

A POLÊMICA TAXA DE EXTINÇÃO DE INCÊNDIOS E A OSCILANTE
JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL:
RECONSTRUÇÃO CRÍTICA DE UMA LONGA E CONFUSA TRAMA

*THE CONTROLLED FIRE EXTINCTION FEE AND THE SWINGING
JURISPRUDENCE OF THE SUPREME FEDERAL TRIBUNAL: CRITICAL
RECONSTRUCTION OF A LONG AND CONFUSING PLOT*

Marciano Seabra de Godoi*

RESUMO: O artigo tem por objetivo apresentar e avaliar criticamente tanto a doutrina nacional quanto a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) acerca da validade das taxas pela utilização potencial do serviço de prevenção e extinção de incêndios, que começaram a ser instituídas no país na década de 50 do século passado e permanecem sendo cobradas até os dias atuais. Argumenta-se que a fundamentação jurídica da validade e da justiça dessas taxas construída por Aliomar Baleeiro no final da década de 60 nunca chegou a ser rigorosamente discutida ou enfrentada pela doutrina e pela jurisprudência do STF, que atualmente voltou a considerar tais taxas inconstitucionais. O financiamento do serviço de extinção de incêndios por impostos gerais coloca problemas de justiça distributiva e não induz a uma diminuição da carga tributária global, ao contrário do que parecem crer a doutrina e os ministros atuais do STF.

Palavras-chave Taxa. Serviço de extinção de incêndios. Corpo de Bombeiros. Financiamento da segurança pública. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

ABSTRACT The paper aims to present and assess critically both national academic legal doctrine and Brazilian Supreme Court's case law regarding the validity of public fees charged for the potential use of prevention and extinguishing fire services. These fees were first introduced in the 1950s and remain being collected nowadays. The paper claims that Justice Aliomar Baleeiro's legal reasoning in the late 1960s in favor of the validity and the fairness of these fees has never been rigorously assessed or challenged by the academy or Brazilian Supreme Court's case law, which nowadays went back to hold those fees unconstitutional. Funding public fire extinguishing service by general taxes poses distributive justice problems and do not induce reduction of the tax burden, contrary to what the academy and present Justices seem to believe.

Keywords: Public Fee. Fire extinguishing service. Fire Department. Public safety funding. Brazilian Supreme Court's Case Law.

Artigo recebido em 08 de março de 2019.

Artigo aceito em 29 de novembro de 2020.

* Doutor (Universidade Complutense de Madri) e Mestre (Universidade Federal de Minas Gerais) em Direito Tributário. Pós-doutorado na Universidade Autônoma de Madri (bolsista CAPES). Professor da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Advogado. Email: marciano@pucminas.br

SUMÁRIO: 1. INTRODUÇÃO; 2. TAXA DE EXTINÇÃO DE INCÊNDIOS: PRIMEIRAS MANIFESTAÇÕES HISTÓRICAS E EXEMPLOS ATUAIS DE COBRANÇA NO ÂMBITO DE ESTADOS E MUNICÍPIOS; 3. OS PROBLEMAS JURÍDICOS COLOCADOS PELA TAXA DE EXTINÇÃO DE INCÊNDIOS; 4. DOCTRINA SOBRE A TAXA DE EXTINÇÃO DE INCÊNDIOS; 4.1. POSIÇÕES NO SENTIDO DA VALIDADE DA EXAÇÃO; 4.2 POSIÇÕES NO SENTIDO DA INVALIDADE DA EXAÇÃO; 4.3 POSIÇÃO DO AUTOR DO PRESENTE ARTIGO SOBRE A VALIDADE DA INSTITUIÇÃO DA TAXA DE EXTINÇÃO DE INCÊNDIOS; 5. A OSCILAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO STF SOBRE A TAXA DE INCÊNDIOS NO PERÍODO ANTERIOR À CONSTITUIÇÃO DE 1988; 6. A DESMEMORIADA JURISPRUDÊNCIA DO STF SOBRE TAXAS DE INCÊNDIO NO PERÍODO POSTERIOR À CONSTITUIÇÃO DE 1988: POUCO A POUCO, O CERCO FOI SE FECHANDO CONTRA A EXAÇÃO; 7. O JULGAMENTO DO RE 643.247 E DA ADI 2.908 E O COMPLETO SILÊNCIO SOBRE OS FUNDAMENTOS QUE LEVARAM O TRIBUNAL A, DURANTE DÉCADAS, SUSTENTAR A VALIDADE DA TAXA DE EXTINÇÃO DE INCÊNDIOS; 8. CONCLUSÕES; 9. REFERÊNCIAS.

1. INTRODUÇÃO

As taxas pela utilização potencial do serviço de extinção de incêndios, mesmo sendo cobradas de forma polêmica no país há aproximadamente 70 anos, recebem pouca atenção por parte da doutrina dos tributaristas, mais interessados em temas de impostos e contribuições com maior impacto sobre o orçamento das grandes empresas. Nos últimos anos, os ministros do STF julgaram vários casos a respeito do tema, promovendo uma segunda guinada jurisprudencial na matéria, após a primeira reviravolta ocorrida em 1968.

O presente artigo promove uma revisão crítica da bibliografia sobre o tema, argumentando que a fundamentação jurídica da validade e da justiça dessas taxas construída por Aliomar Baleeiro no final da década de 60 nunca

chegou a ser rigorosamente enfrentada pela doutrina. Por outro lado, denuncia-se o quanto as atuais decisões do STF se mostram desmemoriadas da história institucional do tema verificada na própria jurisprudência da Corte. O artigo busca questionar a racionalidade jurídica e a justiça distributiva do senso comum teórico formado nos últimos anos na doutrina e na jurisprudência, segundo o qual a segurança pública, sendo um dever do Estado e um direito básico de todo cidadão, forma um conjunto inseparável de ações que deve ser financiado necessariamente por impostos gerais.

A pesquisa é do tipo jurídico-normativa, de cunho qualitativo, valendo-se também de dados fáticos sobre a arrecadação das referidas taxas, a efetiva cobertura populacional do serviço de extinção de incêndios e o vulto das dotações orçamentárias dos corpos de bombeiros militares estaduais.

2. TAXA DE EXTINÇÃO DE INCÊNDIOS: PRIMEIRAS MANIFESTAÇÕES HISTÓRICAS E EXEMPLOS ATUAIS DE COBRANÇA NO ÂMBITO DE ESTADOS E MUNICÍPIOS

Aliomar Baleeiro informa que na década de 50 do século passado o Município de Salvador instituiu uma “taxa de serviço contra incêndio”. A cobrança, prevista no Código Tributário do Município datado de 1951, se dirigia aos imóveis residenciais, comerciais e industriais. Em alguns casos, o valor da taxa correspondia a um percentual sobre o valor venal dos imóveis; em outros casos, o valor da taxa correspondia a um percentual do imposto de indústrias e profissões (forma antiga do atual imposto sobre serviços de qualquer natureza) devido pelo contribuinte. Para as companhias seguradoras, a legislação estabelecia que a taxa seria cobrada mediante a aplicação de uma alíquota mais

alta (5%), incidente sobre o imposto de indústrias e profissões devido por referidas empresas¹.

Em 1959, o Estado de Minas Gerais instituiu pela Lei estadual n.º 2.007 uma “taxa de serviço contra fogo”. A forma de cobrança era distinta da utilizada pela legislação de Salvador. No caso da taxa mineira, o valor da taxa correspondia a 5% do valor do prêmio anual cobrado em contratos de seguro contra incêndio: 2,5% a cargo da companhia seguradora, 2,5% a cargo do segurado. Portanto, a incidência da taxa não era ampla como em Salvador e sim restrita às partes de um contrato específico de seguro. Ainda segundo tal legislação mineira, o tributo fora criado para “compensar os serviços prestados pelo Estado de Minas Gerais para evitar o sinistro, minorar o dano e/ou salvar bens e vidas”². Essa taxa mineira seria considerada inconstitucional pelo STF em 1962³, como se verá com detalhes adiante.

Três anos antes de Minas Gerais ter criado sua “taxa de serviço contra fogo”, o Estado de Pernambuco criara uma “taxa de bombeiros”. Em seu Código Tributário de 1956 (Lei estadual n.º 2.617), institui-se o tributo para manutenção do serviço de extinção de incêndios. Somente os imóveis não-residenciais localizados na capital do Estado, Recife, sujeitavam-se à exação. Sua forma de cobrança era a seguinte: aqueles contribuintes sujeitos ao imposto sobre vendas e consignações (forma antiga do que viria a ser o imposto sobre circulação de

* Doutor e Mestre em Direito Tributário. Pós-doutorado na Universidade Autônoma de Madrid Bolsa CAPES. Professor da PUC Minas (graduação e Programa de pós-graduação em Direito). Advogado. E-mail contato: m.godoi@rolimvle.com

¹ BALEEIRO, Aliomar. Taxa – Conceito – Serviços públicos gerais e especiais – Constitucionalidade da Taxa de Bombeiros de Pernambuco, **Revista de Direito Administrativo**, Vol. 79, p. 443, 1965.

² As informações sobre a legislação mineira foram colhidas de acórdão do Supremo Tribunal Federal: STF, Pleno, Recurso Ordinário em Mandado de Segurança n.º 8.533/MG, Relator Min. Ribeiro da Costa, j. 2 mai. 1962, DJ 22 ago. 1962.

³ STF, Pleno, Recurso Ordinário em Mandado de Segurança n.º 8.533/MG, Relator Min. Ribeiro da Costa, j. 2 mai. 1962, DJ 22 ago. 1962.

mercadorias) deveriam recolher a taxa no valor de 1% do valor a pagar a título de referido imposto. Contribuintes que não estivessem sujeitos ao imposto sobre vendas e consignações deveriam pagar a taxa mediante a aplicação de percentuais diversos sobre o movimento do negócio relativo ao imóvel. Essa taxa pernambucana também foi declarada inconstitucional pelo STF em 1962⁴, poucos meses após a decisão que invalidou a taxa mineira contra fogo. Contudo, como se verá adiante, em 1968 a jurisprudência do STF sofreria uma guinada e a “taxa de bombeiros” de 1956 passaria a ser considerada válida⁵.

O antigo Estado da Guanabara instituiu em seu Código Tributário de 1964 uma “taxa de proteção contra incêndio” com características semelhantes à taxa de bombeiros de Pernambuco. Após a fusão entre os Estados da Guanabara e do Rio de Janeiro, a “taxa de prevenção e extinção de incêndio”, que ainda permanece em vigor, passou a figurar no Decreto-lei n.º 5, de 1975 (Código Tributário Estadual). Atualmente, o tributo é cobrado anualmente de imóveis residenciais e não-residenciais, em função da área construída (há uma tabela de valores da taxa em reais conforme faixas de área construída para imóveis residenciais e não-residenciais). No exercício de 2019, o valor do tributo (cujo vencimento ocorre em 2020) para imóveis residenciais com até 50 metros quadrados de área construída é de R\$ 32,15; para imóveis não-residenciais com mais de 1.000 metros quadrados de área construída, o valor é de R\$ 1.929,01⁶. No exercício de 2018, a arrecadação da taxa de prevenção e extinção de incêndios

⁴ STF, Pleno, Recurso Ordinário em Mandado de Segurança n.º 9.468/PE, Relator Min. Ribeiro da Costa, j. 7 dez. 1962, DJ 28 ago. 1963.

⁵ STF, Pleno, Recurso de Mandado de Segurança n.º 16.064/PE, Relator Min. Hermes Lima, j. 3 abr. 1968, DJ 22 out. 1969.

⁶ Valores conforme Portaria do Corpo de Bombeiros do Estado do Rio de Janeiro n.º 1.079, de 24 out. 2019. Disponível em <http://www.funesbom.rj.gov.br/modules.php?name=Content&pa=showpage&pid=199>. Acesso em 24 jan. 2020.

no Rio de Janeiro foi de aproximadamente R\$ 222 milhões, e a taxa histórica de inadimplência é de 45 a 50%⁷.

Dentre os Estados que atualmente cobram taxas específicas para fazer face ao serviço de extinção de incêndios estão Minas Gerais (Lei estadual n.º 14.938, de 2003) e Bahia (Lei estadual n.º 12.929, de 2013). As taxas desses Estados, ambas denominadas “taxa pela utilização potencial do serviço de extinção de incêndio”, são muito semelhantes: o valor a pagar leva em conta o coeficiente de risco de incêndio do imóvel, que varia conforme a extensão da área construída e a atividade específica aí exercida; a taxa é devida somente no caso de imóveis situados em municípios com acesso a alguma unidade do Corpo de Bombeiros, isentando-se os imóveis residenciais e os imóveis rurais.

O Estado de Pernambuco continua a cobrar a “taxa de bombeiros” cuja origem remonta a 1956, mas atualmente sua legislação de regência é de 1977 (Lei estadual n.º 7.550) e o nome oficial da exação é Taxa de Prevenção e Extinção de Incêndio. Diferentemente de Minas Gerais e Bahia, Pernambuco cobra a taxa também de imóveis residenciais. Os valores da taxa variam conforme a área construída e há tabelas específicas para imóveis residenciais, comerciais e industriais. A taxa tem valor mais alto para os imóveis localizados na capital do Estado, Recife⁸.

Alguns Municípios, especialmente paulistas, também instituíram, a partir da década de 70 do século passado, taxas de extinção de incêndio para custear gastos relativos aos convênios firmados pelos Municípios com o Estado de São Paulo, pelos quais os batalhões do Corpo de Bombeiros localizados nos

⁷ Valores conforme informações do Corpo de Bombeiros do Estado do Rio Janeiro. Disponível em <https://avozdacidade.com/wp/taxa-de-incendio-deve-arrecadar-r-13-milhoes-no-sul-fluminense/>. Acesso em 26 jan. 2020.

⁸ Em relação ao exercício de 2019, vide tabelas de valores anexas ao Decreto estadual n.º 46.966, de 28 dez. 2018.

Municípios são mantidos com verbas municipais, ficando o Estado responsável basicamente pelo pagamento dos vencimentos de pessoal. Ao contrário de Rio de Janeiro, Minas Gerais, Bahia e Pernambuco, o Estado de São Paulo não instituiu uma taxa específica relativa aos serviços de extinção de incêndio.

A capital do Estado de São Paulo instituiu em 1978 uma “taxa de combate a sinistros”, devida pela “utilização efetiva ou potencial dos serviços municipais de assistência, combate e extinção de incêndios e de outros sinistros em prédios” (Lei municipal n.º 8.822). Essa taxa paulistana foi revogada vinte anos depois, em 1998 (Lei municipal n.º 12.782). No julgamento realizado em 2017⁹, em que o STF declarou a inconstitucionalidade desta taxa paulistana, os ministros não parecem ter se dado conta de que a taxa sob julgamento já havia sido revogada havia décadas.

Esse julgamento do STF de 2017 fez com que vários Municípios paulistas deixassem de cobrar, a partir de 2018, as taxas de prevenção e extinção de incêndios que vinham cobrando desde a década de 70 do século passado, como no caso de São Bernardo do Campo, cuja taxa fora criada em 1973.

3. OS PROBLEMAS JURÍDICOS COLOCADOS PELA TAXA DE EXTINÇÃO DE INCÊNDIOS

A cobrança da taxa de extinção de incêndios sempre foi polêmica, como se viu no relato acima e se verá com mais detalhe na seção seguinte, que examinará a doutrina sobre o tema. De outra parte, os acórdãos do STF que tratam da questão são quase sempre superficiais e meramente retóricos, conforme se verá adiante. É recomendável, pois, que se aclare desde logo, do

⁹ STF. Recurso Extraordinário 643.247/SP, Pleno, Relator Min. Marco Aurélio, j.1.º ago. 2017, DJe 19 dez. 2017.

modo mais didático possível, quais são os distintos problemas jurídicos colocados por referida taxa.

Os problemas jurídicos são basicamente três, podendo ser formulados do seguinte modo, na forma de perguntas:

- a) a prestação do serviço público que a taxa de extinção de incêndios ostenta em seu fato gerador tem ou não características de especificidade e divisibilidade, tal como exige a definição de taxa adotada expressamente na Constituição (desde 1965, com a Emenda Constitucional n.º 18) e no Código Tributário Nacional (art. 77 da Lei n.º 5.172, de 1966)? O fato de a segurança pública ser serviço essencial, direito de todos e dever do Estado que engloba as atividades do Corpo de Bombeiros (art. 144 da Constituição de 1988) implica que o financiamento do serviço de extinção de incêndios deva necessariamente se dar pela cobrança de impostos?
- b) supondo que o tributo é em si mesmo constitucional, o fato de a taxa de extinção de incêndios ser cobrada em função da área construída do imóvel, que também é levada em conta pela legislação do imposto predial e territorial urbano, desrespeita o mandamento constitucional de que as taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos (art. 145, § 2.º da Constituição de 1988)?
- c) o ente competente para a cobrança da taxa de extinção de incêndios pode ser tanto o Estado quanto o Município? Ou pode ser somente o Estado, visto que a Constituição delegou somente aos Estados a prerrogativa de organizar a carreira dos bombeiros militares responsáveis pela prestação do serviço que constitui o fato gerador da taxa¹⁰?

Antes de passar, na seção seguinte, à análise da doutrina pátria sobre a taxa de extinção de incêndios, registre-se que, dos três problemas acima elencados, o mencionado na letra a) é sem dúvida o mais relevante e presente

¹⁰ Esse argumento de que a taxa de extinção de incêndios somente pode ser exigida pelos Estados foi adotado no voto do Ministro Luís Roberto Barroso no julgamento do referido RE 643.247. Contudo, quando da formulação da tese jurídica para fins de repercussão geral do tema, o Ministro Barroso seguiu o entendimento do Relator, Ministro Marco Aurélio, no sentido de que a segurança pública em geral, e os serviços de prevenção e combate a incêndios em particular, são serviços essenciais que devem necessariamente ser financiados por impostos.

nas controvérsias sobre o assunto. E quanto a esse problema central, sua formulação sempre foi a mesma (o serviço de extinção de incêndios é específico/divisível ou geral/indivisível?), inclusive naquele período em que não havia no ordenamento positivo norma legal expressa exigindo que o serviço a ser remunerado por taxa fosse necessariamente específico e divisível.

Com efeito, até 1965 a Constituição não mencionava que as taxas são exações relativas à prestação de serviços públicos específicos e divisíveis; adicionalmente, havia no ordenamento brasileiro uma norma legal que poderia ser interpretada como permissiva de que fossem criadas taxas para remunerar atividades de cunho geral dos entes federativos. Tratava-se do Decreto-lei 2.416, de 1940, que dispunha em seu art.1.º, § 2.º que a “designação de taxa” englobaria também as “contribuições destinadas ao custeio de atividades especiais do Estado ou do Município, provocadas por conveniência de caráter geral ou de determinados grupos de pessoas”. Contudo, essa norma – que segundo Aliomar Baleeiro continha “uma definição errônea de taxa”¹¹ – não foi óbice para que o STF, em 1962, julgasse inconstitucional a taxa de bombeiros de Pernambuco sob fundamento de que a extinção de incêndios “participa da natureza dos encargos de ordem geral da administração pública”, como “o da defesa nacional, o do ensino primário e o de polícia, etc., serviços estes que devem ser custeados por impostos”¹².

Portanto, ainda que a exigência legislativa expressa de especificidade e divisibilidade em relação aos serviços remunerados por taxa só tenha surgido com a Emenda Constitucional n.º 18/1965 e com o Código Tributário Nacional de 1966 (art. 77), diplomas que segundo a generalidade da doutrina teriam vindo

¹¹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, 12.ª edição revista, atualizada e ampliada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2013, p.843.

¹² STF, Pleno, Recurso Ordinário em Mandado de Segurança n.º 9.468/PE, Relator Min. Ribeiro da Costa, j. 7 dez. 1962, DJ 28 ago. 1963.

“estabelecer a ordem no caos” e impedir a proliferação de taxas arbitrárias nos Estados e Municípios¹³, o fato é que, com relação à taxa de extinção de incêndios ora analisada, a exigência de especificidade e divisibilidade do serviço sempre lhe foi feita, mesmo com relação às primeiras manifestações históricas da instituição do tributo, ocorridas bem antes da reforma tributária de 1965-1966¹⁴.

4. DOCTRINA SOBRE A TAXA DE EXTINÇÃO DE INCÊNDIOS

4.1. Posições no sentido da validade da exação

Se são poucas as manifestações doutrinárias favoráveis à validade e higidez jurídica da taxa de extinção de incêndios, essas manifestações, por outro lado, são de publicistas notáveis: Aliomar Baleeiro¹⁵, Caio Tácito¹⁶, Seabra Fagundes¹⁷. Mencionando e apoiando a doutrina desses autores, há também a posição de Antonio Theodoro Nascimento¹⁸. Ricardo Lobo Torres se mostra

¹³ VIEIRA, Eugênio Doin. Taxas – Algumas considerações propedêuticas, In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de (Org.). **Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba, Volume 1 - Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, 1997, p.135.

¹⁴ Também na doutrina mais autorizada produzida antes do advento da Emenda Constitucional 18/1965 e do CTN já figurava a exigência de que os serviços que dão azo à cobrança de taxa devem ser específicos e divisíveis. É o caso da lição de Rubens Gomes de Sousa: “o elemento de distinção está em que as taxas se destinam a remunerar serviços ou atividades públicas divisíveis e mensuráveis, ao passo que os impostos (...) remuneram os serviços ou atividades públicas indivisíveis e não mensuráveis.” – SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**, 4.ª edição, Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1964, p. 131. No mesmo sentido é a lição – anterior à reforma de 1965 – de Amílcar de Araújo Falcão – cf. FALCÃO, Amílcar de Araújo, **Fato gerador da obrigação tributária**, 6.ª edição, Rio: Forense, 1994, p.77.

¹⁵ BALEEIRO, Aliomar. Taxa – Conceito – Serviços públicos gerais e especiais – Constitucionalidade da Taxa de Bombeiros de Pernambuco, **Revista de Direito Administrativo**, Vol. 79, 437-451, 1965.

¹⁶ TÁCITO, Caio. Serviço Público Especial – Taxa de Incêndio – Constitucionalidade, **Revista de Direito Administrativo**, Vol. 78, p. 436-444, 1964.

¹⁷ SEABRA FAGUNDES, Miguel. Memorial apresentado ao Supremo Tribunal Federal, **Revista de Direito**, Vol. 14, p. 557-597, 1965.

¹⁸ NASCIMENTO, A. Theodoro. **Tratado de Direito Tributário Brasileiro, Volume VII, Preços, Taxas e Parafiscalidade**, Rio: Forense, 1977, p.296-310.

favorável à validade da taxa de bombeiros, mas não se aprofundou sobre o tema¹⁹.

O parecer de Aliomar Baleeiro sobre a taxa de bombeiros pernambucana publicado na Revista de Direito Administrativo em 1965 é sem dúvida o estudo doutrinário mais consistente e profundo que já se produziu sobre o tema. É curiosa – e lamentável – a seguinte constatação histórica: o STF mudou sua posição inicial (de 1962) sobre a taxa de extinção de incêndios e passou a considerá-la válida em 1968 exatamente por causa desse parecer de Baleeiro, ao qual fizeram menção vários ministros da corte; mas quando, em 2017, o STF voltou a mudar de posição e usou os mesmos argumentos de 1962 para declarar a taxa inválida, não houve sequer um ministro que tenha analisado e rebatido os argumentos do parecer de Baleeiro.

O parecer de Baleeiro examina a questão sob diversos ângulos: histórico, político, econômico, jurídico. Mas seu objetivo principal é questionar, de um ponto de vista rigorosamente jurídico, o acerto da decisão do STF que, em 1962, considerara inválida a taxa de bombeiros de Pernambuco. Por isso Baleeiro identifica logo no início do parecer qual fora o argumento central dessa decisão do STF: a prevenção e extinção de incêndios seriam serviços gerais e indivisíveis, que beneficiam a todos, tais como os serviços de educação e policiamento, e por isso devem ser necessariamente custeados por impostos.

Contra essa posição Baleeiro oferece potentes contra-argumentos, lastreados na realidade jurídica concreta e na própria jurisprudência do STF a respeito de taxas:

¹⁹ O autor afirma que “a taxa de bombeiro é paga por todos os cidadãos, ainda que da prestação pública não se utilizem efetivamente”, fazendo referência em nota de pé de página ao acórdão do STF que, em 1968, considerou válida a exação – TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, Volume IV – Os Tributos na Constituição**, Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p.397.

- no caso do serviço de policiamento, seria impossível e impraticável determinar com alguma segurança e racionalidade os indivíduos que mais demandam o serviço; já no caso da extinção de incêndios pelo corpo de bombeiros, é estatisticamente observável que os indivíduos titulares de imóveis comerciais e industriais, especialmente os dedicados a atividades perigosas ou que manuseiam materiais inflamáveis, são os que mais demandam – e se beneficiam – do serviço, daí poder-se dizer que se trata de serviço divisível de um ponto de vista quantitativo;

- nem todos os cidadãos têm imóveis com acesso ao serviço de extinção de incêndios por meio da atuação do corpo de bombeiros, daí a taxa em questão ser circunscrita aos imóveis localizados em municípios com a presença de um aparato próprio para a prestação do serviço (no caso da taxa de Pernambuco de 1956, o Município de Recife), não sendo justo que o custo desse serviço seja colocado sobre os ombros de cidadãos cujos imóveis se encontram em locais sem acesso ao serviço;

- o serviço de extinção de incêndio é certamente um serviço essencial, e que beneficia a toda a coletividade; contudo, isso não invalida a constatação de que tal serviço também beneficia especialmente a algumas pessoas em particular, que por isso podem ser escolhidas pelo legislador para sofrer o ônus de seu financiamento; tal se dá, por exemplo, no caso dos serviços jurisdicionais ou diplomáticos, que são essenciais e gerais, o que não impede que certos indivíduos, ao ajuizar ações ou requerer determinados serviços ou documentos consulares, sejam obrigados a pagar taxas;

- o legislador, ao distribuir o financiamento de um serviço específico e divisível entre os que dele se beneficiam, pode perfeitamente eleger como contribuintes os indivíduos que auferem maior proveito ou vantagem, isentando outros com menor grau de utilização, ou de capacidade contributiva reduzida [daí

haver, por exemplo nas taxas atuais de Minas e Bahia, isenção para imóveis residenciais].

O último parágrafo do parecer de Baleeiro resume bem seu apelo por um esforço de generalização da *ratio decidendi* das decisões judiciais²⁰ por parte dos ministros do STF, destinatários principais do documento²¹:

Cairia a maior parte das taxas cobradas pela União, Estados e Municípios se fosse 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 avantajassem.

Mesmo antes da publicação deste parecer em 1965, a doutrina de Baleeiro já apoiava a validade da taxa. Na sua Introdução à Ciência das Finanças cuja 1.^a edição é de 1955, Baleeiro salientou que as taxas podem ser cobradas pela mera disponibilidade do serviço, mesmo que esse não seja efetivamente demandado por seus usuários, fazendo menção expressa ao caso da taxa de extinção de incêndios;

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.²²

²⁰ Cf. MACCORMICK, Neil. **Retórica e o Estado de Direito**, Rio de Janeiro: Elsevier, 2008, p.135-152.

²¹ Baleeiro, Taxa – Conceito – Serviços públicos gerais e especiais – Constitucionalidade da Taxa de Bombeiros de Pernambuco, op.cit., 451.

²² BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, 3.^a edição, Rio de Janeiro: Forense, 1964, p.212.

Caio Tácito também dedica seu esforço doutrinário a demonstrar o caráter específico e divisível da atividade de extinção de incêndios. O publicista insiste que o fato de a extinção de incêndios ser um serviço essencial não implica que sua prestação seja genérica: a prestação de um serviço público é *uti universi* quando não há usuário individual identificável, quando o serviço atende diretamente a interesses coletivos indiscriminados. No caso da extinção de incêndios pelo corpo de bombeiros, mesmo posto à disposição de todos, “concretiza-se, na sua manifestação, como um benefício peculiar a certas pessoas”. Neste sentido, a sua própria disponibilidade não é genericamente idêntica: “Há certas pessoas físicas ou jurídicas que mais os usufruem, pelo menos a título preventivo, como condição de segurança ou eficácia das atividades que desempenham”²³.

Miguel Seabra Fagundes defendeu a constitucionalidade da taxa de bombeiros perante o Supremo Tribunal Federal na condição de advogado. Seu memorial redigido em 1964 foi publicado em 1965. Nele, o publicista questiona a jurisprudência do STF segundo a qual a taxa de bombeiros seria, 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”²⁴. Seabra Fagundes informa que muitas cidades brasileiras não oferecem a sua população o serviço de extinção de incêndios pelo corpo de bombeiros, havendo casos de prestação do serviço por voluntários, tal como ocorre no estrangeiro. Portanto, em termos concretos, a existência do aparato prestacional do serviço mostra-se útil apenas a uma parte da população do Estado de Pernambuco: a capital e municípios vizinhos. E conclui: “A

²³ TÁCITO, Caio. Serviço Público Especial – Taxa de Incêndio – Constitucionalidade, **Revista de Direito Administrativo**, Vol. 78, p.441, 1964.

²⁴ SEABRA FAGUNDES, Miguel. Memorial apresentado ao Supremo Tribunal Federal, **Revista de Direito**, Vol. 14, p.558, 1965.

impossibilidade de generalização torna evidente que o serviço, divisível por um imperativo das circunstâncias, não deve, nem mesmo pode, ser custeado como se fora um serviço geral”.

A doutrina de Baleeiro, Caio Tácito e Seabra Fagundes trata especificamente de somente dois dos três problemas jurídicos mencionados no item 3 acima. Quanto ao primeiro problema jurídico, defendem que o serviço de extinção de incêndios é *uti singuli* e pode ser remunerado por taxa, pois há critérios racionais e baseados em evidências estatísticas para dividir o seu custo entre os indivíduos que dele mais se beneficiam e utilizam. Quanto ao segundo problema, o analisam sob o contexto da taxa pernambucana, cuja base de cálculo não se utiliza da área do imóvel (como fazem as taxas atuais) e sim de grandezas sobre o movimento econômico dos estabelecimentos comerciais ou industriais. A posição dos autores é de que a base de cálculo utilizada pela taxa de bombeiros de Pernambuco (o valor devido a título do imposto sobre vendas de mercadorias ou do imposto sobre serviços ou, ainda, o valor do movimento econômico do negócio) se presta a medir, razoável e aproximadamente, a intensidade pela qual os contribuintes demandam e se beneficiam do serviço de extinção de incêndios. Quanto ao terceiro problema, se a taxa pode ser instituída e cobrada também por Municípios, o mesmo não é examinado, ainda que o tom geral das manifestações seja pela resposta afirmativa.

O ponto alto do memorial de Seabra Fagundes, ao qual voltaremos a fazer menção quando chegar o momento de criticar a decisão do STF de 2017, é o seguinte:

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 esse 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, estes são raríssimos (...). Diante de tais circunstâncias **repugnou ao legislador**, inspirado exatamente no apreço que se lhe nega, pela igualdade relativa na distribuição do ônus tributário, **sobrecarregar a população do interior do Estado, com um imposto (...), que essa população pagaria em benefício exclusivo dos habitantes, mais prósperos, da capital.**²⁵ (Sem negritoS no original).

Antes de passar à análise da doutrina contrária à validade do tributo em questão, registre-se mais uma vez: no acórdão do STF proferido em 2017 em que se inverteu a orientação da corte para reputar inconstitucional a taxa, nenhum dos ministros sequer mencionou, e muito menos analisou, qualquer doutrina específica sobre o tema. O ocorrido é ainda mais grave no caso presente, em que doutrinadores de alta nomeada como Aliomar Baleeiro, Caio Tácito e Seabra Fagundes publicaram, em conhecidas e respeitadas revistas jurídicas, estudos específicos sobre a questão. Diante dessa constatação desconcertante, não é possível deixar de colocar em dúvida a noção tradicional de que a doutrina – especialmente a produzida por pesquisadores experientes e publicada por periódicos de excelência – influencia os julgadores e contribui discursivamente para o desenvolvimento da jurisprudência, trivialidade repetidamente divulgada nos meios jurídicos pátrios.

²⁵ **Ibid.**, p. 563.

Finalmente, registre-se que o autor Yoshiaki Ichihara defende a validade da taxa de extinção de incêndios com uma proposta completamente diferente das apresentadas acima. Segundo o autor, essa taxa não decorreria da prestação de serviços e sim do exercício do poder de polícia²⁶. A afirmação de Ichihara não se sustenta. O corpo de bombeiros exerce efetivamente atos do poder de polícia, mas, nesse caso, trata-se de atividades fiscalizatórias que não se confundem com o serviço de extinção de incêndios. Uma edificação coletiva de uso comercial, por exemplo, deve se submeter a fiscalizações periódicas do corpo de bombeiros para fins de obtenção do Auto de Vistoria que ateste que o prédio possui condições seguras para abandono em caso de pânico, e também equipamentos adequados para o combate a incêndios, como extintores, hidrantes etc.. Para a emissão de tais documentos e alvarás, o poder público cobra taxas de polícia que não se confundem com a taxa pela utilização potencial do serviço de extinção de incêndios²⁷.

Tanto os atos fiscalizatórios do poder de polícia do corpo de bombeiros quanto a prestação do serviço de extinção de incêndios são necessários à segurança pública, mas no primeiro caso predomina a função de prevenção e no segundo caso a função de combate ao sinistro e minoração de suas perdas e danos. A lógica financeira que informa a cobrança simultânea das taxas de polícia do corpo de bombeiros e da taxa pela prestação potencial do serviço de extinção de incêndio é que, no primeiro caso, levantam-se recursos para custear as atividades preventivas exercidas por determinados setores e unidades do corpo técnico de profissionais, enquanto no segundo caso levantam-se recursos para

²⁶ ICHIHARA, Yoshiaki. Taxas no sistema tributário brasileiro: perfil constitucional e estudo de casos, **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, Vol.75, jul.ago./2007, p.230.

²⁷ Neste sentido, cf. OLIVEIRA, Everton Torres de. Taxa de Incêndio: aspectos jurídicos relevantes, **Revista Jurídica UNIGRAN**, vol. 13, núm. 26, jul.dez./2011, p.177.

custear o funcionamento efetivo do serviço operacional (equipamentos, pessoal, custeio) responsável por combater os sinistros já deflagrados.

4.2 Posições no sentido da invalidade da exação

A maioria das manifestações doutrinárias publicadas sobre a taxa de extinção de incêndios defende sua inconstitucionalidade, sempre com base no argumento levantado já em 1962 no julgamento do STF que considerou inválida a taxa mineira contra fogo: sendo essencial o serviço de extinção de incêndios, verdadeiro dever do Estado e direito dos cidadãos no contexto da segurança pública, seus beneficiários são toda a coletividade e, assim, somente pode ser financiado por impostos, não por taxas.

As manifestações doutrinárias nesse sentido costumam ocorrer de forma perfunctória em obras gerais sobre direito tributário, e seus autores nem mesmo chegam a mencionar que essa tese foi combatida por autores relevantes com argumentos de peso²⁸.

Nas publicações específicas sobre o tema das taxas, também quase sempre se defende que a taxa de extinção de incêndios remunera serviço *uti universi* e é, por isso, inconstitucional. Bernardo Ribeiro de Moraes, em sua *Doutrina e Prática das Taxas*, defende essa posição. O autor faz menção aos estudos de Baleeiro, Caio Tácito e Seabra Fagundes, mas procura de certo modo desvalorizá-los, afirmando que se referem ao “regime anterior à reforma de 1965” e ao antigo conceito de taxa veiculado pelo Decreto-lei 2.416/1940²⁹. Essa afirmação de Moraes não é exata. Como afirmamos acima, a análise de Baleeiro, Caio Tácito e

²⁸ Cf. p.ex. SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Ensaio e Pareceres de Direito Tributário Material**, Rio de Janeiro: Forense, 2006, p.66; BARRETO, Aires Fernandino. **Curso de Direito Tributário Municipal**, São Paulo: Saraiva, 2009, p.482-484.

²⁹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e prática das taxas**, 2.ª edição, São Paulo: Quartier Latin, 2007, p.199-200.

Seabra Fagundes partem rigorosamente da premissa de que taxa somente pode remunerar serviço público específico e divisível prestado ou posto à disposição dos contribuintes, tal como prescreve o regime atual das taxas. Em momento algum, e de forma alguma, esses estudos procuram fundamento no Decreto-lei 2.416/1940 mencionado por Moraes. Aliás, no caso de Baleeiro é notória sua posição de que referido diploma constrói uma definição errônea de taxa, despida de real valor jurídico.

Apesar de fazer menção aos estudos de Baleeiro, Caio Tácito e Seabra Fagundes, Moraes não lhes examina os argumentos, apenas afirma: "Para nós, a Taxa de Bombeiros constitui um serviço público geral e indivisível, colocado à disposição de todos, que o têm à sua disposição, como membros da coletividade". Logo após essa afirmação, conclui: "Dada sua compulsoriedade e sua generalidade, onde pagam pessoas que não recebem a atividade estatal, [a taxa de bombeiros] mais se configura como imposto"³⁰. As duas afirmações são contraditórias: na primeira, afirma-se que o serviço é geral; na segunda, afirma-se que pagam a taxa de bombeiros "pessoas que não recebem a atividade estatal".

Raphael Fratari reputa inconstitucional a taxa mineira de extinção de incêndios criada em 2003. Segundo o autor, a possibilidade de se criar taxa pela mera disponibilidade do serviço supõe que "a maioria dos contribuintes usufrua realmente do serviço", o qual, no caso da extinção de incêndios, "não é divisível, pois se trata, em verdade, de serviço de segurança pública, posto em disposição da população em caráter geral e perene, sem interrupções"³¹. A tese defendida

³⁰ **Ibid.**, p.200.

³¹ FRATARI, Raphael. A Inconstitucionalidade da "Taxa de Incêndio" criada pela Lei Mineira 14.938/2003, **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, núm.13, jan.fev./2005, p.70.

por Fratari, apoiada também por Leonardo Giannetti³², é que não se pode separar o serviço de extinção de incêndio do conjunto de outras tarefas, inclusive de natureza preventiva, desempenhadas pelo corpo de bombeiros e pela polícia militar, devendo necessariamente tudo isso ser englobado pela ampla noção de “segurança pública”, atividade genérica prevista no art. 144 da Constituição e que deve ser necessariamente financiada por impostos.

O argumento do autor prova demais. Caso fosse correto o argumento de que tudo o que diz respeito à segurança pública deve ser tomado em conjunto e remunerado por impostos, seriam inconstitucionais também as muitas taxas de polícia (fiscalização, autorização, licença, alvará) cobradas pelo corpo de bombeiros e pela polícia militar. A existência dessas taxas de polícia, aceitas por toda a doutrina e jurisprudência como válidas, atesta que a segurança pública é um conjunto amplo de atividades do qual se podem destacar algumas manifestações específicas a serem remuneradas por taxas. A questão não é saber se a segurança pública é ou não um bloco monolítico do qual nada se pode destacar; a questão é saber se a atividade de extinção de incêndios é ou não específica e divisível.

Há também uma incongruência no raciocínio do autor: no início do artigo, afirma-se que a extinção de incêndio faz parte e não pode ser destacada das demais atividades do corpo de bombeiros, que “realiza uma plêiade de tarefas”, inclusive preventivas, “para garantir a segurança pública”³³. Mais à frente, contraditoriamente, aduz-se que “antes da ocorrência de sinistros os contribuintes não oneram o Estado de nenhuma forma”, apoiando a posição de

³² GIANNETTI, Leonardo Varella. A taxa de incêndio e os conflitos existentes na jurisprudência do STF, **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, Vol.78, jan.fev./2008, 144-154.

³³ FRATARI, Raphael. A Inconstitucionalidade da “Taxa de Incêndio” criada pela Lei Mineira 14.938/2003, **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, núm.13, jan.fev./2005, p.70.

Igor Mauler Santiago³⁴ segundo a qual os proprietários de imóveis não causam nenhuma despesa ao Poder Público caso seus imóveis não se incendeiem.

Por outro lado, segundo Fratari, autores como Luciano Amaro, Misabel Derzi, Celso Ribeiro Bastos, Roque Carrazza e Hugo de Brito Machado teriam posição pela inconstitucionalidade da taxa de extinção de incêndios, sendo Aliomar Baleeiro “a única opinião divergente”³⁵. Ainda que minoritária, viu-se acima que a posição de Baleeiro é compartilhada pela doutrina de Caio Tácito, Seabra Fagundes e Theodoro Nascimento. Quanto aos demais autores mencionados por Fratari, o fato de defenderem que a “segurança pública” *lato sensu* é atividade *uti universi* não significa que defendem necessariamente que nenhum aspecto da segurança pública possa ser destacado para fins de cobrança de taxas. Ressalte-se que nenhum dos autores citados (Luciano Amaro, Misabel Derzi, Celso Ribeiro Bastos, Roque Carrazza e Hugo de Brito Machado) se manifestaram especificamente sobre a validade da taxa de extinção de incêndios.

Quanto ao segundo problema jurídico indicado no item 3 acima, Fratari afirma que a legislação da taxa mineira, ao levar em conta a área construída dos imóveis, “vale-se dos mesmos elementos” da base de cálculo do imposto predial e territorial urbano (IPTU) e, por isso, vulneraria o dispositivo da Constituição de 1988 (art. 145, § 2.º) que veda que as taxas tenham base de cálculo próprias de impostos. Discordamos do autor também neste particular, conforme será detalhado no subitem 4.1.3 deste artigo.

O único ponto em que estamos de acordo com a posição de Fratari³⁶ é quanto a sua crítica ao fato de a legislação mineira que instituiu a taxa não ter

³⁴ SANTIAGO, Igor Mauler. Taxa de incêndio: os contribuintes na fogueira, *Estado de Minas*, 23 set. 2003, p.9.

³⁵ FRATARI, Raphael. A Inconstitucionalidade da “Taxa de Incêndio” criada pela Lei Mineira 14.938/2003, *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, núm.13, jan.fev./2005, p.71.

³⁶ *Ibid.*, p. 81.

determinado que a arrecadação da mesma fosse aplicada, em sua inteireza, em gastos das unidades operacionais do corpo de bombeiros. Em vez disso, a legislação mineira de 2003 determinava que essa aplicação específica se desse em no mínimo 50%, podendo a diferença ser destinada a cobrir os demais gastos da Secretaria de Estado de Defesa Social, que abrange naturalmente muitas outras atividades. Registre-se que, em 2019 (Lei estadual n.º 23.375), a legislação mineira foi alterada, passando a dispor que 100% da arrecadação da taxa relativa à extinção de incêndios (cuja arrecadação em 2019 foi de R\$ 91 milhões³⁷) seja vinculada ao Corpo de Bombeiros do Estado e não à Secretaria de Estado de Defesa Social. Contudo, como se verá no item 4.1.3 abaixo, a taxa de extinção de incêndios em MG custeia há muitos anos praticamente todos os gastos do corpo de bombeiros do Estado, grande parte deles relativa a benefícios previdenciários sem relação direta com a prestação atual do serviço de extinção de incêndio.

No Rio de Janeiro, o valor arrecadado com a taxa de prevenção e extinção de incêndios é recolhido a um fundo cujas despesas vão muito além das relacionadas ao combate e prevenção de incêndios na área em que se situam os imóveis tributados, assegurando-se tão somente a destinação do percentual de 70% da arrecadação “para a manutenção, reequipamento e o custeio da Secretaria de Estado de Defesa Civil e do Corpo de Bombeiros Militar do Estado do Rio de Janeiro” (redação do art. 1.º, parágrafo único da Lei estadual n.º 622/1982 determinada pela Lei n.º 5.996/2011).

Everton Torres de Oliveira³⁸ defende em artigo publicado em 2011 os mesmos pontos de vista de Rafael Fratari: a taxa em questão seria inconstitucional pois o serviço de extinção de incêndios é geral/indivisível e sua

³⁷ Informações disponíveis em http://www.fazenda.mg.gov.br/governo/receita_estado/. Acesso em 27 jan. 2020.

³⁸ OLIVEIRA, Everton Torres de. Taxa de Incêndio: aspectos jurídicos relevantes, **Revista Jurídica UNIGRAN**, vol. 13, núm. 26, jul.dez./2011, p. 171-187.

base de cálculo, baseada na área dos imóveis, coincidiria com a do IPTU, desrespeitando o art. 145, § 2.º da Constituição.

Oliveira afirma ainda que a análise da taxa não pode se dissociar da "corrupção" e da "aviltante carga tributária no país", sendo uma "estratégia política para transferir ao contribuinte um dever estatal"³⁹. É importante destacar como essa postura de revolta individual contra uma carga tributária que se considera excessiva – no caso de Oliveira, "aviltante" – influi de modo implícito ou mesmo assumido/explicito na análise da validade da taxa de extinção de incêndios. No julgamento do STF ocorrido em 2017, e que marcou mais uma guinada da corte sobre o assunto, o Ministro Ricardo Lewandowski fez questão de afirmar em seu voto pela inconstitucionalidade da taxa que "nós, o contribuinte brasileiro, já não aguenta mais tantos impostos, tantas taxas"⁴⁰.

Ou seja, tanto Oliveira quanto Lewandowski admitem expressamente que seu posicionamento sobre a validade da taxa se influencia pelo fato de, na opinião deles, a carga tributária global ser excessiva ou, de forma ainda mais subjetiva, "aviltante". Ao assim procederem, deixam de lado a advertência de Baleeiro de que "a revisão judicial há de limitar-se à constitucionalidade, sem quaisquer intrusões no campo da política fiscal reservada ao Legislativo com sanção do Executivo"⁴¹.

Além disso, posicionamentos como os de Oliveira e Lewandowski supõem, sem qualquer justificativa empírica, que uma carga tributária menor ou menos "aviltante" será obtida se o serviço de extinção de incêndio deixar de ser

³⁹ **Ibid.**, p. 172, 184.

⁴⁰ STF. Recurso Extraordinário 643.247/SP, Pleno, Relator Min. Marco Aurélio, j.1.º ago. 2017, DJe 19 dez. 2017, fl.197.

⁴¹ BALEEIRO, Aliomar. Taxa – Conceito – Serviços públicos gerais e especiais – Constitucionalidade da Taxa de Bombeiros de Pernambuco, **Revista de Direito Administrativo**, Vol. 79, 448.

financiado por taxas específicas. Marcelo Melo Siqueira, em artigo que defende, contra a validade da taxa de extinção de incêndios, os mesmos pontos de vista de Fratari e Oliveira, afirma que “não poderá o Estado transferir ao cidadão a incumbência de custear uma atividade decorrente de um dever indelegável que lhe foi imposto pelo texto constitucional”⁴². A lógica de afirmações como essa é a de que, invalidando-se judicialmente a taxa contra incêndios, o custo do serviço já não será mais transferido ao “cidadão”, ficando na esfera do “Estado”, que tem o “dever indelegável” de prover segurança pública. Ora, num Estado Fiscal que há séculos tem nos tributos seu sustentáculo quase exclusivo, não faz o menor sentido pensar que o serviço essencial e geral de segurança pública deve ser financiado “pelo Estado” e não “pelo cidadão”: as despesas governamentais com segurança pública serão sempre custeadas pelo cidadão-contribuinte, seja por meio do recolhimento de taxas, seja por meio do recolhimento de impostos ou contribuições. É eloquente, nesse sentido, o exemplo histórico da criação, pela Emenda Constitucional n.º 39/2002, da contribuição “para o custeio do serviço de iluminação pública” (art. 149-A da Constituição), em resposta à invalidação judicial da taxa de iluminação pública.

4.3 Posição do autor do presente artigo sobre a validade da instituição da taxa de extinção de incêndios

Em primeiro lugar, é preciso clareza para se reconhecer que estamos diante de um serviço que não está disponível para parte considerável da população brasileira. Grande parte dos proprietários de imóveis não dispõe do serviço de extinção de incêndios pelo corpo de bombeiros militares.

⁴² SIQUEIRA, Marcelo Melo. A cobrança da taxa de incêndio no Estado de Minas Gerais, In: **Cadernos da EJEJ. Série Produção Acadêmica. Direito Público, Número 1**, Belo Horizonte: Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais - Escola Judicial Desembargador Edésio Fernandes, 2006, p.147.

Conforme se reconheceu amplamente no julgamento do STF de 2017 que será analisado nas seções seguintes, há levantamentos específicos dando conta de que menos de 15% dos Municípios brasileiros tem efetivamente unidades do corpo de bombeiros. Outra informação relevante é que quase 40% dos municípios não possuem nem unidade do corpo de bombeiros nem estrutura de defesa civil apta para atuar em calamidades e desastres de maior porte⁴³.

As diversas legislações estaduais que instituíram a taxa em análise partem exatamente dessa premissa e restringem a cobrança da taxa a imóveis que se presumem com acesso ao serviço de extinção de incêndios pelo corpo de bombeiros. Na legislação baiana, por exemplo, determina-se que (Lei estadual n.º 11.631/2009, art. 1.º, § 2.º)

A taxa anual pela utilização potencial do serviço de extinção de incêndios será exigida relativamente a imóveis localizados em Municípios do Estado que possuam Unidade do Corpo de Bombeiros que preste serviço de prevenção e extinção de incêndio, estendendo-se aos seus Distritos e aos Municípios vizinhos, desde que distem até 35km da sede do Município em que esteja localizada a referida Unidade.

Portanto, ainda que a extinção de incêndios pelo corpo de bombeiros seja considerada uma atividade componente da segurança pública mencionada no art. 144 da Constituição, o fato inquestionável é que tal atividade não está disponível para muitos cidadãos.

Por isso é um equívoco equiparar o serviço de extinção de incêndios ao serviço de policiamento/segurança pública *lato sensu*, como fez o STF no julgado de 1962 e fazem todos os autores que consideram a taxa inconstitucional. Em Minas Gerais, por exemplo, a Polícia Militar está presente em todos os 853

⁴³ Para maiores informações, vide reportagem disponível em <http://g1.globo.com/fantastico/noticia/2013/04/apenas-14-das-557-mil-cidades-brasileiras-tem-corpo-de-bombeiros.html>. Acesso em 26 jan.2020.

Municípios do Estado. Já o corpo de bombeiros tem unidades em apenas 57 Municípios⁴⁴, menos de 10% do total. Bastam essas informações para descartar desde logo o argumento (muito comum) de que o serviço de extinção de incêndios deve ser tratado, para fins de seu possível financiamento por taxas, do mesmo modo que se trata do serviço de polícia ostensiva e preservação da ordem pública (segurança pública *lato sensu*).

Por outro lado, o fato de o serviço de extinção de incêndios ser algo básico ou essencial não implica necessariamente que somente possa ser financiado por impostos. Se isso fosse verdade, seriam inválidas as taxas de esgotamento sanitário, de coleta de resíduos sólidos, que também se referem a direitos básicos ou essenciais. O direito de acesso à jurisdição também é um direito básico e essencial, que não exclui a cobrança de taxas judiciais.

Do mesmo modo, o fato de a atividade de extinção de incêndio ser de interesse geral/coletivo e beneficiar a todos os cidadãos de um Município, inclusive os não-proprietários de imóveis, não basta para afirmar a impossibilidade do seu financiamento se dar por taxas. Caso contrário, seriam inválidas as taxas de saneamento básico e coleta de lixo, que também são de interesse coletivo e beneficiam a todos os cidadãos que vivem no Município em que os serviços são prestados.

A taxa de incêndios é cobrada pela simples disponibilidade do serviço, mas isso não é algo peculiar a ela: a cobrança por serviço disponível também ocorre na taxa de coleta de resíduos e na taxa de esgotamento sanitário. O que há de diferente e específico na taxa de extinção de incêndios é que, nela, distribui-se o custo do serviço entre os imóveis que são potencialmente beneficiados por ele

⁴⁴ Vide informações disponíveis em https://www.em.com.br/app/noticia/gerais/2019/07/03/interna_gerais,1066685/mais-57-cidades-de-mg-vao-ter-unidades-do-corpo-de-bombeiros-ate-2026.shtml. Acesso em 26 jan.2020.

levando em conta a álea, o risco de incêndio, e seu provável vulto, em cada imóvel. Por isso um imóvel industrial com ampla área construída pagará, mesmo que nunca demande o serviço, taxa mais alta do que um imóvel comercial de menor extensão, e várias legislações estaduais instituem cobrança mais agravada para atividades perigosas e que envolvem materiais inflamáveis. Também por isso, várias legislações isentam da taxa os imóveis residenciais, cujo risco de incêndio e as possíveis proporções assumidas por ele são bem menores em comparação com os relativos a imóveis não-residenciais.

A doutrina contrária à validade da taxa em geral não tem clareza sobre isso, mas no fundo sua irresignação se dirige contra essa distribuição do ônus de financiar um serviço com base numa álea, num risco. Vimos anteriormente que Rafael Fratari e Igor Mauler Santiago se opõem à taxa de incêndios afirmando que “antes da ocorrência de sinistros os contribuintes não oneram o Estado de nenhuma forma”, que os proprietários de imóveis não causam nenhuma despesa ao Poder Público caso seus imóveis não se incendeiem⁴⁵. Ora, por trás dessa argumentação está exatamente a recusa a admitir a divisão do ônus de financiamento de um serviço disponível com base em fatores de risco.

Seria “específico” o serviço de extinção de incêndios, no sentido – do Código Tributário Nacional – de poderem ser “destacados em unidades autônomas de intervenção” (art. 79, II)? Os fatos acima indicam claramente que sim: o serviço é prestado por unidades e logísticas próprias, que podem e são efetivamente destacadas da segurança pública *lato sensu*. Na dicção de um dos principais autores intelectuais do Código Tributário Nacional, as taxas só remuneram serviços “que podem ser individualizados e destacados do complexo

⁴⁵ FRATARI, Raphael. A Inconstitucionalidade da “Taxa de Incêndio” criada pela Lei Mineira 14.938/2003, **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, núm.13, jan.fev./2005, p.70; SANTIAGO, Igor Mauler. Taxa de incêndio: os contribuintes na fogueira, **Estado de Minas**, 23 set. 2003, p.9.

dos serviços e atividades gerais do Estado”⁴⁶. É o caso do serviço de extinção de incêndio; de não ser assim, de não ser um serviço específico destacável da segurança pública em geral, como explicar que na grande maioria dos Municípios brasileiros presta-se o serviço de policiamento ostensivo e preservação da ordem pública mas não se presta o serviço de extinção de incêndios, em virtude da falta de acesso a uma unidade do corpo de bombeiros?

Seria divisível o serviço de extinção de incêndio, ou “mensurável” segundo a terminologia de Rubens Gomes de Sousa? Eis aqui o cerne da questão. Se se entende que somente se pode dividir ou mensurar um serviço com base na demanda/utilização concreta desse serviço pelo contribuinte (como no caso das taxas judiciárias e emolumentos cartoriais), então o serviço de extinção de incêndios não será divisível. Se se entende que somente se pode dividir ou mensurar um serviço com base no que foi individualmente disponibilizado pelo Estado, ainda que eventualmente não utilizado pelo contribuinte (como no caso do serviço de saneamento básico e no caso do serviço de coleta domiciliar de lixo), também neste caso o serviço de extinção de incêndios não será divisível. Mas, se se entende que serviço divisível ou mensurável é também aquele colocado à disposição pelo Estado mediante estrutura específica e cuja probabilidade de utilização pontual por cada contribuinte pode ser avaliada conforme fatores de risco racionais e consagrados pela ciência atuarial, então o serviço de extinção de incêndios será considerado “divisível” e, assim, passível de remuneração por taxa.

Parece-nos que as três formas de divisão ou mensuração do serviço mencionadas no parágrafo anterior atendem ao exigido pela Constituição (art. 145, II) e pelo Código Tributário Nacional (art.77), que se limitam a exigir que o

⁴⁶ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**, 4.^a edição, Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1964, p. 131.

serviço que constitui o fato gerador da taxa seja “específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição”. Em grande medida, a sociedade contemporânea é a sociedade do risco, e as políticas públicas devem incorporar essa realidade, inclusive no âmbito tributário⁴⁷. Por isso não vemos óbice em usar racionalmente fatores de risco para mensurar e dividir o custo de um serviço específico entre contribuintes para os quais tal serviço se mostra disponível.

Portanto, em relação ao primeiro dos problemas jurídicos mencionados no item 3 acima, pensamos, assim como Aliomar Baleeiro, Caio Tácito e Seabra Fagundes, que a atividade de extinção de incêndios é serviço específico e divisível e pode, em tese, ser fato gerador de um tributo da espécie taxa. O fato de a segurança pública ser serviço essencial, direito de todos e dever do Estado que engloba em sua definição as atividades do Corpo de Bombeiros não implica que o financiamento do serviço de extinção de incêndios, que é prestado por órgãos e estruturas específicas/destacadas e não está à disposição na grande maioria dos Municípios brasileiros, deva necessariamente se dar pela cobrança de impostos.

É preciso ter clareza quanto ao fato de que, tal como registrou Seabra Fagundes em 1964, ainda hoje – e certamente durante muitos anos ou décadas – a decisão por financiar o serviço de extinção de incêndios por impostos gerais implicaria exigir de muitos cidadãos (aqueles que vivem nos Municípios que não dispõem de unidade do corpo de bombeiros) recursos para custear um serviço que simplesmente não lhes está disponível. São muito fortes as implicações desta constatação sobre os valores da igualdade e da justiça distributiva, a recomendar

⁴⁷ Neste sentido, vide as considerações de Ricardo Lobo Torres sobre a segurança na sociedade de risco e suas consequências sobre o direito tributário – TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, Volume II – Valores e Princípios Constitucionais Tributários**, Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p.176-180.

que tais serviços sejam financiados por taxas cobradas daqueles que realmente têm acesso ao serviço.

Quanto ao segundo problema jurídico colocado pela taxa de incêndio, é claramente artificial e forçado o argumento de que, ao levar em conta a metragem do imóvel para fixar o valor da taxa, o legislador utiliza base de cálculo "própria" (termo usado pelo art. 145, § 2.º da Constituição) ou "idêntica" (termo usado pelo art. 77, parágrafo único do CTN) à do IPTU. A base de cálculo do IPTU é o valor venal do imóvel (art. 33 do CTN) e não sua área. Por outro lado, se se admite dividir o custo do serviço de extinção de incêndios entre os proprietários de imóveis que o têm disponível, deve-se efetuar essa divisão com base em fatores de risco, sendo natural considerar, para este fim, o uso/atividade do imóvel e sua extensão. Ademais, o tema já se encontra resolvido neste sentido na Súmula Vinculante n.º 29 ("É constitucional a adoção, no cálculo do valor de taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra"), aprovada pelo STF em 2010 e cujos acórdãos de origem se referiam exatamente a casos em que as taxas eram cobradas em função da metragem do imóvel.

Quanto ao terceiro problema jurídico colocado pela taxa de incêndio, se o Município também pode cobrar taxa de extinção de incêndios, parece-nos que a solução correta é reconhecer a preferência do Estado para a prestação do serviço de extinção de incêndios, por meio do corpo de bombeiros militares.

Assim, nos Municípios em que há unidade do corpo de bombeiros militares e o Estado cobra a taxa pela utilização potencial do serviço de extinção de incêndios, não há sentido algum em que essa taxa seja cobrada também pelo Município. Contudo, caso não haja unidade do corpo de bombeiros militares, é a própria legislação federal que incentiva o Município a "criar e manter serviços de prevenção e combate a incêndio e atendimento a emergências, mediante

convênio com a respectiva corporação militar estadual” (art.3.º, § 2.º da Lei n.º 13.425/2017). Essa é exatamente a tradição em diversos Municípios paulistas, como se viu no item 2 acima; e como o Estado de São Paulo não cobra taxa especificamente pelo serviço de extinção de incêndios, não vemos óbice algum a que, nesses casos, os Municípios instituam taxa para custeio dos gastos municipais despendidos na execução dos convênios de cooperação com o corpo de bombeiros militares.

Além de reconhecer a constitucionalidade em tese das taxas pela utilização potencial do serviço de extinção de incêndio (não obstante a atual orientação contrária do STF, como se verá adiante), é necessário também denunciar a falta de transparência na instituição concreta dessas exações por diversos entes federativos, bem como suas prováveis distorções financeiras. A instituição de tais taxas deveria ser precedida pela divulgação de levantamentos sobre os gastos específicos anuais com a atividade de extinção de incêndios por parte do corpo de bombeiros militares, pois é a partir desses gastos, e só deles, que se deve dimensionar o valor da taxa. Após a instituição da taxa, levantamentos periódicos sobre aqueles gastos deveriam ser divulgados, demonstrando que o valor lançado com a taxa corresponde aproximadamente ao montante dos gastos com o serviço.

Caso a taxa se destine a remunerar atividades de prevenção e extinção de incêndios, como ocorre no Rio de Janeiro, seria necessário esclarecer se os gastos com prevenção já não são cobertos por taxas de fiscalização/poder de polícia também cobradas pelo poder público quando da concessão de alvarás, autorizações de funcionamento etc. Tampouco se pode perder de vista que não faz o menor sentido, do ponto de vista financeiro, que o valor da taxa ora em estudo seja dimensionado para dar conta de financiar despesas que, mesmo no

âmbito do corpo de bombeiros, sejam nitidamente distintas da prevenção e extinção de incêndios na área em que se localizam os imóveis tributados.

5. A OSCILAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO STF SOBRE A TAXA DE INCÊNDIOS NO PERÍODO ANTERIOR À CONSTITUIÇÃO DE 1988

A taxa mineira “contra fogo” e a taxa pernambucana “de bombeiros” foram instituídas no final da década de 50 do século passado (vide seção 2 deste artigo). Enquanto a taxa mineira era cobrada somente das partes que celebravam contratos de seguro contra incêndio, e tinha por base de cálculo o valor do prêmio do seguro, a taxa pernambucana era cobrada de todos os imóveis não-residenciais localizados na capital Recife, tendo por base de cálculo grandeza econômicas que mediam o vulto dos negócios praticados nos imóveis.

Ambas as taxas, mineira e pernambucana, foram declaradas inconstitucionais pelo STF em 1962. No caso da taxa mineira, a maioria dos ministros entendeu que a exação não se sustentava como uma taxa porque não havia serviço divisível e porque, mesmo que houvesse, a lei somente exigia a taxa dos celebrantes de contrato de seguro contra fogo, quando muitas outras categorias também se beneficiavam da disponibilidade do serviço. Como não se tratava de uma taxa, a exação teria a natureza de imposto sobre operações de seguro, invadindo a competência exclusiva da União para instituir essa exação⁴⁸. Os ministros que ficaram vencidos (Victor Nunes, Villas Boas e Henrique D’Ávila) afirmaram que as seguradoras e os segurados eram as categorias mais beneficiadas com a disponibilidade do serviço, e isso era o quanto bastava para

⁴⁸ STF, Pleno, Recurso Ordinário em Mandado de Segurança n.º 8.533/MG, Relator Min. Ribeiro da Costa, j. 2 mai. 1962, DJ 22 ago. 1962.

justificar a cobrança da taxa, que não se confundia com o imposto federal sobre os contratos de seguro.

A inconstitucionalidade da taxa mineira contra fogo foi objeto da Súmula n.º 138, aprovada em 1963: "É inconstitucional a taxa contra fogo, do Estado de Minas Gerais, incidente sobre prêmio de seguro contra fogo".

No caso da taxa pernambucana, a fundamentação do juízo de sua inconstitucionalidade se concentrou no caráter pretensamente geral e indivisível do serviço, pois não havia o problema de a taxa incidir somente as partes de contratos de seguro contra fogo. Contudo, para alguns ministros havia inconstitucionalidade também no fato de a taxa não incidir sobre os imóveis residenciais, que também se beneficiavam do serviço, e adicionalmente pelo fato de a taxa ter como base de cálculo o valor do imposto de vendas e consignações devido pela empresa. Seja como for, a maioria dos ministros equiparou o serviço de extinção de incêndios ao serviço de "polícia" e "defesa nacional", afirmando categoricamente que todos eles deveriam ser custeados por impostos⁴⁹. Os Ministros vencidos (Victor Nunes e Villas Boas) afirmaram que os proprietários de imóveis residenciais também se beneficiavam do serviço, mas nada impedia que o legislador optasse por cobrar o tributo somente daqueles que mais se beneficiavam e mais geravam risco de incêndio: os imóveis comerciais e industriais.

A inconstitucionalidade da taxa pernambucana foi objeto da Súmula n.º 274, aprovada em 1963: "É inconstitucional a taxa de serviço contra fogo cobrada pelo Estado de Pernambuco".

Em 1964, como informou-se na seção 4.1.1 acima, o Estado de Pernambuco obteve pareceres de Baleeiro e Caio Tácito favoráveis à validade da

⁴⁹ STF, Pleno, Recurso Ordinário em Mandado de Segurança n.º 9.468/PE, Relator Min. Ribeiro da Costa, j. 7 dez. 1962, DJ 28 ago. 1963.

taxa, e voltou às barras do STF, tendo como patrono Seabra Fagundes, para pleitear a reapreciação da matéria. Em 1968, o STF reapreciou o caso e, por maioria, julgou que o serviço de extinção de incêndios era específico e divisível, sendo racionais os critérios de divisão de seu custo por força de fatores de risco, exatamente nos termos dos argumentos do parecer de Baleeiro (analisados na seção 4.1.1 acima), parecer que foi lembrado, destacado e seguido expressamente pelos Ministros Eloy da Rocha⁵⁰ e Thompson Flores⁵¹. Em consequência, a Súmula n.º 274 foi revogada pela Súmula n.º 549, aprovada em 1969: “A Taxa de Bombeiros do Estado de Pernambuco é constitucional, revogada a Súmula n.º 274”.

6. A DESMEMORIADA JURISPRUDÊNCIA DO STF SOBRE TAXAS DE INCÊNDIO NO PERÍODO POSTERIOR À CONSTITUIÇÃO DE 1988: POUCO A POUCO, O CERCO FOI SE FECHANDO CONTRA A EXAÇÃO

Em 1999, o plenário do STF julgou um recurso em que se questionava, dentre outras exações, a validade da taxa do Município de Santo André destinada a remunerar os serviços de prevenção e extinção de incêndios⁵². A decisão recorrida, do Tribunal de Justiça de São Paulo, decidira que a taxa era inválida com o mesmo argumento que o STF rejeitara em 1968, quando validou a taxa pernambucana: o serviço de extinção de incêndio seria, tal como a segurança pública, geral e *uti universi*, só podendo ser remunerado por impostos. O estranho não é que o STF tenha decidido, neste caso de 1999, pela validade da

⁵⁰ STF, Pleno, Recurso de Mandado de Segurança n.º 16.163/PE, Relator p/acórdão Min. Eloy da Rocha, j. 3 abr. 1968, DJ 10 dez. 1969, fl.313: “Foi, sobretudo, o erudito parecer do eminente Professor e Ministro Aliomar Baleeiro, publicado na Revista de Direito Administrativo (...) que me convenceu.”

⁵¹ STF, Pleno, Recurso de Mandado de Segurança n.º 16.064/PE, Relator Min. Hermes Lima, j. 3 abr. 1968, DJ 22 out. 1969, fl.203.

⁵² STF, Pleno, Recurso Extraordinário n.º 206.777/SP, Relator Min. Ilmar Galvão, j. 25 fev. 1999, DJ 30 abr. 1999.

taxa. O estranho é que nem o relator, nem qualquer dos outros ministros, tenha registrado em seu voto que a questão do caráter divisível e específico da taxa de incêndios houvera sido debatida longamente no STF, gerando três súmulas e inúmeros acórdãos. Aliás, somente o relator registrou voto escrito neste julgamento de 1999, que dedicou ao tema da taxa de extinção de incêndios um único parágrafo, sem qualquer menção à rica jurisprudência da corte a respeito da questão, como se ela nunca houvesse sido posta ao tribunal.

Esse desmemoramento da corte sobre sua própria jurisprudência a respeito da taxa de extinção de incêndios iria aumentar. Ainda em 1999, o plenário julgaria uma ação direta de inconstitucionalidade (ADI 1.942) contra uma taxa de segurança pública do Estado do Pará, cobrada de particulares que organizam eventos pagos, com massiva presença de público e cujo grave risco de acidentes exige um policiamento ostensivo especial. O plenário da corte concedeu medida cautelar repelindo por unanimidade a validade da taxa⁵³. O curioso é que, na fundamentação da decisão, afirmou-se que a segurança pública, “dever do Estado e direito de todos”, exercida por meio, “entre outras, da polícia militar (...), só pode ser sustentada por impostos, não por taxa” (fl. 178). Exatamente esse mote foi o responsável por declarar a inconstitucionalidade das taxas de bombeiros em 1962, posteriormente revertida em 1968. Esse julgamento unânime de 1999, mesmo tratando de uma taxa de segurança pública distinta da de bombeiros, repetiu com as mesmíssimas palavras a ideia-força usada em 1962, e não fez qualquer consideração sobre a longa jurisprudência do STF sobre o caso específico da taxa de incêndios: um prenúncio de que essa taxa estava fadada a, cedo ou tarde, ser repelida pela corte.

⁵³ STF, Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 1.942 (Medida Liminar), Relator Min. Moreira Alves, j. 5 mai 1999, DJ 22 out. 1999.

O prenúncio se tornou mais nítido em 2002. Na ADI 2.424, mais uma vez por unanimidade e com voto escrito sucinto exclusivamente do relator, concedeu-se liminar à unanimidade para suspender a exigência de várias taxas de segurança pública instituídas pelo Estado do Ceará⁵⁴. O voto do relator não o percebeu nem destacou com clareza, mas dentre as taxas impugnadas na ação estava a “taxa anual de segurança contra incêndio”, cobrada em moldes semelhantes às taxas de Pernambuco e Rio de Janeiro. Mais uma vez brilhou o mote (carregado de simbolismo político) de que segurança pública é direito de todos os cidadãos, que já pagam impostos, e não podem ser chamados a pagar taxas para ter acesso a serviços essenciais. E mais uma vez nada se lembrou, nada se registrou sobre a Súmula 545 (em vigor) ou sobre o acórdão de 1968 que, acolhendo os argumentos do Ministro Baleeiro, considerara o serviço de extinção de incêndios como específico e divisível, destacável do corpo geral da segurança pública visto que posto à disposição de somente parte da população.

Após esses episódios de 1999 e 2002, estava claro que os ministros do STF haviam de fato esquecido da jurisprudência e das súmulas do tribunal favoráveis à validade da taxa de incêndio. Estava claro que o entendimento que o tribunal manifestara contra a taxa em 1962, rechaçado pelo plenário em 1968 com sólidos argumentos de Baleeiro, era o que havia conquistado o coração e as mentes dos ministros atuais. A doutrina se apercebeu disso⁵⁵, e também, naturalmente, os advogados, cuja memória seja quiçá mais viva e desperta que a dos juízes. Foram os advogados, por meio do Conselho Federal da OAB, que já em 2003 ajuizaram uma ação direta de inconstitucionalidade (ADI 2.908, Relatora desde 2006 a

⁵⁴ STF, Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2.424 (Medida Liminar), Relator Min. Néri da Silveira, j. 6 mar 2002, DJ 7 jun. 2002.

⁵⁵ Cf. GIANNETTI, Leonardo Varella. A taxa de incêndio e os conflitos existentes na jurisprudência do STF, **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, Vol.78, jan.fev./2008, 144-154.

Ministra Cármen Lúcia) contra, dentre outras taxas sergipanas, a “taxa anual de segurança contra incêndio”, reputando-a inválida por custear serviço geral, indivisível, a ser financiado por impostos (mesmo mote usado pela corte nas ADIs 1.942 e 2.424). Essa ação dormiu por 16 anos o sono pesado dos justos nos confortáveis escaninhos do tribunal, mas viria a fulminar a taxa de incêndio em 2019, como se verá mais à frente.

No julgamento do mérito da ADI 2.424, ocorrido em 2004, mais uma vez o relator não conseguiu ver e registrar com clareza que, dentre as exações atacadas, havia uma taxa de segurança anual contra incêndio⁵⁶. Mas o fato é que havia, e foi declarada inconstitucional por unanimidade. O parágrafo com que o relator finalizou seu curto voto escrito não poderia ser mais indicativo da má sorte que, cedo ou tarde, aguardava todas as demais taxas de incêndio do país:

Como anota o parecer da Procuradoria-Geral da República, “não se pode conceber a instituição de taxa que tenha por fundamento o poder de polícia exercido por órgãos da Administração compreendidos na noção de **segurança pública**, reitere-se, ‘dever do Estado, direito e responsabilidade de todos’ (...) a teor do art. 144, caput do Estatuto Fundamental”.

Ao contrário desse trivial parecer da Procuradoria-Geral da República, o alentado e erudito parecer de Aliomar Baleeiro que comovera e demovera o plenário do STF em 1968 jamais seria considerado ou aquilatado pelos atuais ministros.

⁵⁶ STF, Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2.424, Relator Min. Gilmar Mendes, j. 1.º abr. 2004, DJ 18 jun. 2004.

Em 2007 era reconhecida a repercussão geral da alegação de inconstitucionalidade das taxas pela utilização potencial do serviço de extinção de incêndio⁵⁷.

Três anos depois, em 2010, quando já era muito nítida a tendência de invalidação dessas taxas pelo STF, o Conselho Federal da OAB ofereceu ação direta (ADI 4.411, Relator Ministro Marco Aurélio) contra a lei mineira que criara, em 2003, sua taxa de extinção de incêndios.

Em 2015, julgou-se o mérito da ADI 1.942, que, como se viu anteriormente, questionava taxa de segurança pública do Estado do Pará dirigida a particulares que organizam eventos pagos, com massiva presença de público e cujo grave risco de acidentes exige um policiamento ostensivo especial. Mais uma vez a unanimidade do plenário declarou a inconstitucionalidade de referida taxa. Desta feita, a fundamentação do acórdão já tomou como "jurisprudência do Supremo Tribunal Federal" o entendimento de que "a atividade de segurança pública é serviço público geral e indivisível, logo deve ser remunerada mediante imposto, isto é, viola o artigo 145, II, do Texto Constitucional, a exigência de taxa para sua fruição" (item 1 da ementa oficial do acórdão⁵⁸). Mais uma vez os ministros silenciaram completamente sobre as singularidades da taxa de incêndio, singularidades que foram longamente debatidas pela corte e que motivaram o cancelamento da Súmula 274 e sua substituição pela Súmula 545. A história da taxa de incêndio na jurisprudência do tribunal permaneceu ignorada pelos atuais ministros.

⁵⁷ STF, Recurso Extraordinário n.º 561.158/MG - RG, Relator Min. Marco Aurélio, DJ 17 dez. 2007. Em 2011, houve a substituição pelo Recurso Extraordinário n.º 643.247/SP como processo-piloto.

⁵⁸ STF, Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 1.942, Relator Min. Edson Fachin, j. 18 dez. 2015, DJ 15 fev. 2016.

7. O JULGAMENTO DO RE 643.247 E DA ADI 2.908 E O COMPLETO SILÊNCIO SOBRE OS FUNDAMENTOS QUE LEVARAM O TRIBUNAL A, DURANTE DÉCADAS, SUSTENTAR A VALIDADE DA TAXA DE EXTINÇÃO DE INCÊNDIOS

No julgamento do RE 643.247 estava em questão a antiga e já abolida taxa paulistana sobre a “utilização efetiva ou potencial dos serviços municipais de assistência, combate e extinção de incêndios e de outros sinistros em prédios”. Ao contrário das ADIs 1.942 e 2.424 acima comentadas, no caso do RE 643.247 o objeto da controvérsia restringia-se somente à validade da taxa de incêndios⁵⁹. Neste recurso, o Estado de São Paulo e o Município de São Paulo eram as partes, o Estado buscando tornar insubsistente a cobrança feita pelo Município.

O resultado do julgamento indicou, como sói ocorrer ultimamente na corte, a formação de vários blocos de posições: cinco ministros (Marco Aurélio, Edson Fachin, Rosa Weber, Ricardo Lewandowski e Cármen Lúcia) julgaram a taxa inconstitucional por dois fundamentos autônomos – falta de especificidade/divisibilidade do serviço e ausência de competência municipal para instituição do gravame. Três ministros (Gilmar Mendes, Luiz Fux e Alexandre de Moraes) julgaram a taxa constitucional. O ministro Luís Roberto Barroso julgou a taxa inconstitucional pelo fundamento exclusivo de invasão de competência dos Estados, sem afirmar que o serviço de extinção de incêndio seria geral/indivisível. O ministro Dias Toffoli julgou a taxa constitucional, e afirmou que somente os Municípios – não os Estados – poderiam instituir a taxa. O ministro Celso de Mello não participou do julgamento.

Tão curioso quanto o fato de se formarem várias correntes de entendimento foi o fato de que nenhuma delas se permitiu dialogar

⁵⁹ STF, Recurso Extraordinário n.º 643.247/SP, Pleno, Relator Min. Marco Aurélio, j.1.º ago. 2017, DJ 17 dez. 2007.

discursivamente com a jurisprudência produzida pelo próprio tribunal a respeito da antiga taxa pernambucana de bombeiros, mesmo que essa jurisprudência – como se viu na seção 4 deste estudo – tenha sido conformada pela doutrina do mais célebre tributarista a ocupar uma cadeira de ministro da corte (Aliomar Baleeiro). Tampouco se viu, no acórdão do RE 643.247, nenhum esboço de diálogo com a doutrina acadêmica específica sobre a taxa de incêndios publicada em livros e periódicos.

O voto do relator resumiu-se a três páginas (fl.140-42), sem qualquer menção a nenhum julgado da corte específico sobre as taxas de incêndio, como se essa jurisprudência não existisse. Outros votos (como os de Barroso, Fachin e Dias Toffoli) fizeram menção protocolar a ementas e resultados de julgamentos anteriores sobre o tema, mas nunca se dispendo a realmente identificar-lhes a fundamentação (especialmente a que considerara válida a taxa pernambucana de bombeiros) e com ela dialogar criticamente, tal como se espera de um tribunal que leva a sério a discursividade do direito e a importância da jurisprudência.

Há posições cuja inconsistência é notável. O ministro Dias Toffoli defendeu que se o corpo de bombeiros militares dos Estados presta o serviço de extinção de incêndio [como é a regra], o serviço se mostra geral e indivisível; mas se é o Município que o presta, o serviço então se torna específico e divisível (fl.180-181). O ministro Gilmar Mendes votou pela constitucionalidade da exação, afirmando que “essa é a forma adequada de financiar e subsidiar esse tipo de serviço” (fl.195), contrariando frontalmente o que ele mesmo afirmara e decidira como relator na ADI 2.424, em que se declarou a inconstitucionalidade da taxa sergipana de incêndios. Mais do que argumentar pelo caráter divisível e específico da extinção de incêndios, o ministro Gilmar Mendes procurou convencer os pares de que a invalidação da taxa iria provocar uma total paralisação dos serviços de prevenção e extinção de incêndios nos Municípios

brasileiros. Já o ministro Lewandowski considerou correto ser mais “parcimonioso” na análise do caso pelo fato de que “o contribuinte brasileiro já não aguenta mais tantos impostos, tantas taxas” (fl.197).

Apesar de ter havido vários blocos de posições quanto ao julgamento do caso concreto, houve unanimidade na fixação da tese de repercussão geral:

A segurança pública, presentes a prevenção e o combate a incêndios, faz-se, no campo da atividade precípua, pela unidade da Federação, e, porque serviço essencial, tem como a viabilizá-lo a arrecadação de impostos, não cabendo o Município a criação de taxa para tal fim.⁶⁰

É curioso que a pretensa indivisibilidade e generalidade do serviço de combate e prevenção a incêndios, tantas vezes repetida no acórdão, não foi afirmada na tese. Preferiu-se afirmar que somente se pode cobrar impostos para financiar um “serviço essencial”, o que – conforme explicou Baleeiro em seu parecer certamente nunca lindo por qualquer dos ministros atuais – não faz sentido do ponto de vista financeiro e tributário e é negado pela realidade cotidiana da cobrança de diversas taxas (como a de saneamento básico, coleta de lixo, taxas judiciárias etc.) que efetivamente remuneraram serviços essenciais.

A tese poderia ter sido redigida de modo mais claro e objetivo, de modo a não deixar dúvida de que foram dois os fundamentos da inconstitucionalidade: a) impossibilidade de se cobrar taxa por serviço de extinção de incêndio em função da sua “essencialidade” e b) incompetência do Município para instituir a exação. Exatamente por essa ambiguidade, os Estados da federação não se deram por vencidos com a publicação do acórdão do RE 643.247 no final de 2017, e continuaram a cobrar normalmente suas taxas anuais de extinção de incêndios

⁶⁰ STF, Recurso Extraordinário n.º 643.247/SP, Pleno, Relator Min. Marco Aurélio, j.1.º ago. 2017, DJ 17 dez. 2007, fl.136.

(Minas Gerais arrecadou aproximadamente R\$ 100 milhões anuais com a taxa em 2018 e 2019⁶¹), entendendo que a tese do STF invalidava somente as taxas municipais, não as estaduais. Já os Municípios passaram a deixar de cobrar a taxa em 2018, tal como ocorreu em São Bernardo do Campo, onde a prefeitura decidiu criar uma contribuição voluntária para apoiar o corpo de bombeiros⁶².

Julgando os embargos de declaração opostos pelo Município de São Paulo contra o acórdão do RE 643.247, o STF reconheceu que havia rompido com uma jurisprudência que por décadas a fio sustentara a validade das taxas de prevenção e extinção de incêndios e, por isso, decidiu limitar no tempo os efeitos de sua decisão, modulando “os efeitos da tese, a partir da data da publicação da ata de julgamento – 1.º de agosto de 2017 –, ressalvadas as ações anteriormente ajuizadas” (voto do relator acompanhado à unanimidade pelos demais ministros, que não emitiriam voto escrito)⁶³. Com isso, os Municípios ficam desobrigados de devolver aos contribuintes as taxas recolhidas anteriormente a 1.º de agosto de 2017, ressalvados os casos de ações ajuizadas até essa data.

Nos embargos de declaração opostos pelo Estado de São Paulo, este alegou que somente cinco ministros declararam a inconstitucionalidade da taxa paulistana com fundamento na impossibilidade material de custear por taxas o serviço de extinção de incêndios, visto que o Ministro Barroso a declarou inconstitucional com base na mera incompetência municipal. Os embargos de declaração foram corretamente desprovidos. Com efeito, o caso concreto tratava

⁶¹ Cf. valores informados pela Secretaria de Estado da Fazenda em http://www.fazenda.mg.gov.br/governo/contadoria_geral/taxa_seguranca_publica/2018taxa_seg_3oquad.pdf. Acesso em 29 jan. 2020.

⁶² Informações disponíveis em https://www.saobernardo.sp.gov.br/home/-/asset_publisher/YVwaH6UqAMbt/content/em-sao-bernardo-prefeitura-viabiliza-fundo-voluntario-para-apoiar-o-corpo-de-bombeiros/maximized?inheritRedirect=false. Acesso em 29 jan. 2020.

⁶³ STF, Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário n.º 643.247/SP, Pleno, Relator Min. Marco Aurélio, j. 12 jun. 2019, DJ 28 jun. 2019.

de uma cobrança executiva de taxa pelo Município de São Paulo contra o Estado de São Paulo, e a inconstitucionalidade da taxa paulistana foi declarada por seis ministros. O fato de o Ministro Barroso ter adotado um fundamento diferente não prejudica a eficácia de tal declaração de inconstitucionalidade para o caso concreto. Além disso, houve unanimidade entre os ministros no caso da votação que aprovou a tese de repercussão geral, a qual adota – ainda que sob uma redação pouco técnica e objetiva – os dois fundamentos para a inconstitucionalidade da taxa.

No ano de 2019, as turmas do STF já aplicavam o precedente do RE 643.247 também para invalidar taxas estaduais de extinção de incêndio em demandas individuais. A Primeira Turma decidiu pela invalidade da taxa mineira⁶⁴ e a Segunda Turma decidiu pela invalidade da taxa mato-grossense⁶⁵, em decisões já transitadas em julgado.

Ainda no ano de 2019, os Estados de Minas Gerais e Rio Grande do Norte conseguiram obter do Presidente do STF a suspensão de decisões de tribunais estaduais que haviam suspenso a cobrança das taxas estaduais no bojo de ações diretas⁶⁶. As decisões do Ministro Toffoli que concederam essas suspensões possuem duas impropriedades. A primeira delas é que, ao contrário do afirmado pelo Ministro em seu “exercício mínimo de delibação da matéria de fundo”, a tese definida pelo plenário no julgamento do RE 643.247 indicou a inconstitucionalidade das taxas de incêndio tanto estaduais quanto municipais (daí as decisões das turmas mencionadas no parágrafo anterior), e não somente

⁶⁴ STF, Ag.Reg. no Agravo de Instrumento 740.760/MG, 1.ª Turma, Relator Min. Marco Aurélio, j. 13 ago. 2019, DJ 30 ago. 2019.

⁶⁵ STF, Ag.Reg. no Recurso Extraordinário com Agravo 972.352/MT, 2.ª Turma, Relator Min. Gilmar Mendes, j. 6 set. 2019, DJ 17 set. 2019.

⁶⁶ STF, Suspensão de Liminar n.º 1.212/RN, DJ 12 ago.2019 e Medida Cautelar na Suspensão de Segurança n.º 5322/MG, DJ 27 set. 2019. No caso do processo de Minas Gerais, foi interposto agravo regimental contra a decisão do Presidente.

a das taxas municipais, como incorretamente afirmou o Presidente nas decisões em favor de Minas Gerais e Rio Grande do Norte. A segunda impropriedade é a seguinte: o Ministro Toffoli, no RE 643.247, afirmou categoricamente a inconstitucionalidade das taxas estaduais de incêndio: "considero que o serviço de prevenção, combate e extinção de incêndios e outros sinistros, enquanto prestados pelos corpos de bombeiros militares (...) é universal e indivisível", concluindo que a Constituição vedou "ao estado-membro a cobrança de taxa em razão dos serviços prestados ou colocados à disposição pelos corpos de bombeiros militares"⁶⁷. Ora, se essa é a convicção do Presidente, não se mostra coerente que no "exercício mínimo de delibação da matéria de fundo" efetuado nas suspensões de segurança ele tenha afirmado que "a princípio, trata-se de taxas remuneratórias de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ou postos à disposição de grupos limitados de contribuintes". Repita-se: no voto que proferiu no RE 643.247, a tese do Ministro Toffoli foi a de que o serviço de prevenção e extinção de incêndios por corpo de bombeiros militares estaduais é, por definição, universal e indivisível. Posteriormente, em 2020, o Ministro Toffoli voltou atrás e, revogando sua decisão de 2019, suspendeu a cobrança da taxa mineira⁶⁸.

Uma decisão inequívoca do plenário no sentido da inconstitucionalidade também das taxas estaduais de extinção de incêndios seria proferida no final de 2019, no julgamento da ADI 2.908, ajuizada contra o Estado de Sergipe⁶⁹. Neste

⁶⁷ STF, Recurso Extraordinário n.º 643.247/SP, Pleno, Relator Min. Marco Aurélio, j.1.º ago. 2017, DJ 17 dez. 2007, fl.180.

⁶⁸ STF, Medida Cautelar na Suspensão de Segurança n.º 5322/MG, DJ 14 fev. 2020.

⁶⁹ STF, Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2.908/SE, Relatora Min. Cármen Lúcia, j. 11 out. 2019, DJ 6 nov. 2019.

acórdão oriundo de julgamento pelo plenário virtual, o crônico desmemoramento da corte mais uma vez se manifestou. O longo voto da relatora, que noticia a trajetória jurisprudencial do tema no STF, nada mencionou sobre o julgamento pelo plenário do RE 643.247, que assentara, dois anos antes, uma tese de repercussão geral exatamente sobre o assunto em questão. O único voto escrito além do da relatora foi o do ministro Dias Toffoli, que também declarou a inconstitucionalidade da taxa anual de incêndio, mas se pronunciou pela modulação dos efeitos da decisão, para que esta gerasse efeitos somente a partir de 2020.

Como os demais ministros não se pronunciaram sobre a modulação de efeitos, esta foi requerida pelo Estado de Sergipe em embargos de declaração, ainda não julgado pela Corte. É muito provável que a Corte atenda ao pedido de modulação e poupe os Estados de devolver aos contribuintes a arrecadação da taxa nos anos anteriores, tal como decidiu no caso do julgamento do RE 643.247.

Privados da receita relevante das taxas de incêndio, abrem-se aos numerosos Estados e Municípios afetados pela decisão do STF algumas soluções tributárias/orçamentárias (a serem examinadas em pesquisas futuras): cortar as dotações orçamentárias do corpo de bombeiros, remanejar dotações orçamentárias de outros órgãos e áreas, aumentar a arrecadação de impostos, ou mesmo viabilizar no Congresso Nacional a criação de uma contribuição para o custeio do serviço de prevenção e extinção de incêndios (tendo por inspiração a Emenda Constitucional n.º 39/2002, que criou contribuição específica para custear o serviço de iluminação pública).

8. CONCLUSÕES

Com as decisões tomadas nos últimos anos sobre taxas de segurança pública, especialmente sobre a taxa anual de extinção de incêndios, o STF determinou aos Estados que exijam de toda a população, por meio de impostos gerais, recursos para financiar serviços que as estatísticas oficiais demonstram cabalmente que estão disponíveis apenas para parte dessa população.

Essa determinação contrariou a linha jurisprudencial vigente no tribunal a partir do final da década de 60, sem que a fundamentação jurídica oriunda da doutrina de Aliomar Baleeiro tivesse sido rigorosamente enfrentada pelos atuais ministros.

De um ponto de vista do direito positivo, pode perfeitamente ser considerado um serviço específico e divisível aquele colocado à disposição pelo Estado mediante estrutura específica e cuja probabilidade de utilização pontual por cada contribuinte é avaliada conforme fatores de risco racionais e consagrados pela ciência atuarial. Em grande medida, a sociedade contemporânea é a sociedade do risco, e as políticas públicas devem incorporar essa realidade, inclusive no âmbito tributário. Por outro lado, o fato de a segurança pública ser serviço essencial, direito de todos e dever do Estado que engloba em sua definição as atividades do Corpo de Bombeiros não implica que o financiamento do serviço de extinção de incêndios, que é prestado por órgãos e estruturas específicas/destacadas e não está à disposição na grande maioria dos Municípios brasileiros, deva necessariamente se dar pela cobrança de impostos.

Não se desconhece, contudo, a falta de transparência que sói acompanhar a instituição concreta dessas exações por diversos entes federativos, bem como suas prováveis distorções financeiras. A instituição de tais taxas deveria ser

precedida pela divulgação de levantamentos sobre os gastos específicos anuais com a atividade de extinção de incêndios por parte do corpo de bombeiros militares, pois é a partir desses gastos, e só deles, que se deve dimensionar o valor da taxa. Após a instituição da taxa, levantamentos periódicos sobre aqueles gastos deveriam ser divulgados, demonstrando que o valor lançado com a taxa corresponde aproximadamente ao montante dos gastos com o serviço.

Dada a iminente extinção da cobrança das taxas de prevenção e extinção de incêndios por força da jurisprudência do STF, que essas advertências e sugestões sejam levadas em conta para o desenho do regime jurídico do que talvez venham a ser as “contribuições para o custeio do serviço de prevenção e extinção de incêndios”, solução futura que o constituinte derivado pode vir a adotar, inspirado no exemplo da “contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública” (art. 149-A da Constituição) que sucedeu a taxa de iluminação pública também extirpada do mundo jurídico pela jurisprudência do STF.

9. REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, 12.^a edição revista, atualizada e ampliada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BALEEIRO, Aliomar, Taxa – Conceito – Serviços públicos gerais e especiais – Constitucionalidade da Taxa de Bombeiros de Pernambuco, **Revista de Direito Administrativo**, Revista de Direito Administrativo, Vol. 79, 1965, 437-451.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**, 3.^a edição, Rio de Janeiro: Forense, 1964

BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**, São Paulo: Saraiva, 2009.

FALCÃO, Amílcar de Araújo, **Fato gerador da obrigação tributária**, 6.^a edição, Rio: Forense, 1994.

FRATARI, Rafael. A Inconstitucionalidade da "Taxa de Incêndio" criada pela Lei Mineira 14.938/2003, **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, núm.13, jan.fev./2005, 67-86.

GIANNETTI, Leonardo Varella. A taxa de incêndio e os conflitos existentes na jurisprudência do STF, **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, Vol.78, jan.fev./2008, 144-154.

ICHIHARA, Yoshiaki. Taxas no sistema tributário brasileiro: perfil constitucional e estudo de casos, **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, Vol.75, jul.ago./2007, 214-239.

MACCORMICK, Neil. **Retórica e o Estado de Direito**, Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e prática das taxas**, 2.^a edição, São Paulo: Quartier Latin, 2007.

NASCIMENTO, A. Theodoro. **Tratado de Direito Tributário Brasileiro, Volume VII, Preços, Taxas e Parafiscalidade**, Rio: Forense, 1977.

OLIVEIRA, Everton Torres de. Taxa de Incêndio: aspectos jurídicos relevantes, **Revista Jurídica UNIGRAN**, vol. 13, núm. 26, jul.dez./2011, 171-187.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Taxa – Exercício de Função Estatal (Potestade), In: SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Ensaio e Pareceres de Direito Tributário Material**, Rio: Forense, 2006, 61-67.

SIQUEIRA, Marcelo Melo. A cobrança da taxa de incêndio no Estado de Minas Gerais, In: **Cadernos da EJE. Série Produção Acadêmica. Direito Público, Número 1**, Belo Horizonte: Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais - Escola Judicial Desembargador Edésio Fernandes, 2006, 145-162.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**, 4.^a edição, Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1964.

TÁCITO, Caio. Serviço Público Especial – Taxa de Incêndio – Constitucionalidade, **Revista de Direito Administrativo**, Vol. 78, 1964, 436-444.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, Volume II – Valores e Princípios Constitucionais Tributários**, Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, Volume IV – Os Tributos na Constituição**, Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

VIEIRA, Eduardo Doin. **Taxas – Algumas considerações propedêuticas**, In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de (Org.). **Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba, Volume 1 – Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, 1997, 135-142.