

PARECERES

TAXA — CONCEITO— SERVIÇOS PÚBLICOS GERAIS E ESPECIAIS — CONSTITUCIONALIDADE DA TAXA DE BOMBEIROS DE PERNAMBUCO

— 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 toda a coletividade.

— O serviço contra incêndios de Recife, por sua natureza e pela área geográfica a que está limitado, constitui serviço público especial, que interessa a toda a coletividade.

— Não são inconstitucionais os arts. 786 a 789 do Código Tributário de Pernambuco que instituíram a taxa de bombeiros com base no art. 30 ns. I e II da Constituição.

PARECER

I

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 e equivalentes, 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. m. seg. 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. (R. D. A. 75/39 e Súmula do S. T. F. — 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 aproveitada 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) ?”

II

PARECER

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 XVIII já registravam o fato de que certos tributos se distinguiam 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 lêssem o velho pensador, porque lá encontrariam o embrião de idéias que supõem novas. Na *Staatswirthschaft oder systematische Abhandlung aller oekonomischen und Cameral-Wissenschaften* (1.ª ed. em 1755), livro raro mas existente na Biblioteca Nacional, já é esboçada 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 “novo” e “amplo” conceito de taxa, que teria sido consagrado pelos Decs.-leis n.º 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 Cavalcanti 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 (*Revista Forense*, vol. 120, pág. 37), Rubens Gomes de Sousa (*Compêndio*, 3.ª ed., págs. 142 e *Revista de Direito Administrativo*, vol. 23, pág. 324; vol. 26, pág. 363; vol. 47, pág. 458; vol. 55, pág. 389 ou *Revista Forense*, vol. 139, pág. 67); Ulhôa Canto (*Temas Dir. Tribut.*, 1964, 1.º vol., pág. 118 e vol. 3.º, pág. 49); Seabra Fagundes (*Revista Forense*, 140, pág. 85); T. Monteiro de Barros (*Taxa e seus problemas*); Amílcar Falcão (*Direito Tributário*, págs. 239 e 244); M. Lins e C. Loureiro (*Tec. Dir. Trib.*, pág. 369); Sá Filho (*Arq. Min. Just.*, vol. V, pág. 196); A. Becker (*Teo. G. Dir. Tribut.*, n.º 106, pág. 345) e outros, além de inúmeros acórdãos do S. T. F. Reitera-

mos aqui, como integrante dêste parecer, o que já expusemos noutro relativamente recente (*Rev. Dir. Adm.*, vol. 73, pág. 391), onde está indicada grande parte da documentação sôbre essa tese.

2. Cobram-se taxas quando alguém 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 (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 n.º 2.416. Consagrou-a também o Projeto de Código Tributário Nacional, no art. 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 beneficiem, efetiva ou *potencialmente*, do serviço que constitui o fundamento da instituição.”

Beneficia-se o contribuinte não só quando efetivamente se utiliza do serviço, mas também quando êle 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 êsse 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 êsses serviços estão limitados às cidades importantes, habi-

tadas por indivíduos de maior renda *per capita*, a taxa evita o locupletamento dêles 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 tráfico. 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 Jêze, 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 Jêze (*Cours El. S. Finances*, 1931, pág. 237), a escolha do empréstimo para financiamento dum programa de govêrno, “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 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, poderia ser uma política objetiva. A própria perda muitas vezes o 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.).

Taxas de defesa contra fogo — A dar crédito ao especialista S. H. Ingberg, organizações e equipamentos para extinção de incêndios já existiam oficial ou officiosamente 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 fôsem 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

J'Argenson, no fim do século XVII, tendo sido reorganizados e submetidos à 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 florestais. 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, Branch e outros, mostra que raramente os incêndios prosperam nas casas residenciais, cujos habitantes, mesmo à noite, logo dão o alarma 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 freqüência 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 de seguro 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, destinando 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 e 4; Lei de 27-7-1930, arts. 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 di-

videndos 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 (Buehler, 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, subindo a 3 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 de 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*, separ. da R.S.L.F., julho-st., 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*, separ. da R. S. L. F., 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 des Sciences 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 seguradores, ficando o resto sobre os ombros dos proprietários. Na cidade de Birmingham, as companhias entraram em acôrdo com as autoridades municipais e espontaneamente assumiram parte considerável das despesas com o corpo de bombeiros. Discutiui-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 êsses e outros aspectos do problema G. Montemartini, *Municipalizzazione dei Pubblici Servizi*, 1902, págs. 71 a 74). Algumas cidades inglêsas discutiram os efeitos da repercussão da taxa sobre os segurados. Os especialistas, como, p. ex., Huebner, (na *Encyclopaedia 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 suscetíveis de cómbustão espontânea agravam os prêmios de seguro e justificam cláusulas de exoneração de responsabilidade do segurador se aquelas mercadorias forem introduzidas no local segurado, sem o pagamento dos sobreprêmios.

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 alarme, manueiras *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 edificios de 10 ou mais andares, o que justifica sobretaxa 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. Esses e outros fatos notórios aconselham uma política fiscal de taxas sobre os setores econômicos que representam maior interesse, como o de seguros, ou agravam os riscos de fogo em seu proveito. Eles precipuamente devem pagar a maior parte do serviço para prevenção e extinção dos incêndios.

A cidade de Buenos Aires mantém uma taxa sobre "*establecimientos peligrosos*" em geral, cujo grupo principal são "*los establecimientos que contengan inflamables y garages*", na base pesada de 2% sobre o valor das instalações e 1%, sobre o mesmo valor, a título de inspeções trimestrais. "El fundamento legal de esa tasa se encuentra en la Ley Orgánica, 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 garage 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 diferenciais por serviços contra incêndio. O Código Tributário de Salvador (Lei n.º 242, de 4-12-1951), além de tributação especial sobre armazenamento de inflamáveis e corrosivos (art. 118), dispõe sobre a "taxa de serviço contra incêndio" na base de 0,15% para residências; 0,20% para prédios comerciais ou industriais; 0,30% para edificios onde houver depósitos de

inflamáveis ou explosivos, — calculadas essas alíquotas sobre o valor venal dos imóveis. Além disso, cada estabelecimento comercial ou industrial paga a taxa de incêndio à base de 1,5% sobre o imposto de indústrias e profissões, elevada porém a taxa para 5% sobre esse imposto em se tratando de companhias de seguro (arts. 170 a 172 do Cód. Trib. de Salvador, de 1951). Esse 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 esse 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” (Baleeiro, *Introdução à Ciência das Finanças*, 3ª ed., 1964, pág. 212).

4. *Serviços Públicos Gerais e Especiais* — A expressão “serviços públicos” é encontrada amiudadamente em diversas cláusulas da Constituição brasileira, ora referindo-se genericamente a todas as atividades das pessoas de Direito Público (p. ex. nos arts. 73; 30 III; 18; 28, II, c; etc.), ora a certas unidades para

fins especiais (p. ex., art. 5.º, VII e XIII) e até métodos e processos anclares que possibilitam o desempenho daquelas ou destas atividades (p. ex., art. 7.º, VI e art. 23, I).

Mas não existe qualquer disposição ou cláusula quer constitucional, quer legal, que defina ou conceitue a locução “serviços públicos”. Genericamente, ela significa as atividades organizadas do Estado, embora Gabino Fraga preferisse dizer “as atribuições do Estado” (*Devercho Admín.*, 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 de 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 tri-

bunais, sobretudo do Conselho de Estado, da França, penetrou 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 de Estado, após vacilações, tende a restaurá-la como critério aferidor da competência administrativa (*Droit Adm.* 1960, n.º 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 Adm.*, 1959, n.º 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.º II (“organização dos serviços públicos locais”) (“os negócios de sua economia” — a dos Estados).

A luz de qualquer desses três 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 esposta por Laubadère: “*toute activité exercée par une collectivité publique en vue de donner satisfaction à un besoin d'intérêt général.*” (Ob. cit., n.º 1.038, pág. 534).

Há, apenas, o percalço da impossibilidade de conceituar-se objetivamente a “necessidade de interesse geral” ou “necessidade pública”, espécie do problema da quadratura do círculo e que causou muitas dores de cabeças 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.º 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 de um 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 S.A.P.S. fêz 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 impôsto, 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 dêle 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 impôsto, 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 dêles, 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. A 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 dêsse 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 dêsse privilégio.

Os exemplos poderiam ser multiplicados ao infinito, para demonstração de inúmeras situações em que um serviço instituído primacialmente para conveniência da população tóda pode interessar mais, em certos casos, a 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 interesse ou vantagem de alguns particulares, por igual e ainda mais leva em conta o interesse público. Não há taxa só para uso e gozo do João ou do Manoel. O interesse da população tóda é sempre o que predomina em todo processo de taxa.

A Justiça existe no interesse público da ordem, da paz e da segurança jurídica de todos e não porque João discute se Manoel lhe deve mil cruzeiros. A maior parte do custo da Justiça é coberto 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 interesse 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 tratta di un criterio de distinzione non giuridico, mentre la distinzione fra tasse ed imposte e giuridicamente rilevante", a que aludiu um fi-

nancista doublé de economista (Gustavo del Vecchio, *Introd. alla Finanza*, 1957, pág. 299).

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

Ainda mais incisivo se mostra o eminente mestre argentino Giuliani Fonrouge num dos melhores e mais recentes tratados de direito financeiro:

"*Los servicios del Estado se organizan en función del interés público y no del particular. Cuando se aplica una tasa por inscripción de actos jurídicos 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 inflaciones al régimen que la determina, pues aquilla es exigible en tanto se leve 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 prestacion pecuniaria

exigida compulsivamente por el Estado, en virtud de ley, por la realización de una actividade que afecta especialmente al obligado" (pág. 798), conceito próximo do de A. D. Giannini (*Istituzioni*, 1956, página 42: "...una attività dell'ente stesso che concerne in modo particolare l'obbligato").

7. Não cremos que a legitimidade dum 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 *R.D.A.*, vol. 75, pág. 36, a saber:

- a) exigibilidade de todos os habitantes a cuja disposição o serviço é pôsto;
- 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 *uti universi*, como serviço geral, por parte de todos, devendo ser custeado por impostos como a defesa nacional, o ensino primário e a polícia.

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

A decisão entre o imposto e a taxa, salvo quando esta for tencnicamente 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 êsses tributos, do mesmo modo que há notícias, regis-

tradas 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 económica 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 económica combinada com méritos assinalados*, no qual se concede a isenção de certas taxas”, do que são exemplos as escolares (*Trat. dos Impostos*, ed. de 1910, pág. 120).

No mesmo sentido, escreve Jèze (*Cours El.*”, 1931, págs. 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 frequentes 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 (*Tra-tatto di Sc. della Finanza*, 1915, pág. 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 autónomo” (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 para 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 prestação 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 singulus* por alguém dum 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 fenómeno económico 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 bruta 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 este último, a repercussão não ocorre no caso de profissionais (médicos, advogados, artesãos estabelecidos, etc.). Mas os escritórios e oficinas desses 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 imposto 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 da 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 artigos 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 imposto numa pretendida taxa, a solução jurídica da validade desta última jaz em investigar-se se aquêle imposto 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 adotada pelo ilustre prof. Rubens Gomes de Sousa no art. 25 parágrafo único do anteprojeto de sua autoria e que serviu de base do 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 Cons-

tuições dos Estados ou nas Leis orgânicas dos Municípios” (M. F., *Trabalhos da Comissão Especial do Cód. Trib. Nacional*, Rio, 1954, pág. 271).

Rubens G. Sousa se fundou na jurisprudência do egrégio S. T. F., citada por Castro Nunes (*Revista Forense* 102/5; *Revista de Direito Administrativo*, 1/1), mas foi suprimido o § 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 (*Trabalho*, cit., pág. 117).

Em conseqüência, no caso da consulta importa examinar-se: a) se há taxa verdadeira; b) se não há taxa, qual o imposto 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 cit.), 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 empresas 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 aqueles contribuintes, como já foi debatido pelas cidades de Dublin, Blackburn, Groydon, Derby, Newport, Norwich e outras, tendo recebido consi-

derações de Montemartini (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 empresas 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 ele está exposto, mormente por parte das companhias de seguro, inflamáveis, explosivos e mercadorias de combustão espontânea.

A taxa do Código Trib. 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 úteis 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 imposto de vendas; 0,25% “sobre o movimento que der origem ao lançamento do imposto de indústrias e profissões; 0,05% sobre o mesmo movimento em relação às empresas de navegação e transporte; 10% sobre o imposto de indústrias e profissões quando o contribuinte não apresentar aquele movimento (caso de profissões liberais, artesanais, etc.); 0,05% sobre o movimento dos açougues.

Analisando esse campo de incidência jurídica, temos de comêço que é sempre

constitucional e legítima a arrecadação de quaisquer adicionais ao imposto de vendas por parte do Estado-membro, porque este é o competente para a decretação desse tributo (Constit., art. 19 n.º II, redação da Emenda Const. n.º 5). Não padece, pois, de a mais mínima dúvida a constitucionalidade do art. 77 do Código Tributário de Pernambuco: “A taxa de bombeiros será cobrada à razão de 1% sobre o imposto de vendas e consignações, quando este for devido.”

12. Para as empresas não sujeitas ao imposto 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. 188, 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 imposto municipal de indústrias e profissões.

Base de cálculo 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 frequentemente adota diversas bases de cálculo, inclusive a que serve a imposto de competência outra (p. ex., o imposto de renda, 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.).

Essa matéria, — confusão da base de cálculo com o fato gerador — já serviu de cavalo de batalha a várias firmas que não queriam sujeitar-se 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, *Clinica 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 este 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 desse 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” (S. T. F.; 7-11-56; Rec. Ex. n.º 26.038; *Revista de Direito Administrativo*, 51/95; *idem*, 20-5-57; Rec. m.s. 4.062, *Revista de Direito Administrativo*, 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 todas as profissões? Sim. Há utilização potencial e benefício atual, direto e indireto, na manutenção desse serviço para aqueles contribuintes? Sim. Logo, está caracterizada a taxa, pouco importando a base de cálculo, que é adequada para atender ao princípio do art. 202 da Constituição e porque se vincula intimamente às atividades econômicas daqueles contribuintes beneficiários da existência do serviço e potenciais usuários dele 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, ns. 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 delas, a incidência sobre *todos* os beneficiários efetivos e potenciais do serviço por elas mantido ou que só a eles e a mais ninguém interessassem ou avantassem.

III

RESPOSTAS

À 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 toda 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.

À 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 toda a coletividade, como acontece, segundo a melhor doutrina, em todas as taxas.

À 3.^a Pergunta:

Resposta: Não vejo inconstitucionalidade nos arts. 786 a 789 do Código Tributário de Pernambuco (Lei n.º 2.617, de 27-11-1963), 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.
— *Alomar Baleeiro*, Professor de Finanças das Universidades da Bahia e do Estado da Guanabara.