ou mesmo de toda a população, é técnica e juridicamente uma taxa. Taxa, instituída no interesse coletivo (cf. com TANGORRA, já citado), mas que interessa mais intensamente aos estabelecimentos econômicos, que são os principais causadores do risco e da despesa para eliminar ou reduzir as conseqüências dele. Essa taxa poderia e deveria ser mais onerosa, como a do município de Salvador, para os estabelecimentos de explosivos, inflamáveis, mercadorias de combustão espontânea ou instantânea, munições e emprêsas de seguro, como o grupo dos principais responsáveis e beneficiários da criação do risco. Essa taxa, em grande parte, comporta repercussão para a coletividade dentro da qual operam aquêles contribuintes, como já foi debatido pelas cidades de Dublin, Blackburn, Groydon, Derby, Newport, Norwich e outras, tendo recebido considerações de MONTMARTINI (ob. cit., pág. 73). O mesmo autor conta que, numa época remota, as companhias de seguros contra fogo assumiram a responsabilidade pela operação do serviço de combate aos incêndios, recebendo, para isso, subsídio das municipalidades (ob. cit., pág. 71).

Certo é que em diversos países na América e na Europa foram instituídas taxas análogas para serviços contra incêndio, há mais de século,

recaindo o gravame prioritariamente nas emprêsas que exploram seguros, inflamáveis, explosivos e outras mercadorias que geram o perigo de fogo. No Brasil, o mesmo ocorre, sendo das mais aperfeiçoadas a velha taxa de incêndios, que se cobra na Bahia há muitas dezenas de anos.

Na pior hipótese, toda diminuição de risco acarreta uma vantagem ou proveito positivo de quem a êle está exposto, mormente por parte das companhias de seguro, inflamáveis, explosivos e mercadorias de combustão espontânea.

A taxa do Código Tributário de Pernambuco tem, de início, o mérito de limitar a contribuintes de Recife (diretos e, por efeito da repercussão, os indiretos) o custeio duma despesa que só aos mesmos interessa. Seria iniquidade se Pernambuco pagasse bombeiros e equipamentos úteís somente em Recife com os impostos arrecadados em Petrolina, Garanhuns, Pesqueira e alhures, onde não há proteção contra incêndios.

11. Ora, a taxa pernambucana é cobrada na base de 1% sobre o impôsto de vendas; 0,25% sobre o movimento que der origem ao lançamento do impôsto de indústrias e profissões; 0,05% sobre o mesmo movimento em relação às emprêsas de navegação e transporte; 10% sobre o impôsto de indústrias e profissões quando o contribuinte não apresentar aquêle movimento (caso de profissões liberais, artesanais, etc.); 0,05% sobre o movimento dos açougues.

Analisando êsse campo de incidência jurídica, temos de comêço que é sempre constitucional e legítima a arrecadação de quaisquer adicionais ao impôsto de vendas por parte do Estado-membro, porque êste é o competente para a decretação desse tributo (Const., art. 19, n.º II, redação da Emenda Constitucional n.º 5). Não padece, pois a mais mínima dúvida a constitucionalidade do art. 787 do Código Tributário de Pernambuco: “A taxa de bombeiros será cobrada à razão de 1% sobre o impôsto de vendas e consignações, quando êste fôr devido”.

12. Para as emprêsas não sujeitas ao impôsto de vendas, porque não vendem nem compram, mas operam como companhias de seguro, bancos, hotéis, cinemas, trapiches, armazéns gerais, etc., etc., celebrando operações econômicas e atos jurídicos diversos da compra-e-venda, o Código Tributário Pernambucano, art. 788, adotou, como base de cálculo, o movimento econômico, ou seja o volume global das receitas, que, em algumas cidades brasileiras, também serve de base de cálculo ao impôsto municipal de indústrias e profissões.

Base de cálculo não se confunde com fato gerador, nem caracteriza qualquer impôsto. É apenas uma técnica de que se serve o legislador para estabelecer ou tarifar as alíquotas. O mesmo impôsto freqüentemente adota diversas bases de cálculo, inclusive a que serve a impôsto de competência outra (p. ex., o impôsto de rendas, federal, serve-se do movimento do impôsto de vendas e consignações, do Estado, quando o contribuinte não tem contabilidade ou a tem imprestável, arts. 40 e 41 do Reg. do Imp. de Renda; êsse mesmo impôsto de renda, na cédula G, se aproveita do lançamento do impôsto territorial; o impôsto de indústrias e profissões já usou o valor locativo do impôsto predial, etc.).

Essa matéria, — confusão da *base de cálculo* com o *fato gerador* — já serviu de cavalo de batalha de várias firmas que não se queriam sujeitar ao movimento econômico e pleiteavam o valor locativo para assentamento do imposto de indústrias e profissões (vide pareceres de RUBENS G. SOUSA e BALEEIRO em *Imposto de Indústrias e Profissões*, memorial da Pref. de P. Alegre, 1957, págs. 153 e segs., 227 e segs.; ou em BALEEIRO, *Clínica Fiscal*, 1958, págs. 224 e segs.). O Supremo Tribunal Federal, em jurisprudência hoje tranqüila (*Súmula*, n.º 90), já estabeleceu que o movimento econômico pode ser base de cálculo do imposto de indústrias e profissões, sem que êste se confunda com o imposto de renda ou com o de vendas.

No caso da consulta, é fundamental compreender-se que o fato gerador do imposto municipal de indústrias e profissões é o exercício duma atividade profissional ou econômica com o propósito de obter remuneração. O movimento econômico é apenas um dos métodos de cálculo dêsse tributo, como também para o de vendas e, em certo caso, para o de renda. “Não importa em bitributação o fato de serem os elementos de cálculo do imposto de indústrias e profissões idênticos aos de outros impostos” (STF, 7-11-1956, Rec. Ext. n.º 26.038, *Rev. Dir. Adm.*, 51/98, etc.).

O fato gerador da taxa é “qualquer estado de fato ou situação jurídica que demonstre a utilização ou o benefício, efetivos ou potenciais, do serviço específico que constitua o fundamento de sua instituição” (art. 82, II, do Proj. Cód. Trib. Nacional). Existe efetivamente em Recife um corpo de bombeiros, em permanente prontidão, ao dispor de negociantes, industriais e homens de tôdas as profissões? Sim. Há utilização potencial e benefício atual, direto e indireto, na manutenção dêsse serviço para aquêles contribuintes? Sim. Logo, está caracterizada a taxa, pouco importando a base de cálculo, que é adequada para atender ao princípio do artigo 202 da Constituição e porque se vincula intimamente às atividades econômicas daqueles contribuintes beneficiários da existência do serviço e potenciais usuários dêle em caso de emergência, além de criadores ou responsáveis pelo risco que provocou a criação da taxa de incêndio.

Nenhum dispositivo constitucional foi ferido pelos arts. 786 a 788 do Código Tributário de Pernambuco, que se apóia na permissão expressa do art. 30, números II e III, da Carta de 1946.

Cairia a maior parte das taxas cobradas pela União, Estados e Municípios se fôsse exigido, como requisito essencial dela, a incidência sobre todos os beneficiários efetivos e potenciais do serviço por elas mantido, ou que só a êles e a mais ninguém interessassem ou avantassem.

— V —

Respostas

A 1.ª pergunta:

Resposta: A decisão de decretar imposto ou cobrar taxa, para manutenção total ou parcial dum serviço público específico, como o de extinção de incêndios, que interessa apenas a

uma cidade, ou área determinada dela, é subjetiva e política, não encontrando outro obstáculo prático senão a exequibilidade técnica do segundo dos tributos acima. Cabe ao Poder Legislativo decidir sobre a conveniência da taxa ou do imposto, ou seja a de repartir o custo do serviço público somente entre o grupo beneficiado de modo efetivo ou potencial ou, pelo contrário, por, tôda a coletividade, sem indagar quem recebe a vantagem, ou a tem à disposição ou é responsável pelo risco que provocou a instituição do gravame fiscal.

A 2.ª pergunta:

Resposta: O serviço contra incêndios de Recife, por sua natureza e pela área geográfica a que está limitado, constitui serviço público especial, aliás específico, que traz vantagens diretas e indiretas não só aos contribuintes da taxa com que é custeado, mas também a tôda a coletividade, como acontece, segundo a melhor doutrina, em tôdas as taxas.

A 3.ª pergunta:

Resposta: Não vejo inconstitucionalidade nos arts. 786 a 789 do Código Tributário de Pernambuco (Lei n.º 2.617, de 17 de novembro de 1963), que institui taxa com fundamento jurídico no art. 30, ns. I e II, da Constituição, sem invadir competência de outra pessoa de direito público interno.

*Sub censura.*

Rio de Janeiro, 10 de setembro de 1964.

ALIOMAR BALEEIRO

Professor de Finanças das Universidades da Bahia e do Estado da Guanabara

### 3. Parecer do Professor CAIO TÁCITO

A consulta menciona os arts. 786 a 790 do Código Tributário do Estado de Pernambuco (Lei n.º 2.617, de 27 de novembro de 1956), que instituiu uma taxa, cognominada *taxa de bombeiros*, destinada ao custeio do Serviço de Extinção de Incêndios, com incidência sobre atividades comerciais, industriais e equivalentes, localizadas na capital do Estado.

Alude a decisões do Supremo Tribunal Federal que, tanto a propósito da taxa pernambucana, como de tributo semelhante no Estado de Minas Gerais, afirmaram-lhes a inconstitucionalidade (acórdãos *in Rev. de Dir. Adm.*, vol. 71, págs. 104 e 116; vol. 75, pág. 36).

Considerando a relevância atribuída, na espécie, à natureza especial ou geral, do serviço público considerado, formula os seguintes quesitos:

“1.º — Quando um serviço público aproveita a uma secção ou grupo da população, seja apenas uma cidade ou município, é, juridicamente, admissível que a pessoa jurídica de direito público interno que o opera, escolha o financiamento, por impôsto ou por taxa?”

2.º — O Serviço de Extinção de Incêndios do Recife, que sòmente beneficia a Capital Pernambucana e é remunerado pela taxa de Bombeiros, cobrada apenas dos contribuintes estabelecidos em Recife, é um serviço público geral, ou, ao contrário, um serviço público especial, divisível e mensurável, que deve ser custeado por taxa?”

3.º — São, positivamente, inconstitucionais os arts. 785, 787 e 789 do Cód. Trib. de Pernambuco (Lei n.º 2.617, de 27 de novembro de 1963)?”

## PARECER

### *Conceito de serviço público*

Entre as mais árduas missões do jurista, no campo do Direito Administrativo, figura a de conceituar, adequadamente, o *serviço público*. Embora ocorra, fragmentariamente, a qualificação legal das atividades ou órgãos do Estado suscetíveis dessa designação, não se torna fácil condensar, em síntese definidora, os elementos que o identifiquem, no tempo e no espaço.

A noção é fugidia e variável, assemelhando-se, na disparidade de critérios e definições, a um *diálogo de surdos*, em que não se entendem os interlocutores, conforme a sátira de MARCEL WALINE (*Droit Administratif*, 8.ª edição, 1959, pág. 620).

Considera-a RENATO ALESSI “una delle più incerte e nebulose di tutto quanto il campo del diritto pubblico” (*Sistema Istituzionale del Diritto Amministrativo Italiano*, 1953, pág. 344, nota 2).

Na França, onde a noção de *serviço público* chegou a substituir, na concepção de DUGUIT, a idéia da soberania como elemento constitutivo do Estado (*Traité de Droit Constitutionnel*, 2.ª edição, vol. II, pág. 54) e se tornou, através da chamada Escola do Serviço Público (JÈZE, BONNARD, ROLLAND e, presentemente, LAUBADÈRE), o ponto nuclear do Direito Ad-

ministrativo, a sua instabilidade e incerteza, especialmente na discriminação da competência jurisdicional entre a Justiça Administrativa e a Comum, levou a que se proclamasse a existência da crise da noção do serviço público (CORAIL, MORANGE, CHENOT, RIVERO, DEMICHEL).

No mais recente e completo estudo sòbre o tema, da lavra de UMBERTO POTOTSCHNIG, Professor de Direito Administrativo de Pavia (*I Pubblici Servizi*, 1964, coleção *Diritto e Amministrazione*, dirigida por FELICIANO BENVENUTI), espelha-se a acentuada variedade com que, no direito italiano e no comparado, se apresentam as definições e classificações do serviço público.

Observei, em trabalho anterior, que não há um conceito apriorístico de serviço público, elastecendo-se o seu âmbito na medida em que se expande a presença do Estado nos domínios da vida social contemporâneo (*Rev. de Dir. Adm.*, vol. 44, pág. 519).

Não há, na matéria, um sentido estático, refletindo-se, nas perspectivas da legislação cambiante, as transações de ordem política que modificam a missão administrativa do Estado.

A *relatividade* da noção do serviço público foi acentuada por TEMISTOCLES CAVALCÂNTI, com apoio em GASTON JÈZE (*Tratado de Direito Administrativo*, 4.ª edição, vol. II, págs. 47 e 56) e se reforça na lição pragmática de ALIOMAR BALEIRO, quando lembra que “a supervisão do culto religioso pode pertencer à competência dum Ministro d’Estado, como foi no Brasil e na França e, mais tarde, pode ser proibida no orçamento, como acontece, hoje, nesses mesmos países” (*Clínica Fiscal*, 1958, página 163).

Costuma-se, ainda, opor, na caracterização do serviço público, a definição material ou funcional à concepção orgânica ou formal. A primeira tem em mira a *atividade* de interesse geral a que se destina o serviço; a segunda considera dominante o *organismo* administrativo que o desempenha.

Ao conceito *jurídico* do serviço público, como expressão típica de atividade estatal, poder-se-á, ainda, agregar a sua significação econômica, social, política ou fiscal, nem sempre coincidente com o sentido orgânico ou administrativo da expressão. A lei considera mesmo, para fins determinados, como *serviço público lato sensu* atividades que são de exercício privado, como, por exemplo, a advocacia, o jornalismo, ou a assistência social.

Não obstante tais embaraços de ordem doutrinária e política a uma definição de serviço público, a um tempo abrangedora e exaustiva de suas formas variadas de apresentação, podemos fixar, para os objetivos focalizados na consulta, determinadas premissas que superam as incertezas e imprevistos de seu conteúdo.

É certo que o âmbito do serviço público exprime as oscilações políticas do Estado. A moderna tendência intervencionista no domínio econômico e social atraiu para o terreno da atividade administrativa um elenco de serviços que não figuram nos modelos clássicos da Administração Pública.

Trata-se, no entanto, de mera exacerbação ou agravamento de uma dicotomia entre os fins administrativos do Estado, que já fazia distinguir, nos autores mais antigos, a *atividade jurídica* e a *atividade social* da Administração pública. Desenvolvida especialmente por ORLANDO, em seu clássico *Trattato di Diritto Amministrativo*, foi recentemente endossada no verbete de GUIDO ZANOBINI para a *Enciclopedia del Diritto* (vol. II, 1958, pág. 236). Na primeira atividade, como exercício da soberania do Estado e de seu poder de império, atende-se à preservação do direito objetivo, à ordem pública, à paz e a segurança coletivas. É uma atividade de tutela do ordenamento jurídico, caracterizando-se pelo poder de coação próprio e privativo do Estado. Na atividade social, ao contrário, a Administração cuida de assuntos de interesse coletivo, visando ao bem-estar e ao progresso social, mediante o fornecimento de serviços aos particulares. A primeira atividade correspondente uma *ação administrativa*; à segunda, uma *prestação administrativa*.

É nesse sentido que, entre nós, MÁRIO MASAGÃO divide o serviço público administrativo em duas categorias: serviços concernentes à atividade essencial do Estado (tutela do direito) e serviços relativos à atividade facultativa (promoção do bem-estar geral, cultura e progresso), atribuindo-lhes, respectivamente, a qualidade de ação jurídica e ação social (*Curso de Direito Administrativo*, 3.<sup>a</sup> edição, pág. 281).

Certamente a evolução moderna do Estado exaltou de tal forma a sua participação na ordem social, que a *essencialidade* passou a abranger tanto os encargos tradicionais de garantia da ordem jurídica como as prestações administrativas que são emanações dos modernos direitos econômicos e sociais do homem, tão relevantes, na era da socialização do direito, como os direitos individuais o foram na instituição da ordem liberal.

Há, todavia, uma sensível diferença entre os serviços públicos que, por sua natureza, são próprios e privativos do Estado e aqueles que, passíveis em tese de execução particular, são absorvidos pelo Estado, em regime de monopólio ou de concorrência com a iniciativa privada. Aos primeiros poderíamos chamar de serviços estatais *originários* ou *congêntos*; aos últimos, de serviços estatais *derivados* ou *adquiridos*.

O mesmo sentido ontológico inspirou, na doutrina italiana, com ênfase ao campo do direito penal, a distinção entre *função pública* e *serviço público* (ver: ZANOBINI, *Enc. Diritto*, cit., vol. II, pág. 237; M. S. GIANNINI, *Lesioni di Diritto Amministrativo*, vol. I, 1950, págs. 114-115; POTOTSCHNIG, ob. cit., págs. 5 e 168).

Como esclarece MIELE, a *função pública* é a atividade endereçada aos fins essenciais do Estado (como a justiça, a segurança pública, a defesa nacional), enquanto o *serviço público* representa a atividade do Estado visando aos objetivos de bem-estar social e à satisfação das necessidades individuais.

Segundo GIANNINI, a *função pública*, fundada no poder soberano, é atividade *necessária* do Estado. *Serviço público*, ao contrário, é atividade que somente adquire esse caráter quando o Estado dela se faz titular, podendo, em princípio, ser exercida pelos particulares (*Lesioni*, cit., página 115).

Outra variante dessa mesma classificação exprime-se através da opinião de ARNALDO DE VALLES, quando separa os *serviços administrativos* e os *serviços públicos*.

Se o interesse satisfeito na atividade pública é próprio da coletividade entendida em seu todo, e não o resultante da soma de interesses individuais, temos um *serviço administrativo*.

Quando o interesse coletivo é a soma de interesses individuais, de tal forma que o escopo social mediato se traduz na satisfação imediata de necessidade individuais, mediante vantagem direta a certos destinatários, temos um *serviço público* (A. DE VALLES, *Elementi di Diritto Amministrativo*, 2.<sup>a</sup> edição, 1951, ns. 280-281).

Os mesmos conceitos são expendidos por MARCELO CAETANO, na definição que propõe para o *serviço público* como “o serviço administrativo cujo objeto consiste em facultar a quantos deles careçam os meios idôneos para a satisfação de uma necessidade coletiva individualmente sentida” (*Manual de Direito Administrativo*, 5.<sup>a</sup> edição, 1960, pág. 512).

Esclarecendo a discriminação em termos que interessam, de perto, ao objeto deste estudo, ARTURO LENTINI assinala que “la funzione publica è caratterizzata dalla potestà e dalla destinazione dell’attività amministrativa ai cittadini considerati *uti universi* e non *uti singuli*; i servizi pubblici riguardano i cittadini *uti singuli* e non *uti universi*” (*Istituzioni di Diritto Amministrativo*, vol. I, 1939, pág. 7).

Atingimos, assim, a uma forma de classificação do serviço público, que tem em mira o grau de *utilidade* auferida pelos seus destinatários.

RENATO ALESSI (*Sistema*, cit., págs. 344-345) classifica, excelentemente, a matéria. Há, no serviço público, o fornecimento de uma utilidade, de ordem jurídica ou econômico-social, em atenção a necessidades físicas, econômicas, intelectuais ou sociais dos indivíduos.

A prestação administrativa do serviço compreende, no entanto, duas categorias. A primeira consiste na atividade dirigida a produzir uma *utilidade* genérica aos cidadãos *uti universi*, sem possibilidade de medida da utilidade que cada um individualmente usufrui.

Na segunda categoria, ao contrário, a atividade se dirige a produzir uma utilidade específica para determinados cidadãos que se valem do serviço pôsto à disposição de todos, ou seja, atividade que se traduz em uma vantagem usufruída pelos cidadãos *uti singuli*.

Não se abandona, nessa qualificação de uso, o princípio da *generalidade* do serviço público, como bem observa VILLEGAS BASAVILBASO: “O serviço público é sempre destinado a todos, e não a determinada pessoa... (mas) a sua prestação pode ser *uti universi* e *uti singuli*. A prestação é *uti universi* quando não há *usuário* propriamente dito, quando o Estado (*lato sensu*) é quem imediata e diretamente o utiliza, para benefício da coletividade. A prestação é *uti singuli*, quando existe *usuário*, quando ela beneficia imediata e diretamente a uma pessoa ou várias pessoas indeterminadas, isto é, à generalidade do público” (*Derecho Administrativo*, volume III, págs. 56-57).

Os serviços públicos *uti universi*, por isto mesmo que atendem de “forma direta e indivisível à coletividade” (BIELSA, *Compendio de De-*

recho Público, vol. II, 1952, pág. 94), avizinham-se do conceito da função pública, como acima exposto, ou seja, como atividade própria e exclusiva do Estado.

Documenta essa afirmação o testemunho autorizado de CINO VITTA: "sono invece denominate presso di noi pubbliche funzioni quelle che sono destinate a profitto della collettività indistintamente presa, cioè dei cittadini considerati più *uti universi* che *uti singuli*" (*Diritto Amministrativo*, 3.<sup>a</sup> edição, vol. I, pág. 6).

Tôdas essas classificações do serviço público apresentam um traço comum, através da sua diversidade de critérios: o reconhecimento da antinomia entre duas modalidades ou categorias de ação administrativa.

Temos, de uma parte, uma forma de ação geral e indivisível do serviço público, que atende diretamente a interesses coletivos indiscriminados (*uti universi*) e corresponde a uma atividade soberana e privativa do Estado.

De outra parte, ocorrem prestações de serviço público que, embora genéricas quanto à sua disponibilidade, visam a satisfazer interesses que se podem individualizar entre determinadas pessoas, que as usufruem diretamente (*uti singuli*). Tais prestações administrativas não são privativas do Estado *ratione materiae*, não emanam de seu poder soberano, embora possam constituir monopólio estatal *de lege*.

A essas duas categorias é que se deve atribuir, respectivamente a designação de *serviço público geral* e *serviço público especial*, segundo a terminologia de VITTI DEL MARCO (*Principii di Economia Finanziaria*, 1934).

Não se trata de uma discriminação de base territorial, ou quantitativa, mas de um conceito qualitativo, vinculado à natureza intrínseca do serviço público, ontologicamente considerado.

*Natureza especial do serviço de bombeiro*

A que categoria deve pertencer o serviço de combate a incêndio, serviço ou corpo de bombeiros, como é usualmente conhecido?

Trata-se, certamente, de um serviço *essencial*, no sentido de ser indispensável às comunidades humanas, tanto em zonas rurais como em concentrações urbanas.

A característica de *essencialidade* é, no entanto, comum aos serviços públicos das duas categorias. Os serviços públicos de teor econômico e social são, por sua natureza, essenciais na civilização contemporânea, sem que deixem de ser serviços públicos especiais *uti singuli*.

É mesmo no vínculo a um serviço público essencial que a atual Constituição italiana de 1948, art. 43, identifica um dos pressupostos da nacionalização ou socialização de empresas (ver V. S. VIGORITA, *L'iniziativa economica privata nel Diritto Pubblico*, 1956, *passim* e, especialmente, páginas 290 e s.).

O serviço público especial, como acima esclarecido, tem como características:

1.º) o de não ser uma atividade decorrente do poder soberano do Estado; é suscetível *in genere* de ser praticada pela iniciativa privada; e

2.º) a de ter destinação especial, no sentido de que, mesmo pôsto à disposição de todos, concretiza-se, na sua manifestação, como um benefício peculiar a certas pessoas ou grupos de pessoas; sem embargo de sua generalidade latente, êle se torna divisível e mensurável na sua prestação.

Tais elementos ou requisitos diferenciais estão presentes nos serviços de bombeiros?

A sua análise atual e histórica conduz à resposta afirmativa.

Os serviços de extinção de incêndios não foram, na sua origem, pertencentes ao Estado. Nasceram, e ainda se conservam em algumas partes, como fruto do voluntariado coletivo, na defesa da vida e da propriedade.

Mesmo nos tempos modernos, quando o seu aperfeiçoamento técnico e material situa-o, de regra, no âmbito dos organismos públicos, sobrevivem exemplos expressivos de sua permanência fora da órbita da organização administrativa do Estado.

Apenas dois exemplos ilustrarão a assertiva.

No Chile, ainda agora, conforme informação recente de SILVA CIMMA, "los Cuerpos de Bomberos se organizan sobre la base de la cooperación voluntaria de particulares y sin que sus componentes tengan derecho a remuneración de especie alguna, sino que, por el contrario, deben ellos contribuir con cuotas mensuales a su financiamiento. De allí es que la Administración les preste amplia protección económica" (ENRIQUE SILVA CIMMA, *Derecho Administrativo Chileno y Comparado*, vol. II, 1961, página 310).

Na França, no comêço do século, as comunas extinguiram serviços municipais de bombeiros (*sapeurs-bombers*), transferindo a sua atividade a organizações privadas. À medida, após resistências iniciais, obteve êxito e foi mantida em decisão do Conselho do Estado, comentada por HAURIU (MAURICE HAURIU, *La jurisprudence administrative de 1892 à 1929*, vol. I, págs. 326-332).

De outra parte, o serviço de bombeiro, embora se encontre mobilizado para servir indistintamente a todos — é, em suma, um serviço pôsto à disposição de todos — tem destinatário certo e especificado, sempre que a sua prestação se torna concretamente necessária. É, nesse sentido, como os demais serviços de utilidade pública (eletricidade, gás, água e esgôto, transportes), uma atividade estatal divisível e mensurável.

Ademais, a sua própria disponibilidade não é genêricamente idêntica. Há certas pessoas físicas ou jurídicas que mais as usufruem, pelo menos a título preventivo, como condição de segurança ou eficácia das atividades que desempenham.

Expressivo é o trecho que ALIOMAR BALEIRO dedica a êsse aspecto, precisamente como forma de caracterização das taxas:

"O imposto não se confunde com a taxa porque esta, como já foi discutido no capítulo anterior, se caracteriza por uma relação bilateral específica. Quem paga a taxa recebeu serviço, ou

vantagem; ou goza da segurança decorrente de ter o serviço à sua disposição, ou, enfim, provocou uma despesa do poder público. A casa de negócio, a fábrica ou o proprietário podem não invocar nunca o socorro dos bombeiros, mas a existência duma corporação disciplinada e treinada para extinguir incêndios, dotada de veículos e equipamentos adequados e mantida permanentemente de prontidão, constitui serviço e vantagem que especialmente lhes aproveita e reduz a um mínimo inevitável seus prejuízos e riscos" (*Uma Introdução à Ciência das Finanças*, vol. I, 1955, págs. 361-362).

O serviço de bombeiros não é, assim, um serviço originário do Estado, como expressão de seu poder soberano, e a prestação administrativa a êle correspondente pode distinguir-se, individualizadamente, quanto ao seu gozo ou disponibilidade.

Assim sendo, nêle se reúnem as características de um serviço público especial, *uti singuli*, e não as de um serviço público geral, *uti universi*.

#### *Custeio do serviço público especial*

Não cabe reviver neste trabalho a numerosa literatura com que, nos autores de direito financeiro, se procura a distinção entre os impostos e taxas.

Entendidos ambos como espécies tributárias, meios compulsórios de formação da receita pública (são raros os que, como BERLIRI e TEOTÔNIO MONTEIRO DE BARROS, conservam-se fiéis ao caráter facultativo das taxas), não basta apenas o caráter de sua destinação para defini-los.

Como acertadamente pondera AMÍLCAR FALCÃO, a destinação especial do tributo justifica a existência da taxa, servindo, *a contrario sensu*, para excluí-la: "onde não existir, não há taxa. Mas, existindo, o tributo poderá ser taxa ou impôsto" (*Introdução ao Direito Tributário*, 1959, pág. 151).

O conceito de taxa corresponde, porém, a um serviço especial e divisível prestado pelo Estado ao contribuinte, conforme a lição generalizada da doutrina clássica e moderna, como exaustivamente documentou ALIOMAR BALEIRO, relacionando a bibliografia pertinente ao tema (*Introdução*, citada, vol. I, pág. 311).

As taxas são cobradas de quem se utiliza de serviço público especial e divisível, de caráter administrativo ou jurisdicional, ou o tem à sua disposição e, ainda, quando provoca em seu benefício, ou por ato seu, despesa especial dos cofres públicos (BALEIRO, ob. cit., pág. 306).

Nos impostos põe-se em mira a capacidade econômica do contribuinte, não tendo, juridicamente, outro fundamento senão a sua sujeição ao poder tributário do Estado (A. D. GIANNINI, *Istituzioni di Diritto Tributario*, 8.<sup>a</sup> edição, 1960, pág. 39), independentemente da prestação ou disponibilidade de um serviço público específico.

A lei brasileira consagrou essa distinção (Decreto-lei n.º 2.416, de 17 de julho de 1940), que reaparece, aperfeiçoadamente, no projeto do Código Tributário Nacional, arts. 29 e 93.

*Impôsto* é o tributo destinado a custear indistintamente as necessidades de ordem geral da administração pública, ao passo que a *taxa* se destina a custear, total ou parcialmente, serviços específicos prestados ou postos à disposição do contribuinte, ou atividades especiais exercidas pela administração pública, provocados, aquêles e estas, por necessidades ou conveniências de caráter geral ou de determinados grupos de pessoas.

Êste é também, em termos de idêntico conteúdo, o conceito adotado no Código Tributário do Estado de Pernambuco, em seus arts. 2.º e 3.º:

"Art. 2.º — Impôsto é o tributo destinado a atender aos encargos de ordem geral da administração pública, sempre exigido, de modo uniforme e genérico, daqueles que estejam relacionados com qualquer dos elementos da respectiva obrigação tributária.

Art. 3.º — Taxa é o tributo destinado a remunerar serviços específicos prestados ao contribuinte, postos à sua disposição ou por êste provocados, sempre cobrados daqueles que se utilizem ou se beneficiem, direta ou indiretamente, dos respectivos serviços".

A taxa é, pois, um tributo que tem como fato gerador a utilização ou a disponibilidade de um serviço público especial divisível e mensurável e a sua incidência recai sobre os que dêle, efetiva ou potencialmente, se servem ou se beneficiam (ver: AMÍLCAR FALCÃO, *Fato gerador da obrigação tributária*, 1964, pág. 152).

Não se torna, porém, mister que a taxa seja imputada a todos os usuários ou beneficiários do serviço. A lei pode selecionar, entre êles, os que, a seu juízo discricionário, auferam maior proveito ou vantagem, isentando a outros, de menor grau de utilização, ou de capacidade econômica restrita.

Assim decidiu, várias vezes, o Supremo Tribunal Federal, adotando o princípio de que a taxa não deve necessariamente ser cobrada de todos os que se beneficiam do serviço, como dá notícia a decisão unânime no Recurso de Mandado de Segurança n.º 5.713 (*Rev. Dir. Adm.*, vol. 68, página 116). Nesse julgamento foi declarada constitucional a taxa para construção de silos e armazéns, instituída na Lei n.º 2.891, de 1956, do Estado do Rio Grande do Sul, embora o tributo recaísse unicamente *ad valorem* sobre a primeira venda de trigo ensacado ou a granel. A decisão desprezou a circunstância de que a taxa não era cobrada sobre a venda de outros cereais — como o arroz, de apreciável significação na zona sulina — a cuja disposição igualmente estariam os armazéns e silos.

Desnecessário renovar também o exemplo da taxa de calçamento, já referido pelo Ministro VÍTOR NUNES LEAL (*Rev. Dir. Adm.*, vol. 75,

págs. 40 e 43), cuja incidência não alcança a todos os usuários, mas apenas aos proprietários confinantes.

Não é tampouco necessário que o contribuinte se tenha efetivamente utilizado do serviço público especial para a configuração do fato gerador da taxa. A simples disponibilidade, ou possibilidade de utilização, faz nascer a obrigação tributária, conforme a melhor doutrina, a que o Supremo Tribunal Federal confirmou, recentemente, o seu beneplácito, no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 54.194 (*Rev. de Dir. Adm.*, vol. 75, págs. 98-106). Advertiu o Ministro LUIS GALLOTTI que “o pagamento da taxa d’água e esgotos é obrigatório, como obrigatório é ter o serviço, ainda que dele não use o contribuinte” e o Ministro GONÇALVES DE OLIVEIRA confirmou a legitimidade da exigência do tributo “até mesmo das pessoas que não usam água nem precisam do serviço de esgoto”, reiterando, no particular, sua antiga convicção (*Rev. Dir. Adm.*, vol. I, n.º II, 1945, pág. 507).

#### *A constitucionalidade da taxa de incêndio*

As premissas até aqui colocadas antecipam o nosso juízo sobre a constitucionalidade da taxa de incêndio instituída pelo Estado de Pernambuco.

Tratando-se, a nosso ver, de verdadeira taxa, e não de imposto oculto ou disfarçado, não está ferido o princípio da discriminação de rendas, nem ultrapassada a competência tributária estadual.

Ousamos dissentir, a esse respeito, dos julgamentos do Supremo Tribunal Federal em torno à taxa pernambucana (*Rev. Dir. Adm.*, vol. 75, págs. 36 e s.; *Diários da Justiça*, de 7-11-1963, pág. 1.117, e de 25-6-1964, pág. 395) ou a igual taxa no Estado de Minas Gerais, embora com incidência diversa (*Rev. Dir. Adm.*, vol. 71, págs. 104 e 116), uma e outra objeto da *Súmula*, ns. 138 e 274.

Não conseguimos localizar, nos repertórios de jurisprudência, a decisão sobre a taxa de incêndio de Salvador, referida em voto do Ministro CÂNDIDO MOTA (*Diário da Justiça*, de 25-6-1964, pág. 395), na qual teria sido outra a solução.

Preferimos, *data venia*, acompanhar o pensamento do Ministro VÍTOR NUNES LEAL, vencido naqueles julgamentos, quando admite um conceito amplo de taxa, assim como o caráter especial do serviço de incêndio e a seleção de seus destinatários, para efeito da incidência fiscal.

É que, sem embargo da admiração e reverência intelectual merecida pelos ilustres membros da maioria do Egrégio Tribunal, estamos convictos de que ocorre, na hipótese, a tipicidade de um serviço público especial, cujo custeio pode ser legitimamente feito mediante a imposição de uma taxa.

A opção legal no sentido de limitar a incidência da taxa a pessoas jurídicas, de finalidade lucrativa (estabelecimentos industriais e comerciais), com a isenção consequente de pessoas físicas e de outras pessoas jurídicas, não desnatura o tributo e apenas procura distribuir o encargo entre beneficiários mais favorecidos ou qualificados.

O legislador teve em vista a maior exposição ao risco, tanto assim que a taxa é agravada (art. 790 do Código Tributário do Estado) para os estabelecimentos comerciais e industriais que explorem preferencialmente o ramo de inflamáveis, as agências cinematográficas, os cinemas e casas de diversões.

#### *Respostas*

Em face dos fundamentos expostos no presente parecer, respondemos aos quesitos propostos, pela forma seguinte:

1.º) Sim. O serviço público especial pode ser custeado mediante taxa que tenha, como fato gerador, a utilização, disposição ou solicitação do serviço.

2.º) O Serviço de Extinção de Incêndios no Recife tem as características de um serviço público especial, divisível e mensurável, *uti singuli*, podendo ser, pela sua simples disponibilidade, fato gerador de taxa destinada à sua manutenção.

3.º) Não são inconstitucionais os arts. 786, 787 e 789 do Código Tributário do Estado de Pernambuco, não se confundindo o *fato gerador* da taxa (disponibilidade e uso eventual do serviço de bombeiro) com a *base de cálculo* da taxa, que leva em conta o movimento econômico das pessoas jurídicas tributadas.

É o meu parecer, salvo melhor juízo.

Rio de Janeiro, 22 de setembro de 1964.

CAIO TÁCITO

Professor Catedrático da Faculdade de Direito  
da Universidade do Estado da Guanabara