



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO – UFPE**  
**CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ**  
**FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE – FDR**

**UMA ANÁLISE DA NATUREZA JURÍDICA DA TAXA DE PREVENÇÃO E  
COMBATE A INCÊNDIOS: PRESTAÇÃO DE SERVIÇO PÚBLICO OU  
EXERCÍCIO REGULAR DO PODER DE POLÍCIA**

ALUNA: MARINA DE MOURA FALCÃO  
ORIENTADORA: BRUNA ESTIMA BORBA

Recife, 2017

UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO – UFPE  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ  
FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE - FDR

UMA ANÁLISE DA NATUREZA JURÍDICA DA TAXA DE PREVENÇÃO E  
COMBATE A INCÊNDIOS: PRESTAÇÃO DE SERVIÇO PÚBLICO OU  
EXERCÍCIO REGULAR DO PODER DE POLÍCIA

Monografia apresentada à Faculdade de Direito do Recife da  
Universidade Federal de Pernambuco – UFPE, como requisito para a  
conclusão do Bacharelado em Direito pelo CCJ/UFPE.

Área de Conhecimento: Direito Tributário

Orientanda: Marina de Moura Falcão

Recife, 2017.

**Marina de Moura Falcão**

**Uma análise da natureza jurídica da Taxa de prevenção e combate a incêndios: prestação do serviço público ou exercício regular do poder de polícia**

**Monografia final de conclusão de curso como requisito para a obtenção do título de Bacharel em Direito.**

**Universidade Federal de Pernambuco – CCJ – FDR**

**Data de aprovação:**

---

Prof.

---

Prof.

---

Prof.

## DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho de conclusão de curso a toda a sociedade que financiou minha graduação em uma universidade pública por meio da desigual arrecadação tributária de nosso país; em especial, àqueles que mais necessitam e que nunca tiveram a oportunidade de ingressar no ensino superior público de qualidade.

## **AGRADECIMENTOS**

“You can’t jump straight to the end, the journey is the best part”. Neste momento de conclusão de curso, esta lição de vida nunca fez tanto sentido para mim. Por mais que em incontáveis momentos de minha graduação eu apenas quisesse pular para o final, hoje sei que a melhor parte em concluir o curso de Direito está no caminho que percorri até aqui e não na linha de chegada.

Neste caminho, tive o privilégio de contar com o apoio e amor incondicionais de meus pais e meus irmãos. Além de terem me dado um mundo de oportunidades, sempre me inspiraram a tirar o melhor proveito delas. Muito obrigada por me ajudarem a ultrapassar cada obstáculo dessa jornada

Agradeço aos meus amigos, por sempre me incentivarem a continuar em frente, a despeito das adversidades e frustrações. Vocês deixaram o caminho muito mais doce, muito obrigada!

Um agradecimento muito especial a todos os meus professores, dos da educação infantil até os da Faculdade de Direito, todos vocês foram indispensáveis para despertar em mim a alegria de aprender e solucionar desafios.

Um obrigada muito especial à minha orientadora, a Professora Bruna Borba, que, desde o terceiro período da faculdade, despertou minha curiosidade para o mundo do direito financeiro e do direito tributário. Muito obrigada pela minuciosa orientação.

Agradeço por tornarem a jornada muito melhor que a linha de chegada.

## RESUMO

O objetivo deste trabalho de conclusão de curso é apresentar uma análise da natureza jurídica da Taxa de prevenção e combate a incêndios. No sistema tributário nacional, as taxas podem ser instituídas tanto em decorrência da prestação de serviços públicos específicos e divisíveis como em virtude do regular exercício do poder de polícia. A prestação do serviço de combate e prevenção a incêndios é prestada, majoritariamente, pelo Corpo de Bombeiros Militar, organizados em cada estado da federação. O Corpo de Bombeiros exerce dupla atividade, a de segurança pública, que corresponde ao combate direto de incêndios, além de resgates e salvamentos, bem como atividades de fiscalização, com o objetivo de prevenir a ocorrência de incêndios e outros sinistros, decorrentes do regular exercício do poder de polícia. Tendo em vista as especificidades de cada uma das cinco espécies tributárias e o princípio da capacidade econômica, as atividades de segurança pública desenvolvidas pelo Corpo de Bombeiros devem ser financiadas por impostos, enquanto as atividades decorrentes do poder de polícia devem ser custeadas por taxa de polícia administrativa. O Supremo Tribunal Federal, em recentíssima decisão, ao firmar a tese nº 16 da repercussão geral, dispôs que a segurança pública, na qual se insere a prevenção e o combate a incêndios, deve ser viabilizada por meio da arrecadação de impostos.

**Palavras-chave:** Taxa de Prevenção e combate a incêndios. Segurança Pública. Financiamento das atividades estatais. Taxa. Imposto. Princípio da capacidade econômica.

## Sumário

Introdução .....	7
Capítulo 1: As taxas e o financiamento das atividades estatais .....	9
1.1 – As espécies tributárias e a construção do sistema tributário nacional .....	9
1.2 Repartição do ônus da tributação entre os membros da sociedade e a capacidade econômica .....	14
1.3– Vinculação e contraprestação das taxas e sua incidência sobre os contribuintes .....	22
Capítulo 2: A atividade estatal de prevenção e combate a incêndios: serviço público ou poder de polícia? .....	28
2.1 Execução de serviços públicos: como custear a atuação do Estado em consonância com o princípio da capacidade econômica .....	28
2.2 Da prestação de serviços públicos <i>uti singuli</i> e do seu financiamento por taxas .....	38
2.3– Atividades decorrentes da atuação estatal e o custo a ser ressarcido pelo contribuinte .....	43
Capítulo 3: Taxa de prevenção e combate a incêndios e o exercício regular do poder de polícia .....	46
3.1- Aspectos históricos do Corpo de Bombeiro e de seu financiamento .....	46
3.2 – Alterações no entendimento jurisprudencial da taxa de prevenção e combate a incêndios .....	51
3.3 – Legitimando a Taxa de Prevenção e Combate a incêndios como prestação ao exercício regular do poder de polícia .....	57
Conclusão .....	62
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....	64

## Introdução

O fogo, do latim *focus*, é a “manifestação de uma combustão rápida e persistente acompanhada da emissão de luz e energia térmica”<sup>1</sup> Na pré-história, o manuseio do fogo foi a maior conquista do homem. Ocorre que esta grande façanha, muitas vezes, transformava-se rapidamente em sua maior desgraça, pois o fogo, além de proteger o *homo sapiens* de predadores e de aquecer as gélidas noites de inverno, também podia destruir, em questão de poucas horas, aldeias inteiras.

No século XXI, mesmo com todos os avanços tecnológicos, o fogo ainda pode ser um grande inimigo. Em 14 de junho de 2017, ocorreu o maior incêndio em séculos na Inglaterra, que destruiu completamente a Torre Grenfell, em Londres, deixando dezenas de vítimas. Os bombeiros são os nobres profissionais que arriscam suas vidas diariamente, combatendo diretamente incêndios e atuando em buscas e resgates de pessoas.

Atualmente, os bombeiros, além de extinguirem incêndios e prestarem serviços de busca, resgate e salvamento, também atuam na fiscalização de instalações de prédios, fábricas, restaurantes, bares, dentre outros, com o intuito de prevenir a ocorrência de incêndios e outros sinistros. Além disso, os bombeiros também podem interditar estabelecimentos, habitações, obras que não ofereçam condições de segurança, e, ainda, aplicar penalidades pecuniárias para os que não respeitam as regulações de segurança e prevenção de incêndios.

Nesse contexto, verifica-se que o Corpo de Bombeiros exerce uma dupla atividade, a primeira delas ligada à segurança pública, mediante o combate de incêndios e à proteção da população em casos de acidentes, afogamentos e inundações, e uma segunda decorrente do regular exercício do poder de polícia, referente às atividades de fiscalização, com o intuito de prevenir a ocorrência de sinistros.

Muitos estados da federação instituíram taxas de prevenção e combate a incêndios, popularmente conhecidas como “taxas de bombeiros”. O escopo

---

<sup>1</sup> Enciclopédia Larousse Cultural, São Paulo, Nova Cultura, 1998, 24v.

do presente trabalho é fazer uma análise da natureza jurídica desta taxa, a fim de enquadrá-la como uma taxa de prestação de serviço público ou uma taxa do regular exercício do poder de polícia.

O trabalho encontra-se dividido em três capítulos. O primeiro deles objetiva traçar um panorama das espécies tributárias e a forma pela qual cada um dos tributos é repartido entre os membros da sociedade, observando-se, ainda, o princípio norteador da capacidade econômica. Como a espécie tributária central deste trabalho é a taxa, também é neste primeiro capítulo que se detalha as características da vinculação e da contraprestação desta exação.

No segundo capítulo, analisa-se a natureza das atividades desempenhadas pelos bombeiros, tanto as de poder de polícia como as de serviço público, com o objetivo, ainda, de diferenciar as noções de serviço público *uti universi* e *uti singuli*.

No último capítulo, apresenta-se a conclusão da natureza jurídica da taxa de prevenção e combate a incêndios, abordando-se, ainda, os aspectos históricos do Corpo de Bombeiros e do financiamento de suas atividades, bem como as alterações no entendimento jurisprudencial da matéria.

## Capítulo 1: As taxas e o financiamento das atividades estatais

### 1.1 – As espécies tributárias e a construção do sistema tributário nacional

Para analisar a natureza jurídica da Taxa de prevenção e combate a incêndios e suas particularidades, faz-se necessário, primeiramente, construir um embasamento teórico acerca das espécies tributárias no sistema pátrio e do financiamento das atividades estatais.

O tributo é a principal fonte de financiamento do Estado Brasileiro, sendo uma receita pública derivada, advinda do patrimônio de um particular, e obtida através do poder de império.<sup>2</sup> Nos primórdios da história fiscal, o tributo decorria da vontade do soberano, então identificada com a lei; já no Estado de Direito, o tributo estruturou-se como uma relação jurídica, na qual a imposição é estritamente fundada na lei, como expressão da vontade coletiva. Nesse contexto, todos os indivíduos contribuem para o custeio das despesas coletivas.<sup>3</sup>

O Código Tributário Nacional (CTN), em seu artigo terceiro, conceitua tributo da seguinte forma:

Tributo é toda **prestação pecuniária compulsória**, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que **não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.** (*Grifou-se*)

Paulo de Barros Carvalho, por exemplo, aponta, como notas principais prescritas pelo dispositivo, a compulsoriedade, o caráter pecuniário da prestação e o fato do tributo decorrer sempre de fato lícito.<sup>4</sup>

Em que pese o CTN e a Constituição enumerarem apenas três espécies tributárias, quais sejam, impostos, taxas e contribuições de melhorias, o STF<sup>5</sup> firmou entendimento de que também compõem o sistema tributário as demais contribuições e os empréstimos compulsórios, à luz da teoria pentapartida.

---

<sup>2</sup> ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF**, 17ª Edição, Rio de Janeiro: Forense, São Paulo: Método, 2014. P. 11

<sup>3</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 21ª Edição, São Paulo: Saraiva, 2016. Págs. 38 e 39.

<sup>4</sup> CARVALHO, PAULO DE BARROS. **Direito tributário: linguagem e método**, 6ª Edição, São Paulo: Noeses, 2015. P. 418.

<sup>5</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 146.733/SP**, Relator Ministro Moreira Alves, Data de julgamento: 29/06/1992. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+146733%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+146733%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/d3hprg6> > Acesso em 09/09/2017

Apesar de a jurisprudência encontrar-se firmada, a doutrina apresenta várias teorias acerca da classificação das espécies tributárias.

Com efeito, a visão tradicional, fortemente influenciada pelas lições de Geraldo Ataliba<sup>6</sup>, utiliza apenas um único critério de classificação, qual seja a vinculação ou não do fato gerador do tributo a uma atividade estatal. Trata-se de uma classificação intranormativa que parte da análise do elemento materialidade do fato gerador.<sup>7</sup>

Assim, partindo-se desta classificação, têm-se os tributos com fato gerador vinculado e aqueles com fato gerador não vinculado. No primeiro grupo, enquadram-se as espécies tributárias que exijam uma atividade estatal como pressuposto para a instauração da relação jurídico tributária. Por exemplo, as taxas e as contribuições de melhoria, visto que estes tributos incidem sobre a atividade estatal de utilização de serviços públicos, de exercício do poder de polícia, ou, ainda, de valorização imobiliária decorrente de obras públicas.<sup>8</sup>

No segundo grupo, referente aos tributos não vinculados, a hipótese de incidência tributária independe da presença de uma atividade estatal. Nesses casos, elege-se uma situação jurídica ou uma atividade desenvolvida pelo sujeito passivo como fato gerador do tributo. Uma vez caracterizada a ocorrência do evento necessário e descrito no antecedente da norma, incide a tributação, este é o caso dos impostos.<sup>9</sup>

O ideal é que o legislador escolha determinadas situação materiais que evidenciem a capacidade contributiva do contribuinte, como a aquisição de renda, por exemplo, tipificando-as como fatos geradores da obrigação tributária.<sup>10</sup> Importante ressaltar que os adeptos desta classificação intranormativa não ignoram a existência dos empréstimos compulsórios e das contribuições especiais, apenas os consideram subespécies de impostos, taxas

---

<sup>6</sup> ATALIBA apud ANDERSON, A.M.T; CASTELLANI, F.F Classificação Constitucional dos Tributos. *Revista Jurídica Logos*, São Paulo, n. 4 – 2008. P. 41 – 59, 2008. P. 46

<sup>7</sup> ANDERSON, A.M.T; CASTELLANI, F.F Classificação Constitucional dos Tributos. *Revista Jurídica Logos*, São Paulo, n. 4 – 2008. P. 41 – 59, 2008. P. 46

<sup>8</sup> Idem. Ibidem. P. 47

<sup>9</sup> Idem. Ibidem.

<sup>10</sup> AMARO, Luciano, **Direito Tributário Brasileiro**, 21ª Edição, São Paulo: Saraiva, 2016. P. 52

ou contribuições de melhoria, a depender da análise da materialidade de seus fatos geradores.<sup>11</sup>

Com efeito, o fundamento legal desta corrente encontra-se no artigo 4º do CTN, o qual dispõe:

**Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação**, sendo irrelevantes para qualificá-la:

- I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
- II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Ocorre que este dispositivo mostra-se insuficiente para abarcar todas as espécies tributárias e regimes previstos no ordenamento pátrio, tanto é que não se aplica aos empréstimos compulsórios e às contribuições. O próprio Paulo de Barros Carvalho<sup>12</sup>, em que pese defender a teoria tripartida, tece críticas a este dispositivo, pautando a sua classificação na análise do binômio materialidade e base de cálculo. Assim argumenta o tributarista:

Não é suficiente a descrição hipotética do fato jurídico tributário para que conheçamos a planta fundamental do tributo. É preciso que examinemos, antes de mais nada por imposição hierárquica, a base de cálculo, a fim de que a natureza particular do gravame se apresente na complexidade de seu esquematismo formal.

Diante desta deficiência em abarcar todas as espécies tributárias e regimes jurídicos previstos no ordenamento pátrio, a doutrina moderna supera esta visão tradicional partindo da utilização de três critérios de classificação: (i) vinculação obrigatória da materialidade a uma atividade estatal, (ii) destinação obrigatória do produto, e (iii) previsão de resgate obrigatório dos valores. Mesclando-se esses três critérios, em uma classificação internormativa, é possível diferenciar as cinco espécies tributárias existentes no ordenamento jurídico pátrio. <sup>13</sup> Com efeito, ainda que inspirado na EC 18/65 à Constituição de 1946, a Constituição cidadã de 1988 atribuiu competência aos entes federativos para instituição de impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições especiais.

---

<sup>11</sup> ANDERSON, A.M.T; CASTELLANI, F.F. Classificação Constitucional dos Tributos. *Revista Jurídica Logos*, São Paulo, n. 4 – 2008. P. 41 – 59, 2008. P. 47

<sup>12</sup> CARVALHO, PAULO DE BARROS. **Curso de Direito Tributário**. 27ª edição, São Paulo: Saraiva, 2016. P. 53-55

<sup>13</sup> ANDERSON, A.M.T; CASTELLANI, F.F, Classificação Constitucional dos Tributos. *Revista Jurídica Logos*, São Paulo, n. 4 – 2008. P. 41 – 59, 2008. P. 48 e 49

Assim, os impostos, por exemplo, são tributos não vinculados, não destinados e não resgatáveis. Conforme já pontuado, a materialidade dos fatos geradores dos impostos consubstancia-se em situações independentes de qualquer atividade estatal. De acordo com Paulo de Barros Carvalho, os impostos têm por “hipótese de incidência um fato alheio a qualquer atuação do poder público.”<sup>14</sup>

As contribuições especiais, por sua vez, previstas no artigo 149 da Constituição, são tributos não vinculados, destinados e também sem previsão de resgate. A diferença entre os impostos e as contribuições especiais é que o produto destas tem uma destinação específica para a manutenção da atividade estatal autorizadora do tributo. Por exemplo, as contribuições sociais, conforme o artigo 195 da Constituição Federal, irão financiar, necessariamente, a seguridade social.<sup>15</sup>

Salienta-se que este critério classificatório acaba sofrendo uma mitigação com a previsão da desvinculação de receitas da União, prevista no artigo 76 do ADCT. Com efeito, este dispositivo permite que 30% (trinta) por cento da arrecadação da União relativamente às contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e às taxas sejam desvinculados, podendo ser utilizados para fins diversos daqueles previstos constitucionalmente.

Os empréstimos compulsórios, por sua vez, são tributos não vinculados, destinados e resgatáveis. Essa espécie tributária não tem fato gerador previamente definido pela Constituição. Segundo Paulo de Barros Carvalho, o legislador pode escolher como hipótese de incidência deste tributo qualquer materialidade.<sup>16</sup> Assim, é possível concluir pela desnecessidade da vinculação do fato gerador a alguma atividade estatal. Ademais, a destinação obrigatória mostra-se latente por força de dispositivo constitucional (Artigo 148). Por exemplo, a arrecadação de empréstimos compulsórios instituídos em face de uma calamidade pública será destinada exclusivamente para atender às despesas decorrentes da respectiva calamidade. Por fim, a nomenclatura

---

<sup>14</sup> CARVALHO, PAULO DE BARROS. **Curso de Direito Tributário**. 27ª edição, São Paulo: Saraiva, 2016. P. 59

<sup>15</sup> ANDERSON, A.M.T; CASTELLANI, F.F. Classificação Constitucional dos Tributos. *Revista Jurídica Logos*, São Paulo, n. 4 – 2008. P. 41 – 59, 2008, P. 50

<sup>16</sup> CARVALHO, PAULO DE BARROS. **Curso de Direito Tributário**. 27ª edição, São Paulo: Saraiva, 2016. P. 56 e 57.

empréstimo impõe a necessidade de resgate por parte do sujeito passivo dos valores recolhidos.

As contribuições de melhoria são tributos vinculados, não destinados e não resgatáveis. Com efeito, esses tributos têm como fato gerador a realização de uma obra pública que ensejou, para ao sujeito passivo, uma valorização imobiliária. Segundo Ana Martha Teixeira Anderson e Fernando Castellani, não há uma destinação específica para a arrecadação desta espécie tributária, visto que as contribuições de melhoria apenas podem ser cobradas quando a obra estiver concluída. <sup>17</sup>Apesar deste posicionamento, entende-se que a contribuição de melhoria faz “retornar ao Tesouro Público o valor despendido com a realização de obras públicas, na medida em que destas decorra valorização de imóveis”, assim, o objetivo desta espécie tributária é evitar uma repartição injusta dos benefícios decorrentes da obra pública. <sup>18</sup>

Por fim, as taxas são os tributos vinculados por excelência, com destinação específica e não resgatáveis. Esta última espécie tributária tem seu fato gerador determinado por uma atuação estatal específica, referível ao contribuinte, a qual pode consistir no exercício regular do poder de polícia, ou na prestação ao contribuinte ou colocação à disposição deste de serviço público específico e divisível. Essa definição é a constante no artigo 77 do CTN, e no artigo 145, II, da Constituição.

Nesse contexto, verifica-se que a taxa não é um fato do contribuinte, mas, sim, um fato do Estado. Ou seja, o Estado exerce determinada atividade e, por isso, cobra a taxa da pessoa a quem aproveita aquela atividade. As diversas teorias sobre as taxas, de acordo com Luciano Amaro, ora apontam para a existência de um benefício ou vantagem para o contribuinte, dando a elas um caráter contraprestacional, ora as veem como reembolso do custo da atuação estatal, ou, ainda, as caracterizam meramente como tributo ligado à atuação específica do Estado, abstraídas eventuais vantagens que possam ser fruídas pelo contribuinte. <sup>19</sup>

---

<sup>17</sup> ANDERSON, A.M.T; CASTELLANI, F.F. Classificação Constitucional dos Tributos. *Revista Jurídica Logos*, São Paulo, n. 4 – 2008. P. 41 – 59, 2008. P. 52

<sup>18</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 29ª Edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2008. P. 435 e 436.

<sup>19</sup> AMARO, Luciano, **Direito Tributário Brasileiro**, 21ª Edição, São Paulo: Saraiva, 2016. P. 53

Paulo de Barros Carvalho, no mesmo sentido, ensina que a composição lógica que definirá o regime tributário das taxas, determinando os critérios e limites para sua instituição legal e cobrança administrativa, é que a taxa tem uma “previsão conotativa de atividade do Estado diretamente relacionada ao contribuinte”, o qual apenas pagará o valor exigido pelo Poder Público quando deste receber ou tiver à disposição alguma prestação de serviço público específico e divisível, utilizado, efetiva, ou potencialmente, ou, ainda, nos casos de exercício do poder de polícia, esclarecendo ser imprescindível lei anterior prevendo determinada atividade estatal como condição suficiente e necessária à cobrança do tributo.<sup>20</sup>

Assim, conclui-se que o sistema tributário nacional brasileiro é rígido, racional e plúrimo, ou seja, abrange uma diversidade de espécies tributárias. Acredita-se, portanto, que o constituinte originário buscou distribuir de forma equilibrada o ônus do financiamento das atividades estatais.

## **1.2 Repartição do ônus da tributação entre os membros da sociedade e a capacidade econômica**

Feitas essas considerações acerca das espécies tributárias e seus critérios de classificação, faz-se mister tecer como ocorre a repartição dos diferentes tributos entre os membros da sociedade. Conforme já posto, a tributação é a principal fonte de financiamento do Estado Brasileiro. Assim, a cobrança de tributos é a principal fonte de receitas públicas que visa à consecução dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, insertos no artigo 3º da Carta Magna, tais como a erradicação da pobreza e da marginalização, a redução das desigualdades sociais, a promoção do bem comum, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária e a garantia do desenvolvimento nacional.<sup>21</sup> No plano ideal, a tributação seria capaz de redistribuir, de forma equitativa, a riqueza produzida pelo país. Com efeito, “o papel do tributo em uma sociedade contemporânea não é somente financiar o

---

<sup>20</sup> CARVALHO, PAULO DE BARROS. **Direito tributário: linguagem e método**, 6ª Edição, São Paulo: Noeses, 2015. P. 806 e 807.

<sup>21</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 8ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008. P. 10

Estado, mas, primordialmente, servir de instrumento de transformação social para resgatar direitos não realizados.”.<sup>22</sup>

Nesse sentido, a Constituição Federal elegeu o princípio da capacidade econômica, com previsão em seu artigo 145, §1º, como fato balizador da incidência tributária. O princípio da capacidade econômica é decorrente do princípio da igualdade. Assim, em primeira análise, tem-se que o princípio ora em comento é uma projeção do postulado da isonomia tributária, com este se entrelaçando no intuito de alcançar a justiça fiscal. Apesar desses dois princípios encontrarem-se umbilicalmente ligados, a capacidade econômica não se esgota no princípio da isonomia, pois, além de vedar discriminações arbitrárias, abre-se para a consecução de um efetivo ideal de justiça tributária.<sup>23</sup>

Apesar de o texto constitucional dispor expressamente sobre o princípio da capacidade econômica, muitos doutrinadores lecionam sobre o tema com a denominação de princípio da capacidade contributiva. É importante diferenciar os dois princípios. Para Ives Gandra, capacidade contributiva é a “capacidade do contribuinte relacionada com a imposição específica ou global, sendo portanto, dimensão econômica particular de sua vinculação ao poder tributante nos termos da lei”, capacidade econômica, por outro lado, é a “exteriorização da potencialidade econômica de alguém”, independente de sua vinculação ao poder tributante.<sup>24</sup> Harada, em linha de pensamento similar, entende que capacidade contributiva é a “capacidade econômica da pessoa enquanto sujeito passivo da relação jurídico tributária. Já a capacidade econômica é a aquela ostentada por uma pessoa jurídica que não é contribuinte, como por exemplo, um cidadão abastado, de passagem pelo país.”<sup>25</sup>

---

<sup>22</sup> SANTOS, Élvio Gusmão. **Desigualdade Social e Justiça Tributária**. P. 1 Disponível em: <<https://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=5&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwjxtZ8erUAhXBEZAKHWsfCeUQFghAMAQ&url=http%3A%2F%2Fwww.agu.gov.br%2Fpage%2Fdownload%2Findex%2Fid%2F905012&usq=AFQjCNFTBi8e5AVFSMjOMxtJjwnDeMuvhA>> Acesso em: 09/09/2017

<sup>23</sup> ANDRADE, Rodrigo Fonseca Alves de. O princípio base da capacidade contributiva e sua aplicação diante de uma pluralidade de tributos. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, ano 38, n. 149, jan./mar. 2001, P. 127.

<sup>24</sup> GANDRA, Ives apud FERREIRA, Abel Henrique. O princípio da capacidade contributiva frente aos tributos vinculados e aos impostos reais e indiretos. *Revista Fórum de Direito Tributário*, v. 1, n. 6, p. 71-105, nov./dez. 2003. P. 75.

<sup>25</sup> HARADA apud FERREIRA, Abel Henrique. O princípio da capacidade contributiva frente aos tributos vinculados e aos impostos reais e indiretos. *Revista Fórum de Direito Tributário*, v. 1, n. 6, p. 71-105, nov./dez. 2003. P. 76

Ao analisar as definições expostas, verifica-se que o fator determinante para a caracterização da capacidade contributiva é a existência de uma relação jurídico-tributária. A capacidade contributiva pressupõe, portanto, uma relação jurídico-tributária. Assim, é possível, portanto, uma pessoa com renda, mas sem imóvel próprio, apesar de gozar de capacidade econômica, não ter capacidade contributiva para fins de recolhimento do IPTU, por exemplo.<sup>26</sup>

Há doutrinadores, ainda, como Carraza e Lobo, que defendem que os dois princípios são sinônimos. Abel Henrique Ferreira filia-se ao entendimento desses dois doutrinadores, e assim defende:

O §1º do art. 145 da Constituição Federal, ao determinar que os impostos deverão ser graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, está limitando a sua aplicação aos contribuintes, ou seja, nos casos em que há relação jurídico tributária, não interessante a capacidade econômica de que não é o contribuinte.

Defende-se que os princípios em comento não são sinônimos. É bem verdade que o a capacidade contributiva pressupõe uma relação jurídico-tributária, mas, como diferenciar capacidade contributiva e capacidade econômica de contribuintes inseridos numa relação jurídico-tributária? Por exemplo, é possível dois contribuintes de Imposto de Renda auferirem a mesma renda. Nesse caso, as suas capacidades econômicas, consideradas como a externalização de suas riquezas, são as mesmas, entretanto, as suas capacidades de contribuição podem ser diferentes. Vamos supor que um desses contribuintes é solteiro, não tem filhos, e é saudável, enquanto o outro tem três filhos e é vítima de uma doença crônica, ora, inegável que as capacidades de contribuição de cada um deles são distintas, apesar de ambos auferirem a mesma renda.

Ainda no campo do princípio da capacidade econômica, explica-se que, apesar do dispositivo constitucional dispor que o princípio da capacidade econômica se aplique exclusivamente aos impostos pessoais, ressalta-se que este não tem sido o entendimento do STF. Com efeito, no julgamento do RE 406.955, o então ministro relator, Joaquim Barbosa, assim dispôs: “Todos os

---

<sup>26</sup> FERREIRA, Abel Henrique. O princípio da capacidade contributiva frente aos tributos vinculados e aos impostos reais e indiretos. Revista Fórum de Direito Tributário, v. 1, n. 6, p. 71-105, nov./dez. 2003. P. 82

tributos submetem-se ao princípio da capacidade contributiva, ao menos em relação a um dos seus três aspectos (objetivo, subjetivo, proporcional), independentemente de classificação extraída de critérios puramente econômicos”.<sup>27</sup> Nesse mesmo sentido também se encontra a doutrina majoritária, conforme se nota nos dizeres de Anderson S. Madeira<sup>28</sup>:

O princípio da capacidade contributiva é aplicável a todas as espécies tributárias. No tocante aos impostos, o princípio é aplicável em toda a sua extensão e efetividade. Já no caso dos tributos vinculados, é aplicável restritivamente, devendo ser respeitados apenas os limites que lhe dão os contornos inferior e superior, vedando a tributação do mínimo vital e a imposição tributária que tenha efeitos confiscatórios.

Feitas essas considerações acerca dos princípios da capacidade contributiva e da capacidade econômica, passa-se a expor como cada uma das espécies tributárias reparte-se entre os membros da sociedade. A primeira espécie a ser analisada são os impostos, tributos não vinculados à atividade estatal. Com efeito, o elemento fundamental do imposto é um “ato, negócio ou situação jurídica respaldada em substrato econômico, pertinente a uma pessoa privada, sem qualquer participação direta e imediata do Poder Público.”<sup>29</sup>

Para fins de repartição dos impostos entre os membros da sociedade, importante entender a distinção entre o imposto direto e o indireto. A carga econômica do imposto direto é suportada pelo contribuinte, ou seja, por quem praticou o fato gerador, dando ensejo ao seu fato impositivo.<sup>30</sup> Por exemplo, o IPTU, o IPVA, o IR, são impostos diretos e serão suportados por quem seja proprietário de imóvel urbano, de veículo automotor e por quem aufera renda, respectivamente. Nos impostos diretos, é possível efetivar o princípio da capacidade contributiva por meio da progressividade. Tratam-se de “tributos contributivos”<sup>31</sup>, repartidos, portanto, entre os membros da sociedade detentores de riqueza e de capacidade econômica.

---

<sup>27</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 406.955/RS**, Relator Ministro Joaquim Barbosa, Data de julgamento: 04/10/2011. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000181052&base=baseAcordaos>> Acesso em 03/10/2017

<sup>28</sup> MADEIRA, Anderson S. **Direito Tributário**, Rio de Janeiro: Rio IOB Thomson, 2006, P. 117

<sup>29</sup> MELO, José Eduardo Soares de, **Curso de Direito Tributário**. 8ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008, P. 55

<sup>30</sup> Idem. Ibidem. P. 62

<sup>31</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**, 12ª Edição, Rio de Janeiro: Renovar, 2000. P. 371 e 372

Nos impostos indiretos, por seu turno, o ônus tributário repercute em terceira pessoa <sup>32</sup>, intitulada de contribuinte de fato, a qual não possui relação direta com o fato gerador. Assim, quem suporta o ônus financeiro é o consumidor final, através do fenômeno da repercussão econômica, inexistindo ligação do “ônus tributário a um evento jurídico ou material” e inexistindo um parâmetro direto para apuração da capacidade econômica do contribuinte.<sup>33</sup>

No Brasil, conforme dados da Receita Federal, os tributos indiretos representam cerca de 70% da carga tributária total.<sup>34</sup> Ou seja, a repartição dos impostos indiretos, como o ICMS e o IPI, ocorre de forma indistinta na sociedade, abarcando todos os indivíduos de forma genérica, visto que todos os cidadãos são consumidores. As consequências desse modelo de tributação são extremamente danosas, visto que o indivíduo não percebe o seu papel como contribuinte e não possui a consciência de que financia a atividade estatal, logo, não assume uma postura ativa contra a corrupção e a sonegação fiscal.<sup>35</sup>

Ademais, a tributação indireta fere o princípio da equidade, pois acaba por onerar de forma mais excessiva as faixas de renda menores, nas quais as pessoas têm uma menor capacidade econômica. Isso gera uma diminuição no poder aquisitivo da população, pois os tributos indiretos retiram mais recursos daqueles que detêm menos condições, além de favorecer a concentração de renda e ampliação da desigualdade econômica, pois cobra-se menos daqueles com maior capacidade econômica.<sup>36</sup>

Por fim, pode-se concluir que os impostos são exação não vinculada, com a arrecadação não afetada, pois a receita desta espécie tributária visa custear despesas públicas gerais ou universais, como educação, segurança pública, limpeza pública, dentre outras. Assim, para a cobrança do imposto,

---

<sup>32</sup> MELO, José Eduardo Soares de, **Curso de Direito Tributário**. 8ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008 P. 62

<sup>33</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**, 14ª Edição, São Paulo: Saraiva, 1995. P. 159

<sup>34</sup> Dado disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/EducacaoFiscal/PrimeiroSeminar/23TransparenciaTributariaCompleto.pdf>> Acesso em 09/09/2017

<sup>35</sup> Idem. ibidem.

<sup>36</sup> RICARDO, E.G. **O Estado no Brasil: Fontes de financiamento, atribuições e pontos de estrangulamento**. 2008 137 f. Tese (Mestrado em Economia), Programa de Pós Graduação em Economia, Universidade Federal de Uberlândia, Uberlândia, 2009. p. 113. Disponível em: <[http://www.ppge.ie.ufu.br/sites/ppge.ie.ufu.br/files/Anexos/Bookpage/IE\\_dissertacao\\_EliasGuilhermeRicardo.pdf](http://www.ppge.ie.ufu.br/sites/ppge.ie.ufu.br/files/Anexos/Bookpage/IE_dissertacao_EliasGuilhermeRicardo.pdf)>. Acesso em: 09/09/2017

seja ele direto ou indireto, não é necessário que o Estado preste ao indivíduo algo determinado. Logicamente que a atuação do Estado beneficia o contribuinte, entretanto, este usufrui das utilidades oferecidas pelo Estado por ser um membro da comunidade e não por ser contribuinte<sup>37</sup>. Nesse diapasão, o STJ já se pronunciou no sentido de que “o Estado não pode ser coagido à realização de serviços públicos, como contraprestação ao pagamento de impostos”<sup>38</sup>.

A contribuição de melhoria é espécie tributária autônoma. Apesar de vinculada a uma atividade estatal, tal como ocorre com a taxa, com esta não se confunde. Com efeito, segundo Paulo de Barros Carvalho, dois pontos fulcrais distinguem estas duas espécies tributárias: a contribuição de melhoria pressupõe uma obra pública (e não um serviço público) e depende de um “fator exógeno”, a valorização imobiliária.<sup>39</sup>

Assim, o sujeito passivo desta espécie tributária é o proprietário do imóvel beneficiado pela obra pública ao tempo do lançamento (Artigo 8º, Decreto-Lei 195/67). A contribuição de melhoria tem uma função fiscal e redistributiva, pois restitui à coletividade a vantagem obtida por parte específica da população e almeja devolver aos cofres públicos os custos estatais dispendidos para custear as respectivas obras.<sup>40</sup>

Para Harada, em conformidade com o princípio da equidade, não seria justo toda a comunidade arcar com o custo de uma obra pública que trouxesse benefício direto para apenas um grupo determinado de pessoas<sup>41</sup>. Neste mesmo sentido, Hugo de Brito Machado aponta que a contribuição de melhoria

---

<sup>37</sup> AMARO, Luciano, **Direito Tributário Brasileiro**, 21ª Edição, São Paulo: Saraiva, 2016, P. 52

<sup>38</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **RESP 478.958/PR**. 1ª Turma, Relator Ministro Luiz Fux, Data de julgamento: 24/06/2013. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencia=822347&num\\_registro=200201093268&data=20030804&tipo=5&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencia=822347&num_registro=200201093268&data=20030804&tipo=5&formato=PDF)>. Acesso em: 09/09/2017

<sup>39</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27ª Edição, São Paulo: Saraiva, 2016. P. 64 e 65

<sup>40</sup> CARMO, Aendria de Souza. **Contribuição de melhoria: tributo justo e pouco aplicado, mas valioso aos fundamentos e objetivos constitucionais**. P.14 Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=4ab209885a134d73>> Acesso em 09/09/2017

<sup>41</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**, 7ª Edição, São Paulo: Atlas, 2001. P. 257

tem uma finalidade redistributiva, pois evita uma injusta repartição dos benefícios decorrentes de obras públicas.<sup>42</sup>

Interessante e perspicaz é o posicionamento de Ricardo Lobo Torres, o tributarista aponta que a capacidade contributiva tem uma influência negativa nas contribuições de melhoria, pois acaba por constituir um obstáculo para a realização de obras públicas em favor da população carente, que por possuir uma baixa capacidade contributiva, não tem condições de arcar com o custo.<sup>43</sup> A partir da interpretação sistêmica da Constituição, conclui-se que a ausência de capacidade contributiva da população de baixa renda para custear obras públicas não pode constituir um obstáculo para a realização destas. Nesses casos, o Poder Público deve realizar a obra e, uma vez configurada a valorização imobiliária, deve conceder isenção tributária, nos termos do Artigo 177, I, do CTN.<sup>44</sup>

O empréstimo compulsório terá como hipótese de incidência uma situação abstrata, prevista na lei, como apta a deflagrar a relação jurídico-tributária. A guerra, a calamidade pública e o investimento público são apenas as circunstâncias que ensejam o exercício da competência tributária e direcionam o produto da arrecadação.<sup>45</sup> Assim, a materialidade do fato gerador desta espécie tributária pode ser tanto vinculada ou não a uma atividade estatal. Até o momento, os empréstimos compulsórios instituídos no Brasil surgiram como adicionais de impostos já existentes. Conclui-se, portanto, que não é possível predeterminar como ocorrerá a repartição desta espécie tributária na coletividade.

As contribuições, assim como os empréstimos compulsórios, possuem vinculação de receita, são tributos afetados à realização de uma atividade estatal ou paraestatal específica, a qual pode ou não aproveitar diretamente ao contribuinte.<sup>46</sup> Assim, a União pode instituir contribuições cuja hipótese de

---

<sup>42</sup> MACHADO, Hugo de Brito, **Curso de Direito Tributário**. 29ª Edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2008, P. 435

<sup>43</sup> TORRES, Ricardo Lobo, **Curso de direito financeiro e tributário**, 12ª Edição, Rio de Janeiro: Renovar, 2000.P. 408

<sup>44</sup> CARMO, Aendria de Souza, **Contribuição de melhoria: tributo justo e pouco aplicado, mas valioso aos fundamentos e objetivos constitucionais**. P.14 Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=4ab209885a134d73>> Acesso em 09/09/2017

<sup>45</sup> AMARO, Luciano, **Direito Tributário Brasileiro**, 21º Edição, São Paulo: Saraiva, 2016. P. 73 e 74

<sup>46</sup> Idem. Ibidem. P. 75 e 76

incidência recaia no recebimento do salário em folha de pagamento (contribuição previdenciária), no faturamento ou no ingresso de receita (COFINS), no lucro líquido (CSLL), na movimentação financeira (CPMF), na importação (COFINS-IMPORTAÇÃO)<sup>47</sup>; a arrecadação desta espécie tributária destina-se ao financiamento da seguridade social, composta por saúde, previdência, e assistência social. Em que pese a arrecadação das contribuições sociais proporcionar a realização de uma das mais importantes funções estatais, esta espécie tributária, por ser indireta e regressiva, goza de uma forte dose de injustiça fiscal. Conforme já posto, os tributos indiretos, tais como o ICMS, IPI, PIS, CONFINS, são desproporcionais e regressivos ao cobrar o mesmo da população mais carente e mais abastarda, ofendendo, assim, os princípios da igualdade material e da capacidade contributiva.<sup>48</sup>

A partir destas considerações, conclui-se que a repartição das espécies tributárias na sociedade ocorre de forma injusta, pois, a maior fonte de arrecadação, conforme já posto, é proveniente da tributação indireta, a qual recai sobre o consumo, onerando de forma mais excessiva a população mais carente. Este modelo de tributação é extremamente prejudicial e danoso à cidadania, pois a população que sustenta o Estado não tem consciência de seu papel e não exige seus direitos fundamentais. Além disso, a tributação indireta faz com que quanto maior a renda, menor a carga tributária, em termos percentuais. Assim, conforme dados do IPEA, o décimo mais pobre da população sofre com uma carga tributária equivalente a 32,8% de sua renda (29,1% de tributos indiretos e 3,7% de tributos diretos), enquanto o décimo mais rico arca com um percentual de 22,8% de sua renda como carga tributária total, dos quais 10,7% são tributos indiretos e 12% são tributos diretos.<sup>49</sup>

<sup>47</sup> TORRES, Ricardo Lobo, Ricardo Lobo, **Curso de direito financeiro e tributário**, 12ª Edição, Rio de Janeiro: Renovar, 2000, P. 409

<sup>48</sup> SANTOS, Élvio Gusmão. Disponível em:

<<https://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=5&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwjxtZ8erUAhXBEZAKHWsfCeUQFghAMAQ&url=http%3A%2F%2Fwww.agu.gov.br%2Fpage%2Fdownload%2Findex%2Fid%2F905012&usq=AFQjCNFTBi8e5AVFSMjOMxtJjwnDeMuvhA>> Acesso em: 09/09/2017 P.2

<sup>49</sup> SANTOS, Élvio Gusmão. Disponível em: <<https://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=5&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwjxtZ8erUAhXBEZAKHWsfCeUQFghAMAQ&url=http%3A%2F%2Fwww.agu.gov.br%2Fpage%2Fdownload%2Findex%2Fid%2F905012&usq=AFQjCNFTBi8e5AVFSMjOMxtJjwnDeMuvhA>> Acesso em: 09/09/2017 P.3

Ora, da análise desses dados, tendo em conta o ditame constitucional da capacidade econômica que norteia a incidência tributária, pode-se verificar, com facilidade, que no que se refere à constituição do sistema tributário nacional, o respectivo princípio não vem sendo atendido.

### **1.3– Vinculação e contraprestação das taxas e sua incidência sobre os contribuintes**

Diante dessas conceituações expostas, pode-se concluir que as atividades gerais do Estado devem ser financiadas mediante os impostos arrecadados de toda a coletividade indistintamente. Já aquelas atividades estatais que, dada sua divisibilidade e referibilidade a um indivíduo ou grupo de indivíduos determinável, numa perspectiva de justiça fiscal, devem ser financiados por tributos recolhidos pelas pessoas a que essas atividades estatais se dirigem. Foi justamente para implementar essas atividades que outras espécies tributárias, diferentemente dos impostos, foram criadas, sendo a taxa o exemplo mais ilustrativo. A circunstância delimitadora e diferenciadora das taxas em relação aos impostos é o fato daquelas se atrelarem a determinadas manifestações da atuação estatal, que condicionam e legitimam tais exações.<sup>50</sup>

Com efeito, a vinculação a uma atividade estatal é a característica mais marcante das taxas. Conforme já posto, esta espécie tributária tem como traço marcante a realização de atividades estatais voltadas para o contribuinte, pois seu fato gerador é a prestação de um serviço público específico e divisível, ou o exercício regular do poder de polícia, portanto, atividades do Estado voltadas para o contribuinte.<sup>51</sup>

Assim, os mais renomados tributaristas, ao conceituarem esta espécie tributária, dão enfoque à vinculação a uma atividade estatal. Neste sentido, tem-se Hector Villegas<sup>52</sup>, para quem a “taxa é um tributo cujo fato gerador está

---

<sup>50</sup> AMARO, Luciano, **Direito Tributário Brasileiro**, 21ª Edição, São Paulo: Saraiva, 2016. Pág. 54

<sup>51</sup> PIRES, A. R. A doutrina das taxas e o direito brasileiro. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, v. 26, n. 104, P. 83-104, out/dez 1989. P. 87

<sup>52</sup> VILLEGAS apud PIRES, A. R. A doutrina das taxas e o direito brasileiro. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, v. 26, n. 104, P. 83-104, out/dez 1989. P.84

integrado com uma atividade do Estado divisível e inerente a sua soberania, achando-se esta atividade relacionada diretamente com o contribuinte.”.

Outros autores ressaltam o caráter contraprestacional das taxas ao definirem esta espécie tributária. Assim, Antonio Theodoro Nascimento<sup>53</sup> reconhece o caráter contraprestacional das taxas como “primeira característica diferencial da taxa em relação ao imposto”. Neste mesmo sentido, tem-se Alberto Xavier<sup>54</sup>, para quem o fundamento da taxa é a “prestação da atividade pública, a utilização do domínio e a remoção do limite jurídico” sendo a taxa uma contraprestação dessas realidades.

Por outro lado, para Adilson Rodrigues, não seria correto afirmar que a taxa constitui contraprestação de uma atividade estatal, pois, em que pese a remuneração de um serviço público ou do exercício regular do poder de polícia, isto não indica uma contraprestação, pois “o termo pressupõe uma perfeita equivalência entre a quantidade de serviço prestado e sua correspondente remuneração, o que se verifica ao cobrar um preço”, o que não é o caso das taxas.<sup>55</sup>

Ainda sobre o caráter contraprestacional, Harada<sup>56</sup> assim leciona:

Ainda que, no plano pré-jurídico, quando o legislador está para criar a taxa, a ideia de contraprestação tenha motivado a sua instituição legal, tal noção deve desaparecer assim que introduzida no ordenamento jurídico positivo. O móvel da atuação do Estado não é o recebimento da remuneração, mas a prestação do serviço público ou o exercício regular do poder de polícia, impondo restrições ao exercício dos direitos individuais e de propriedade, na defesa do bem comum.

Em que pese a pertinente reflexão do tributarista acima citado e o posicionamento de Adilson Rodrigues, entende-se que a taxa é sim tributo contraprestacional. Pois, em que pese inexistir uma perfeita equivalência entre o valor do serviço prestado e o efetivamente recolhido por meio desta exação tributária, tem-se a prestação de um serviço público específico e divisível ou a

---

<sup>53</sup> NASCIMENTO, Antonio Theodoro apud PIRES, A. R. A doutrina das taxas e o direito brasileiro. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, v. 26, n. 104, P. 83-104, out/dez 1989.. P.84

<sup>54</sup> XAVIER, Alberto. Apud PIRES, A. R. A doutrina das taxas e o direito brasileiro. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, v. 26, n. 104, P. 83-104, out/dez 1989. P.84

<sup>55</sup> PIRES, A. R. A doutrina das taxas e o direito brasileiro. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, v. 26, n. 104, P. 83-104, out/dez 1989 P.89

<sup>56</sup> HARADA, Kiyoshu, **Direito Financeiro e Tributário**, 7ª Edição, São Paulo: Atlas, 2001. P. 256

atuação do Estado por meio do exercício regular do poder de polícia, e, em contrapartida, o pagamento da taxa. Assim, apesar do escopo principal do Estado não ser o recebimento da remuneração, como pontuou Harada, há uma contraprestação consubstanciada no recolhimento da taxa em face de um serviço público posto à disposição daquele contribuinte ou do exercício regular do poder de polícia.

Adiciona-se, ainda, que um dos critérios tradicionais da equidade tributária é o princípio do benefício, inserido nas teorias contratualistas de como financiar o Estado. Na visão tradicional de Hobbes, Locke, Rousseau, a justiça na tributação exigia que os contribuintes pagassem tributos na proporção dos benefícios recebidos pelo governo. Ao explicar como compreender esses benefícios, Murphy dispõe: “A magnitude de um benefício recebido é a diferença entre esse nível básico de bem-estar, antes do benefício, e o nível de bem estar da mesma pessoa uma vez transmitido o benefício”, o autor continua ““o benefício dos serviços governamentais tem de ser compreendido como a diferença entre o nível de bem-estar de alguém num mundo sem governo e o seu bem-estar com a existência do governo.”, <sup>57</sup> ,

Assim, diante da natureza contraprestacional das taxas, é possível observar o benefício que o sujeito passivo tem diretamente a sua disposição em decorrência do recolhimento da exação. Já no caso dos impostos, pagos ao Estado conforme a capacidade econômica do sujeito passivo observa-se a teoria da solidariedade social para o financiamento do Estado.

Aliomar Baleeiro<sup>58</sup> entende serem as taxas tributos contraprestacionais. Assim, afirma o renomado tributarista: “a taxa é a contraprestação de serviço público, ou de benefício feito, posto à disposição, ou custeado pelo Estado em favor de quem a paga, ou por este provocado”. Em que pese discordar-se do sinalagma em uma relação jurídico-tributária, pois este termo remonta a contratos bilaterais, em que ambas as partes possuem direitos e deveres; renomados tributaristas, como Paulo de Barros Carvalho<sup>59</sup> ressaltam, também, o caráter sinalagmático desta espécie tributária. Diverge-se deste

---

<sup>57</sup> MURPHY, Liam. **O mito da propriedade: impostos e justiça**, 1ª Edição, São Paulo: Martins Fontes, 2005, P. 22 e 23

<sup>58</sup> BALLEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi, 13ª Edição, Rio de Janeiro: Forense, 2015. P. 848

<sup>59</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. . 27ª Edição, São Paulo: Saraiva, 2016. P. 63

entendimento, pois uma das características marcantes do tributo, conforme já pontuado, é sua compulsoriedade. Assim, não é possível a manifestação livre de vontade do sujeito passivo.

Nesse contexto, quando Aliomar Baleeiro aponta as consequências do suposto caráter sinalagmático das taxas, entende-se tratarem-se de decorrências do caráter contraprestacional desta espécie tributária. Explica-se: a sua obra indica, em síntese, os seguintes efeitos: a hipótese de incidência da taxa configura uma atuação do Estado, o sujeito ativo é sempre o ente estatal que realiza o serviço ou exerce o poder de polícia, enquanto o sujeito passivo é aquele que se beneficiou do serviço ou sofreu a ação do Estado no exercício do poder de polícia, e, por fim, a base de cálculo da taxa deve mensurar o custo da atuação do Estado, proporcionalmente a cada obrigado.<sup>60</sup> Portanto, conclui-se serem consequências do caráter contraprestacional deste tributo. Contraprestação não se confunde com sinalagma.

Este último efeito apontado por Baleeiro é de suma importância para identificar impostos disfarçados de taxas. Com efeito, a Constituição determina, em seu artigo 145, §2º, que “as taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos”. Tal determinação constitucional dá-se em razão do caráter contraprestacional das taxas. Para Baleeiro, “taxas que elegem base de cálculo diversa do custo da atuação estatal relativa ao contribuinte (valor do imóvel, do veículo, valor da causa, valor da obra etc) são impostos disfarçados, em regra instituídos contra as normas da Constituição”<sup>61</sup>. Neste mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho afirma “acaso o legislador mencione a existência de taxa, mas eleja base de cálculo mensurada de fato estranho a qualquer atividade do Poder Público, então a espécie tributária será outra, naturalmente um imposto”<sup>62</sup>. Ressalte-se que a Súmula Vinculante 29 permite a adoção para fins de cálculo do valor de taxa de elementos próprios da base de cálculo de impostos, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra.

---

<sup>60</sup> BALLEIRO, Aliomar, **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi, 13ª Edição, Rio de Janeiro: Forense, 2015, P. 850/851

<sup>61</sup> BALLEIRO, Aliomar, **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi, 13ª Edição, Rio de Janeiro: Forense, 2015P. 851

<sup>62</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. . 27ª Edição, São Paulo: Saraiva, 2016. P. 62

Ainda sobre o tema de taxas com base de cálculo de impostos, os Tribunais Superiores vêm reputando como inconstitucionais taxas com base de cálculo impositiva inadequada. Neste sentido, veja-se:

**Taxa de Licença para Localização, Funcionamento e Instalação. Base de cálculo. Número de empregados. Dado insuficiente para aferir o efetivo poder de polícia.** Art. 6º da Lei 9.670/1983. Inconstitucionalidade. Jurisprudência pacífica da Corte. A taxa é um tributo contraprestacional (vinculado) usado na remuneração de uma atividade específica, seja serviço ou exercício do poder de polícia e, por isso, não se atém a signos presuntivos de riqueza. **As taxas comprometem-se tão somente com o custo do serviço específico e divisível que as motiva, ou com a atividade de polícia desenvolvida.** A base de cálculo proposta no art. 6º da Lei 9.670/1983 atinente à taxa de polícia se desvincula do maior ou menor trabalho ou atividade que o poder público se vê obrigado a desempenhar em decorrência da força econômica do contribuinte. O que se leva em conta, pois, não é a efetiva atividade do poder público, mas, simplesmente, um dado objetivo, meramente estimativo ou presuntivo de um ônus à administração pública. No tocante à base de cálculo questionada nos autos, é de se notar que, no RE 88.327/SP, rel. min. Décio Miranda (*DJ* de 28-9-1979), o Tribunal Pleno já havia assentado a ilegitimidade de taxas cobradas em razão do número de empregados. Essa jurisprudência vem sendo mantida de forma mansa e pacífica.<sup>63</sup>

TRIBUTÁRIO. TAXA DE LICENÇA DE PUBLICIDADE. BASE DE CÁLCULO. A taxa de licença de publicidade não pode ter como base de cálculo o “espaço ocupado pelo anúncio na fachada externa do estabelecimento”, porque o trabalho da fiscalização independe do tamanho da placa da publicidade (CTN, art. 78) Recurso especial conhecido e provido, em parte.<sup>64</sup>

Conclui-se, portanto, que as taxas são tributos necessariamente vinculados a uma atividade estatal com nítido caráter contraprestacional. Assim, a prestação de serviços públicos específicos e divisíveis, bem como o exercício regular do poder de polícia, (cujas definições serão esmiuçadas em capítulo próprio) devem ser financiados através desta espécie tributária. De forma a respeitar os ditames constitucionais e em virtude de seu caráter contraprestacional, a base de cálculo das taxas não pode ser coincidente com

<sup>63</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal, **RE 554.951/SP**. 1ª Turma, Relator Ministro Dias Toffoli, Data de julgamento: 15/10/2013. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+554951%2ENOME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+554951%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/cxtuxau>>. Acesso em: 05/10/2017

<sup>64</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, **RESP 78048/SP**. 2ª Turma, Relator Ministro Ari Pargendler, Data de julgamento: 18/11/1997. Disponível em: <[ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=199500557410&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea](http://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=199500557410&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea)>. Acesso em: 05/10/2017

a de impostos, além de precisar refletir o custo dispendido para a consecução do serviço público ou do exercício do poder de polícia que ensejou a respectiva exação tributária. Neste sentido, transcreve-se trecho do voto do Ministro do STF Carlos Velloso, que assim dispõe:

As taxas estão sujeitas aos princípios constitucionais que limitam a tributação (CF, art. 150, 151 e 152) e a outros princípios instituídos em favor do contribuinte pela norma infraconstitucional, já que os princípios constitucionais expressos são enunciados "sem prejuízos de outras garantias, asseguradas ao contribuinte" (CF, art. 150). Estabelece a Constituição, ademais, que as taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos (CF, art. 145, § 2º). No voto que proferi, no STJ, por ocasião do julgamento do Recurso Especial 1.065/PR (Rev. do STJ, 9/310), examinei a base de cálculo da taxa. Destaco do voto que então proferi: "A base de cálculo, ou base imponible, segundo Aires Barreto, que cuidou do tema com rigor científico, na esteira da lição de Geraldo Ataliba (*Hipótese de incidência trib.*, Ed. RT, 1973, p. 113 et seq.), é o atributo mensurável do aspecto material da hipótese de incidência, ou 'o padrão, critério ou referência para medir um fato tributário', ou, em palavras outras, é o padrão que possibilita a quantificação da grandeza financeira do fato tributário (Aires Barreto, *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*, Ed. Rev. dos Tribs, 1987, p. 38). **Consistindo a base de cálculo, ou base imponible, no padrão ou critério quantitativo da consistência material da hipótese de incidência, há de ser ela adequada a esta. Por isso se diz que a base de cálculo caracteriza o tributo, se vinculado ou não vinculado – classificação jurídica do tributo devida ao labor científico de Geraldo Ataliba (...). (...) a base de cálculo caracteriza a espécie tributária, se vinculado (taxas e contribuições) e não vinculadas (impostos). É que, se a base de cálculo, ou base imponible, é a mensuração do fato tributário, será ela, nos tributos não vinculados, o valor da consistência material da hipótese de incidência que será sempre um fato qualquer que não, uma atuação estatal; de outro lado, nos tributos vinculados a base de cálculo consistirá na grandeza numérica ou econômica de uma atividade estatal.**<sup>65</sup>

Ressalta-se, ainda, que as taxas, apesar de guardarem relação com a atividade estatal e com seu respectivo custo para o Estado, não podem se distanciar inteiramente do princípio da capacidade econômica, pois, se assim o fizessem, levariam ao absurdo de cidadãos menos dotados economicamente

---

<sup>65</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal, **ADI 447**, Relator Ministro Octavio Galloti, Voto do Ministro Carlos Velloso, Data de julgamento: 05/06/1991. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/constituicao.asp>>. Acesso em: 12/09/2017

terem de assumir o ônus de custear serviços públicos ou atividades de fiscalização administrativa para além de suas forças contributivas.

Por fim, repisa-se que o próprio Supremo Tribunal Federal considerou aplicável a todos os tributos o princípio da capacidade econômica previsto no art. 145, §1º, da Constituição Federal de 1988. Neste sentido, veja-se:

IPVA. Progressividade. **Todos os tributos submetem-se ao princípio da capacidade contributiva (precedentes), ao menos em relação a um de seus três aspectos (objetivo, subjetivo e proporcional), independentemente de classificação extraída de critérios puramente econômicos.**<sup>66</sup>

É nesse sentido que se passará a examinar a atividade estatal que enseja a exigência da taxa de prevenção e combate a incêndios, de forma a definir-se a sua natureza jurídica e delineá-la em conformidade com o princípio da capacidade econômica.

## **Capítulo 2: A atividade estatal de prevenção e combate a incêndios: serviço público ou poder de polícia?**

### **2.1 Execução de serviços públicos: como custear a atuação do Estado em consonância com o princípio da capacidade econômica**

A fim de determinar se a atividade estatal de prevenção e combate a incêndio é um serviço público ou é decorrência do exercício regular do poder de polícia, faz-se necessário traçar um panorama do que seriam serviços públicos. Assim, além de conceituarem-se serviços públicos, também será analisado neste momento como a atuação do Estado deve ser custeada pela sociedade tendo em vista o princípio corolário da isonomia, o qual se desdobra, no campo do direito tributário, no princípio da capacidade econômica, tendo em vista o ideal de justiça fiscal.

O conceito de serviço público nasceu no início do século XX, encabeçado por Leon Deguit, um dos doutrinadores da Escola Francesa de Serviço Público. Para Deguit, o serviço público seria toda atividade cuja realização deveria ser regulada, assegurada e controlada pelos governantes.

---

<sup>66</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 406.955/RS**, Relator Ministro Joaquim Barbosa, Data de julgamento: 04/10/2011. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000181052&base=baseAcordaos>> Acesso em 03/10/2017

Nesse sentido, para o jurista, toda atuação administrativa passava a ser considerada “serviço público”, assim, o Estado seria uma corporação de serviços públicos organizados e controlados pelos seus governantes.<sup>67</sup>

Esta concepção clássica de serviço público traduz-se na responsabilidade do poder público pelo bem-estar coletivo. Com efeito, as ideias de Deguit surgem no início do século XX, momento em que a população encontrava-se frustrada e insatisfeita com a atuação do Estado liberal do século XIX. Assim, o conhecimento empírico tinha mostrado que a iniciativa privada e o mercado não tinham condições de satisfazer minimamente às necessidades coletivas, seja por não garantirem a existência desses serviços públicos, seja por não os assegurarem em termos de igualdade e acessibilidade a toda a população.<sup>68</sup>

O período entre guerras foi marcado por um amplo contexto de crise, Hobsbawm denominou esta fase de “era da catástrofe”. Este cenário fez com que as finanças públicas alterassem significativamente suas funcionalidades no Estado Capitalista. Com efeito, os horrores das duas grandes guerras mundiais e a crise global do sistema capitalista que as intercalou ensejaram profundas reflexões sobre o conteúdo do ideal político da igualdade e sobre a funcionalidade das finanças públicas.<sup>69</sup>

Esse contexto de crise generalizada fez com que a sociedade repensasse o minimalismo e a neutralidade das finanças públicas do período liberal, marcado pela máxima “leave them as you find them”. Assim, pode-se dizer que o desemprego generalizado, as destruições materiais promovidas pelas duas grandes guerras, as hiperinflações europeias, as ameaças fascista e comunista contribuíram para a “instauração de uma nova forma de relação entre o Estado capitalista e a economia”, consolidava-se, então, o Estado intervencionista, marcado por um forte dirigismo econômico<sup>70</sup>.

Ricardo Lobo Torres denominou esse Estado dirigista e intervencionista de “Estado Social Fiscal”, “o qual deixa de ser mero garantidor de liberdades

---

<sup>67</sup> ALVES, A.E.C., *Remuneração do serviço público – taxa e tarifa – limites constitucionais impostos ao legislador*, 2013, 216 folhas, Tese (Mestrado em Direito Tributário), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2013. P. 55

<sup>68</sup> IDEM, IBIDEM. P. 56

<sup>69</sup> GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**, São Paulo: Dialética, 1999. P. 179

<sup>70</sup> GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**, São Paulo: Dialética, 1999. P. 180

individuais negativas e passa a intervir moderadamente na ordem econômica e social visando conformar uma sociedade de maior igualdade de fato”<sup>71</sup>.

Paralelamente a isso, após a Segunda Guerra, o Estado passou a exercer uma série de atividades econômicas, além de serviços públicos que demandavam uma estrutura industrial complexa e em rede. Para tanto, foi necessário que o Estado adotasse mecanismos de direito privado, com a criação de empresas públicas e de sociedades de economia mista, por exemplo, com a consequente exclusão das respectivas atividades do regime jurídico de direito público.<sup>72</sup>

A partir dos anos 80, o modelo que conformou o Estado do Bem-estar social (denominado de Estado Social Fiscal por alguns tributaristas) entra em crise na Europa. Com efeito, os governos trabalhista, socialista e socialdemocrata, na Inglaterra, França e Alemanha, respectivamente, perdem prestígio e são substituídos por coalizões de direito e centro-direita. Nesse cenário, retorna-se a uma política de maior ortodoxia fiscal, com a privatização da maioria das empresas públicas.<sup>73</sup>

No Brasil, o cenário de evolução da prestação de serviço público é semelhante ao europeu. Inicialmente, a prestação dos serviços públicos era feita exclusivamente pelos órgãos que compunham o aparato administrativo estatal. Posteriormente, a partir dos anos 20 do século passado, ocorreu uma descentralização administrativa, com a criação das autarquias, as quais exerciam tanto funções administrativas como de natureza industrial ou comercial. Paralelamente a este movimento, têm-se também as concessões em favor de pessoas privadas, com o escopo de desenvolver a indústria e economia como um todo.<sup>74</sup>

Após a segunda grande guerra, começam a surgir, no país, as empresas públicas e sociedades de economia mista, concebidas com o intuito de

---

<sup>71</sup> TORRES, Ricardo Lobo. APUD GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**, São Paulo: Dialética, 1999. P. 181

<sup>72</sup> ALVES, A.E.C., *Remuneração do serviço público – taxa e tarifa – limites constitucionais impostos ao legislador*, 2013, 216 folhas, Tese (Mestrado em Direito Tributário), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2013. P. 57

<sup>73</sup> GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**, São Paulo: Dialética, 1999. P. 182

<sup>74</sup> ALVES, A.E.C., *Remuneração do serviço público – taxa e tarifa – limites constitucionais impostos ao legislador*, 2013, 216 folhas, Tese (Mestrado em Direito Tributário), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2013. P. 62

promover uma maior flexibilidade e eficácia à máquina administrativa, operando nos moldes de empresas privadas. Neste cenário, a premissa norteadora é que a economia e a política encontravam-se indissolivelmente conectadas, devendo o Estado atuar em conjunto com a iniciativa privada, sem limitá-la, mas sempre buscando evitar desvios e redistribuindo seus rendimentos de uma forma mais justa, em prol do interesse coletivo.<sup>75</sup>

No Brasil do final do século passado ocorreu o movimento contrário, com o desmonte do estado prestador e a implantação do Programa Nacional de Desestatização, instituído pela Lei nº 9.491/97. Assim, o Estado brasileiro transferiu a execução de alguns serviços públicos para a iniciativa privada, dentre eles destacam-se os serviços de telecomunicações e energia elétrica, além de ter flexibilizado o regime de monopólio do petróleo. Além disso, várias estatais foram transferidas para o setor privado, buscando-se a realização de serviços sem ônus econômicos para a Administração.<sup>76</sup>

É nesse contexto que surgem as agências reguladoras, pois o país adotou, a partir da década de 90, o modelo de “Estado Regulador”, no qual a exploração direta da atividade econômica é feita pelo agente privado, incumbindo ao Estado exercer as funções de normatização, fiscalização e incentivo das respectivas atividades.<sup>77</sup>

Na perspectiva ideal, essas agências reguladoras seriam capazes de garantir a qualidade, a universalidade e a continuidade dos serviços por si regulados para os seus destinatários finais, protegendo-os da ineficiência, do domínio do mercado, da concorrência desleal, da concentração econômica, e do aumento arbitrário dos lucros. Ocorre que no modelo regulatório brasileiro é possível aplicar a “Teoria da Captura dos Agentes Reguladores”, ou seja, em muitos casos essa regulação acaba por favorecer os entes regulados, economicamente mais fortes, os quais, visando apenas aos seus interesses, e não ao dos usuários dos serviços regulados, capturam as respectivas

---

<sup>75</sup> ARANHA FILHO, A.J.Q.T.C., ARANHA, M.D.C.C., A autonomia das agências reguladoras: aspectos relevantes à luz do direito econômico, *Revista Bonijuris*, Curitiba, n. 600, p. 13-22, 11/2013. P. 14

<sup>76</sup> IDEM, IBIDEM.

<sup>77</sup> IDEM. IBIDEM

agências.<sup>78</sup> Tendo em vista a finalidade deste trabalho de conclusão de curso, não há espaço para aprofundamento da questão nestas poucas páginas.

Atualmente, o artigo 175 da Constituição Federal de 1988 disciplina a prestação de serviço público, outorgando ao Poder Público, diretamente ou sob o regime de concessão ou permissão, sempre através de procedimento licitatório, a prestação de serviços públicos. Do respectivo dispositivo, infere-se, portanto, que a exploração de serviços públicos ocorre diretamente pelo Estado ou por suas empresas, ou, indiretamente, por pessoas jurídicas de direito privado que tenham recebido do Poder Público a concessão ou permissão do respectivo serviço público, mediante licitação. Ou seja, ressalta-se que mesmo nos casos em que o serviço público não seja prestado diretamente pelo Estado (como vem sendo a tendência no país), o regime jurídico que rege a respectiva prestação é de direito público.

Neste sentido, o administrativista Celso Antônio Bandeira de Mello<sup>79</sup> assim define serviço público:

Serviço público é toda atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material destinada à satisfação da coletividade em geral, mas fruível singularmente pelos administrados, que o Estado assume como pertinente a seus deveres e presta por si mesmo ou por quem lhe faça as vezes, sob um regime de Direito Público – portanto, consagrador de prerrogativas de supremacia e de restrições especiais – instituído em favor dos interesses definidos como públicos no sistema normativo.

A conceituação proposta por Celso Antônio Bandeira de Mello é deveras ampla e abrange uma séria de atividades. Assim, a doutrina<sup>80</sup> vem distinguindo diferentes concepções de serviço público, quais sejam: amplíssima, ampla, restrita e restritíssima. Conforme ARAGÃO, a concepção amplíssima é a proposta pela doutrina clássica de Deguit, na qual serviço público é toda atividade exercida pelo Estado, seja ela econômica ou não, interna ou externa, decorrente de poder de polícia, de fomento, enfim, toda e qualquer atuação do Poder Público.

---

<sup>78</sup> DELLAZARI, T.M., A “captura” das agências reguladoras: uma análise do risco de ineficiência do estado regulador, 2010, 126 folhas, Tese (Mestrado em Direito), Universidade Federal de Pernambuco, CCJ, 2010. P. 35

<sup>79</sup> DE MELLO, Celso Antônio Bandeira. **Curso de Direito Administrativo**, 21ª Edição, São Paulo, Malheiros, 2006, p. 642.

<sup>80</sup> ARAGÃO *apud* ALVES, A.E.C. **Remuneração do serviço público – taxa e tarifa – limites constitucionais impostos ao legislador**. 2013, 216 folhas, Tese (Mestrado em Direito Tributário), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2013. P. 79 - 80

De acordo com o mesmo autor, a concepção ampla abrangeria os serviços sociais, que podem ser prestados livremente, sem delegação pela iniciativa privada, como é o caso dos serviços de educação, bem como os serviços públicos econômicos, remunerados por tarifa ou taxa, e os serviços *uti universi*, ou seja, os indivisíveis e inespecíficos, cujos beneficiários não são identificáveis com exatidão.

A concepção restrita, por sua vez, exclui de sua abrangência esses serviços *uti universi*, abrangendo os serviços públicos econômicos e sociais que tenham uma ligação imediata com os indivíduos. Por fim, a concepção restritíssima de serviço público abrange aqueles específicos e divisíveis, prestados diretamente ao contribuinte ou postos a sua disposição, os serviços *uti singuli*, remuneráveis por taxa, consoante previsão do artigo 145, II da CF ou por tarifa, conforme artigo 175 da Carta Maior.

O foco deste trabalho está em determinar se a atividade estatal de combate a incêndios é um serviço público *uti universi ou uti singuli*, ou, ainda, se o Corpo de Bombeiros exerce dupla atividade: a prestação de serviço de segurança pública ao lado do exercício do poder de polícia, este passível de remuneração por taxas.

Nesse contexto, entende-se que a atividade estatal de combate a incêndios, sejam eles urbanos ou florestais, bem como as de busca e salvamento terrestre e aquático, além das de atendimento pré-hospitalar, enquadram-se no conceito de serviços *uti universi*, pois são prestados de forma indistinta à população, não sendo possível identificar individualmente seus beneficiários. Com efeito, tendo em vista a natureza das respectivas atividades, tem-se que as mesmas podem alcançar, inclusive, turistas que não têm domicílio tributário no país. Nesse diapasão, não é possível conceber que essas atividades sejam remuneradas por taxas.

Para o serviço público ser remunerado por esta espécie tributária, faz-se mister apresentar as características de divisibilidade e especificidade. Um serviço público é específico quando há individualização no oferecimento da utilidade e na forma como é prestada. Divisibilidade, a seu turno, significa a “possibilidade de mensurar o serviço efetivamente prestado ou posto à disposição de cada contribuinte”. Ora, divisibilidade e especificidade são correlatos, pois, se o serviço mostra-se individualizado, tem-se que admitir que

permite o cálculo de seu custo relativamente a casa usuário, tornando-se possível a exigência de taxa.<sup>81</sup> Este tema será esmiuçado propriamente no próximo tópico deste segundo capítulo.

Neste momento, chegam-se as seguintes conclusões: os serviços públicos prestados pelo Estado podem ser tanto *uti universi* como *uti singuli*. No caso de serviços *uti universi*, por esses alcançarem de forma indistinta à população, não sendo possível identificar de forma individualizada seus beneficiários, a sua remuneração deve ocorrer por meio de impostos. Já no caso de serviços *uti singuli*, por esses serem prestados diretamente ao cidadão, possibilitando a identificação de seus beneficiários de forma individualizada, sua remuneração dá-se por taxas ou tarifas. Para os fins deste trabalho, será levado em consideração apenas os serviços *uti singuli* remunerados por taxas. O tema dos serviços públicos financiados por tarifas não será abordado.

Como já dito, o combate a incêndios e o salvamento prestados pelo Corpo de Bombeiros caracterizam-se como serviços de segurança pública de natureza *uti universi*, devendo ser custeados por impostos. Ocorre que os Bombeiros também exercem serviços técnicos, de fiscalização de empresas e condomínios edifícios, com o escopo de prevenir a ocorrência de incêndios. Esse tipo de atividade não é considerado serviço público, ao menos não em sua concepção restritíssima ou restrita, mas sim decorrente do regular exercício do poder de polícia, podendo ser remunerada por taxas decorrentes da atuação da polícia administrativa.

O que deve ser posto em evidência é que o financiamento das atividades estatais, independentemente deste custeio dá-se por impostos ou taxas, deve sempre observar o princípio da capacidade econômica. Conforme já posto no primeiro capítulo deste trabalho, o princípio da capacidade econômica encontra-se previsto no artigo 145, §1º da Carta Maior, que assim dispõe:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

§ 1º **Sempre que possível, os impostos** terão caráter pessoal e serão graduados segundo a **capacidade econômica do**

---

<sup>81</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, **Direito tributário: linguagem e método**, 6ª Edição, São Paulo: Noeses, 2015, P. 808

**contribuinte**, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Apesar de o dispositivo constitucional referir-se exclusivamente aos impostos, entende-se que o princípio da capacidade econômica também é aplicável às outras espécies tributárias. Este é o entendimento de Anderson Madeira, conforme esposado no primeiro capítulo.

Em que pese o Supremo Tribunal Federal vir adotando uma interpretação mais ampla ao dispositivo em questão, muitos doutrinadores ainda defendem que o princípio da capacidade econômica não poderia ser aplicado às taxas, por exemplo, por ser um tributo contraprestacional por excelência. Nesse sentido, Walter Alexandre Bussamara<sup>82</sup> defende que o princípio da capacidade econômica não se aplicaria às taxas, não só pelo fato do constituinte originário ter se referido exclusivamente aos impostos, mas, sobretudo, porque o que se mede em um tributo vinculado, como as taxas, é uma participação de alguma forma do Estado, a ser, mesmo que aproximadamente, ressarcida.

Há, ainda, posições mais conciliadoras, que buscam adaptar o princípio da capacidade econômica às características dos tributos vinculados e contraprestacionais. Assim, destaca-se o posicionamento de Sacha Calmon<sup>83</sup>. O jurista não exclui a aplicação do respectivo princípio, mas entende que é nos impostos, mais do que nas taxas e contribuições de melhoria, que se encontra o campo de eleição da capacidade econômica. Afirma, ainda, que mesmo nos casos de impostos indiretos, não é possível observar o princípio em comento com perfeição, sendo aplicável em sua plenitude apenas nos impostos patrimoniais e sobre a renda, mediante a adoção de tabelas progressivas e de deduções pessoais. Para o autor, nas taxas e nas contribuições de melhoria, o princípio da capacidade econômica realiza-se negativamente, pela incapacidade contributiva, o que gera remissões e reduções subjetivas do montante a ser pago pelo sujeito passivo que não detém capacidade

---

<sup>82</sup> BUSSAMARA *apud* ALVES, A.E.C., *Remuneração do serviço público – taxa e tarifa – limites constitucionais impostos ao legislador*, 2013, 216 folhas, Tese (Mestrado em Direito Tributário), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2013. P. 192

<sup>83</sup> CALMON *apud* ALVES, A.E.C., *Remuneração do serviço público – taxa e tarifa – limites constitucionais impostos ao legislador*, 2013, 216 folhas, Tese (Mestrado em Direito Tributário), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2013. P 193

econômica, é o que ocorre, conforme exemplo do próprio autor, com a isenção da taxa judiciária para os comprovadamente pobres.

Abel Henrique<sup>84</sup> defende que as isenções concedidas a tributos vinculados, como as taxas e as contribuições de melhoria, não correspondem à aplicação do princípio da capacidade econômica, mas, sim, o da justiça fiscal, ao não cobrar tributos de pessoas que não tenham condições de pagá-los. O autor assim ilustra o seu entendimento:

Como exemplo, pode-se pegar duas pessoas, com salários bem diferentes: uma ganha R\$ 50 mil e a outra R\$ 1 mil por mês, sendo que ambas necessitam fazer uma 2ª via de carteira de identidade, devendo pagar o mesmo valor da taxa de serviços gerais como contraprestação de serviço que o Estado lhes prestar. Como bem podemos observar, não há a aplicação do princípio da capacidade contributiva nesse caso.

Para o autor, uma eventual isenção concedida para o sujeito passivo que aufera mil reais mensais corresponderia à observância do princípio da justiça fiscal, pois, não seria justo impedir que um cidadão hipossuficiente não pudesse tirar a segunda via de seu documento de identificação por não ter condições financeiras para tanto.<sup>85</sup> Assim, Abel Henrique conclui que o princípio da capacidade econômica só é aplicável aos impostos, pois essa espécie tributária sempre incide sobre uma atividade, operação ou situação em que haja exteriorização de riqueza por parte do sujeito passivo. No caso dos tributos vinculados, por o objetivo da exação ser ressarcir o Poder Público dos gastos com a “sua atuação direta a determinado contribuinte, não onerando indiretamente outros contribuintes que não se beneficiaram dos serviços prestados ou das obras públicas efetuadas”, não é possível aplicar o princípio da capacidade econômica, pois os sujeitos passivos desses tributos não o fazem com base nas suas capacidades contributivas, mas, sim, pelos serviços ou obras públicas prestadas pelo Poder Público, os quais podem ser cobrados individualmente de cada contribuinte.<sup>86</sup>

---

<sup>84</sup> FERREIRA, Abel Henrique. O princípio da capacidade contributiva frente aos tributos vinculados e aos impostos reais e indiretos. Revista Fórum de Direito Tributário, v. 1, n. 6, p. 71-105, nov./dez. 2003.P. 90

<sup>85</sup> Idem. Ibidem.

<sup>86</sup> Idem. Ibidem. P. 91 e 92

O jurista Rodrigo Andrade<sup>87</sup>, em sentido semelhante, defende que o princípio da capacidade econômica em seu aspecto fundamental aplica-se a todos os tributos que não tenham caráter contraprestacional, excluindo, portanto, as taxas e contribuições de melhoria. O jurista argumenta que no sistema tributário brasileiro, esses tributos contraprestacionais encontram-se norteados pelo “princípio da razoável equivalência” entre os custos do serviço e o da obra e os valores exigidos pelo Estado no que diz respeito aos tributos vinculados a esses serviços ou obras. Chega a afirmar, ainda, que esse princípio da razoável equivalência acarreta uma maior proteção dos indivíduos que o princípio da capacidade econômica.

Com a máxima *vênia* aos entendimentos dos ilustres juristas acima indicados, defende-se que o princípio da capacidade econômica aplica-se, sim, a todas as espécies tributárias do sistema pátrio. Obviamente, conforme pontuou Sacha Calmon, a aplicação e efetivação desse princípio é mais ampla a depender da espécie tributária em questão. Com efeito, este princípio aplica-se em toda a sua plenitude aos impostos patrimoniais e sobre a renda, pois, diante da natureza dessas subespécies tributárias, o operador do direito goza de uma amplitude maior de técnicas para efetivar este princípio, como as tabelas progressivas, no caso do imposto de renda. Nos impostos indiretos, por outro lado, os mecanismos para efetivação do princípio da capacidade econômica são mais escassos, porém, ainda existentes, como é o caso da adoção de alíquotas que observem a seletividade em função da essencialidade.

No caso das taxas, apesar de uma maior dificuldade, em razão do caráter contraprestacional e vinculado dessa espécie tributária, também é possível aplicar o princípio da capacidade econômica, não só mediante a isenção integral de determinadas taxas para os hipossuficientes, como ocorre com a taxa judiciária e a de registro de nascimento e de óbito, mas também por outros meios.

Por exemplo, é indiscutível a natureza tributária de taxa das custas judiciais, conforme sedimentado pelo Supremo Tribunal Federal na ADI 1378,

---

<sup>87</sup> ANDRADE, Rodrigo Fonseca Alves de. O princípio base da capacidade contributiva e sua aplicação diante de uma pluralidade de tributos. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, ano 38, n. 149, jan./mar. 2001, P 131

sob a relatoria do Ministro Celso de Mello<sup>88</sup>, assim, quando o CPC regula a gratuidade da justiça, em seu artigo 98, o diploma processual está tratando, na verdade, da possibilidade de uma isenção tributária para as pessoas naturais ou jurídicas com insuficiência de recursos para pagar as custas judiciais.

O novo diploma processual inovou na ordem jurídica ao possibilitar, conforme o caso, que a gratuidade seja concedida em relação a apenas alguns atos processuais, por exemplo, ou então que consista na redução percentual dessas despesas, ou, ainda, que o valor a ser despendido seja parcelado, tudo em conformidade com a análise do caso concreto pelo magistrado.

Assim, a partir deste exemplo, tem-se que o princípio da capacidade econômica é passível, sim, de aplicação na hipótese das taxas, mesmo que não seja em sua total extensão e efetividade. Ora, se existem meios para aplicação do respectivo princípio às taxas, inconcebível que se defenda a sua não observância em virtude do dispositivo constitucional referir-se apenas a impostos.

Repisa-se, o princípio da igualdade é corolário em nossa ordem jurídica, e, no âmbito tributário, desdobra-se no princípio da capacidade econômica. Logo, em consonância com a isonomia e com a dignidade da pessoa humana, as taxas devem observar, sim, o princípio da capacidade econômica, de forma que os cidadãos com menos recursos possam ter acesso aos serviços públicos específicos e divisíveis, bem como às atividades de fiscalização administrativa, respeitando-se as suas forças contributivas.

## **2.2 Da prestação de serviços públicos *uti singuli* e do seu financiamento por taxas**

Conforme explanado no tópico anterior, a concepção restritíssima de serviço público abrange aqueles específicos e divisíveis, prestados diretamente ao contribuinte ou postos a sua disposição, são os denominados serviços *uti singuli*. Em oposição aos serviços *uti singuli*, tem-se os serviços *uti universi*, ou seja, os consumidos por todos os cidadãos, insuscetíveis de mensuração, não sendo possível identificar individualmente seus usuários ou determinar o grau

---

<sup>88</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 1378**, Tribunal Pleno, Relator Ministro Celso de Mello, Data de julgamento: 30/11/1995, DJ 30-05-1997 PP-23175 EMENT VOL-01871-02 PP-00225

de interesse que cada um possa ter na existência daquele serviço, é o caso, por exemplo, do serviço de segurança pública.

Apenas os serviços *uti singuli* podem ser remunerados por taxas, consoante previsão do artigo 145, II da Constituição Federal e do artigo 77 do CTN. Conforme já pontuado no tópico anterior, para o desempenho de determinado serviço público ensejar a cobrança de taxas, é necessário que este seja específico e divisível.

Os conceitos de especificidade e divisibilidade foram delineados no tópico acima, mas, repisa-se que o serviço é específico “quando há individualização no oferecimento da utilidade e na forma como é prestada”, Divisibilidade, por sua vez, significa a “possibilidade de mensurar o serviço efetivamente prestado ou posto à disposição de cada contribuinte”<sup>89</sup>

Em outro sentido, para Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo, a especificidade pressupõe um órgão público determinado, com atribuição própria e específica para a prestação de determinado serviço público. Logo, não poderiam ser financiados por taxas os serviços administrativos gerais, realizados pela administração pública como um todo.<sup>90</sup>

Outrossim, a doutrina também aponta que a definição legal de serviço público específico exclui a possibilidade de incidência de taxas que tenham como fato gerador atividades administrativas indefinidas, gerando uma impossibilidade para o contribuinte identificar o serviço público determinado pelo qual esteja pagando.<sup>91</sup> Foi nessa linha de raciocínio que o Pretório Excelso declarou a inconstitucionalidade da taxa de iluminação pública, afirmando tratar-se de tributo cujo fato gerador é um serviço inespecífico, não mensurável, indivisível e insuscetível de ser referido a determinado contribuinte, logo, deve ser custeado mediante o produto de arrecadação dos impostos, ou seja, a sociedade, indistintamente considerada, é quem deve arcar com esse serviço.<sup>92</sup>

---

<sup>89</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, **Direito tributário: linguagem e método**, 6ª Edição, São Paulo: Noeses, 2015, P. 808

<sup>90</sup> ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente, **Direito Tributário na Constituição e no STF**, 17ª Edição, Rio de Janeiro: Forense, São Paulo: Método, 2014, P. 20.

<sup>91</sup> Idem. Ibidem.

<sup>92</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 231.764/RJ**, Tribunal Pleno, Relator Ministro Ilmar Galvão, Data de julgamento: 10/03/1999. Disponível em: <  
<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%>

Neste sentido, foi editada a Súmula 670 que dispõe: “O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa”. No caso da iluminação pública, foi instituída uma espécie tributária própria para o seu financiamento, a contribuição para o custeio da iluminação pública (COSIP), através da emenda constitucional nº 39 de 2002.

Ademais, a taxa de serviço público não é instituída apenas nas hipóteses de utilização efetiva do serviço, mas, também, nas hipóteses de utilização potencial, quando tratar-se de serviço de utilização compulsória que esteja à disposição do usuário. É o caso da taxa municipal de coleta domiciliar de lixo, serviço este essencial à saúde pública. Ressalta-se que esta taxa de coleta domiciliar de lixo, cobrada por grande parte dos municípios, não se confunde com a taxa de limpeza pública, reputada como inconstitucional pelo STF. Neste sentido, veja-se:

TRIBUTARIO. MUNICIPIO DO RIO DE JANEIRO. **ILEGALIDADE DA TAXA DE COLETA DE LIXO E LIMPEZA PÚBLICA**. ART. 145,II, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. **Tributo vinculado não apenas à coleta de lixo domiciliar, mas também à limpeza de logradouros públicos, hipótese em que os serviços são executados em benefício da população em geral (*uti universi*), sem possibilidade de individualização dos respectivos usuários e, conseqüentemente, da referibilidade a contribuintes determinados, não se prestando para custeio mediante taxa.**  
(...)<sup>93</sup>

A taxa instituída exclusivamente em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo, desde que totalmente dissociadas de outros serviços públicos de limpeza realizados em benefício da população em geral, é considerada constitucional, sendo objeto, inclusive, da Súmula Vinculante 19 (“A taxa cobrada exclusivamente em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis, não viola o art. 145, II, da Constituição Federal.”). O principal fundamento é que a taxa de coleta domiciliar de lixo beneficia

---

[2E+E+231764%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+231764%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/cy8kvnw](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28AI%24%2ESCLA%2E+E+231764%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+231764%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/cy8kvnw) > Acesso em 09/09./2017

<sup>93</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **AI AgR 245.539/RJ**, 1ª Turma, Ministro Relator: Ilmar Galvão, Data de julgamento: 14/12/1999. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28AI%24%2ESCLA%2E+E+245539%2ENUME%2E%29+OU+%28AI%2EACMS%2E+ADJ2+245539%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/dxlerko> > 09/09/2017

unidades imobiliárias autônomas, estando configurada, portanto, a referibilidade do serviço divisível.

No que tange à taxa de incêndio (no Estado de Pernambuco denominada de Taxa de Prevenção e Extinção de Incêndios - TPEI), o Supremo Tribunal Federal, historicamente, vem sempre modificando o seu entendimento. Este histórico será mais bem detalhado no terceiro capítulo desta obra. Neste momento, de forma superficial, indica-se a “linha do tempo” das interpretações que o Pretório Excelso vem conferindo à matéria.

Em 13/12/1963, a sessão plenária aprovou a edição da súmula 274, que dispunha: “É inconstitucional a taxa de serviço contra fogo cobrada pelo Estado de Pernambuco”. Seis anos depois, na sessão plenária de 03/12/1969, o Supremo revogou o enunciado sumular 274 e aprovou a Súmula 549, que assim dispõe “A taxa de bombeiros do Estado de Pernambuco é constitucional, revogada a súmula nº 274.”. Assim, a tendência do STF era sempre julgar pela constitucionalidade de taxas estaduais de combate a incêndios. Neste sentido, transcreve-se o seguinte precedente:

**CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. TAXA DE INCÊNDIO. CONSTITUCIONALIDADE. AGRAVO IMPROVIDO. I - É legítima a cobrança da Taxa cobrada em razão da prevenção de incêndios, porquanto instituída como contraprestação a serviço essencial, específico e divisível. Precedentes. II - Agravo regimental improvido.**  
(AI 677.891 AgR, rel. min. Ricardo Lewandowski, j. 17-3-2009, 1ª T, DJE de 17-4-2009)

Aliomar Baleeiro<sup>94</sup> também defende que a taxa de incêndio é constitucional. Em seu livro *Direito Tributário Brasileiro*, o tributarista afirma o seguinte:

**A casa de negócio, a fábrica ou o proprietário podem não invocar nunca o socorro dos bombeiros, mas a existência duma corporação disciplinada e treinada para extinguir incêndios, dotada de veículos e equipamentos adequados e mantida permanentemente de prontidão, constitui serviço e vantagem que especialmente lhes aproveita e reduz a um mínimo inevitável seus prejuízos e riscos.** Essa vantagem sobre de vulto para as companhias que exploram o negócio de seguro contra o fogo.

O Supremo Tribunal Federal, contudo, mudou novamente o seu entendimento, em recentíssima decisão, proferida no julgamento do RE 643.247/SP, em 01/08/2017, por seis votos a quatro, fixando a seguinte tese de

---

<sup>94</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 11ª Edição atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro, Forense: 2010. P. 540.

Repercussão geral ao tema 16 (Cobrança de taxa pela utilização potencial do serviço de extinção de incêndio):

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-la a arrecadação de impostos**, não cabendo ao Município a criação de taxa para tal fim.

A nova tese firmada pelo STF coaduna-se com o entendimento defendido neste trabalho de conclusão de curso. Com a máxima vênia, em que pese os entendimentos anteriores do Supremo e o do ilustre Aliomar Baleeiro, entende-se que a atividade de combate a incêndios, proteção da população em casos de acidentes, afogamentos e inundações não pode ser considerada como um serviço público específico e divisível, passível de remuneração por taxas, pois caracteriza-se como um serviço *uti universi*, devendo ser custeado por impostos.

O Supremo Tribunal Federal não poderia ter julgado de outra forma o RE 643.247/SP, pois, indiscutível que a atividade de prevenção e combate a incêndios, bem como resgates e salvamentos, beneficia a toda a sociedade considerada indistintamente, sendo impossível para o Corpo de Bombeiros individualizar e quantificar a ação estatal para cada contribuinte.

Inclusive, o mais recente entendimento do STF sobre a taxa de incêndios coaduna-se com a sua jurisprudência no atinente ao custeio da prestação do serviço de segurança pública. Não se olvide que a atividade do Corpo de Bombeiros encontra-se intrinsecamente ligada a de segurança pública, consoante previsão do artigo 144, V da Constituição Federal<sup>95</sup>. De acordo com o *caput* deste dispositivo, a segurança pública é dever do Estado e direito de todos, exercida para a preservação da ordem pública e incolumidade das pessoas e do patrimônio. Assim, no julgamento da ADI 2424, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, ocorrido em 01/04/2004, o STF dispôs que os

---

<sup>95</sup> Art. 144. A segurança pública, dever do Estado, direito e responsabilidade de todos, é exercida para a preservação da ordem pública e da incolumidade das pessoas e do patrimônio, através dos seguintes órgãos: (...) V - polícias militares e corpos de bombeiros militares.

serviços prestados por órgãos de segurança pública só podem ser sustentados por impostos, diante da indivisibilidade do respectivo serviço.<sup>96</sup>

Nesse cenário, põe-se o seguinte caso hipotético: imagine-se um turista alemão de férias nas belas praias pernambucanas. Esse viajante, por não ter muita experiência com banhos de mar, é levado por uma forte correnteza e começa a se afogar. Por sorte, um bombeiro está patrulhando a área da praia e corre em seu socorro, salvando-o. Ora, esse turista, apesar de utilizar efetivamente o serviço público prestado pelos bombeiros, não é contribuinte da taxa estadual de prevenção e extinção de incêndios, aliás, nem domiciliado no país ele é. Mediante esse exemplo, verifica-se que não há como esse serviço prestado pelo Corpo de Bombeiros ser determinado ou determinável a um grupo específico de cidadãos. Por isso mesmo, defende-se que essa atividade de combate a incêndio, de resgates e de salvamento prestada pelos bombeiros deve ser financiada por impostos, ou seja, por toda a sociedade indistintamente considerada, por ser um serviço *uti universi*.

### **2.3– Atividades decorrentes da atuação estatal e o custo a ser ressarcido pelo contribuinte**

No tópico anterior, foi esmiuçado como ocorre o financiamento da prestação de serviços *uti singuli* por meio de taxas. Explicou-se, ainda, que a atividade estatal de combate a incêndios, bem como a de resgates e salvamentos, por se configurar como a prestação de um serviço *uti universi*, deve ser financiada por impostos.

Ocorre que o Corpo de Bombeiros não realiza apenas atividades relacionadas ao combate de incêndios, à proteção da população em casos de acidentes, afogamentos e inundações, todas essas ligadas à segurança pública, com efeito, o Corpo de Bombeiros também exerce a função de combater preventivamente os incêndios, mediante a fiscalização de estabelecimentos e de propriedades, de forma a verificar se as instalações são adequadas e seguras. Essa atividade, por ter natureza vinculatória e contraprestacional, pode ser custeada por taxa remuneratória do exercício

---

<sup>96</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 2424**, Relator Ministro Gilmar Mendes, Data de julgamento: 01/04/2004. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%24%2ESCLA%2E+E+2424%2ENUME%2E%29+OU+%28ADI%2EACMS%2E+ADJ2+2424%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/cpsb8rc>> Acesso em 10/09/2017

regular do poder de polícia, consoante previsto no artigo 145, II da Carta Maior e no artigo 77 do CTN.

O poder de polícia é a faculdade que a Administração Pública tem de condicionar e restringir o uso e gozo de bens, atividades e direitos individuais em benefício da coletividade ou do próprio Estado. Considerando que o Poder Público tem a missão de garantir a segurança, o bem-estar, a paz e a ordem coletiva, é-lhe atribuído poder de vigilância, autorizando-o a controlar a liberdade dos indivíduos de forma a proteger os interesses da sociedade.<sup>97</sup>

Assim, para Luciano Amaro<sup>98</sup>, existem certos direitos, como o de construir, de portar uma arma, de viajar para o exterior, que devem ser conciliados com o interesse público, cabendo à administração pública verificar o cumprimento das normas pertinentes e conceder a autorização, a licença ou o alvará necessários. O ilustre tributarista explica que é por esse motivo que se fala em “taxas cobradas pela *remoção de limites jurídicos ao exercício de direitos*”. Assim, nessas hipóteses, o escopo da atuação fiscalizadora do Estado é o interesse da coletividade e não o do sujeito passivo da taxa de polícia, embora seja este que tenha provocado a atuação do Estado, fazendo concretizar-se a regra matriz de incidência tributária da respectiva taxa.

O poder de polícia é, portanto, o mecanismo existente para assegurar que o exercício das liberdades individuais não ofenda os interesses da sociedade como um todo.<sup>99</sup> Por ser o exercício do poder de polícia um dos fatos geradores das taxas, o próprio Código Tributário Nacional traz um conceito bastante completo em seu artigo 78, veja-se:

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

Paulo de Barros Carvalho ressalta que para ser caso de incidência de taxa, o ato expressivo do poder de polícia deve ser específico e divisível, afinal

---

<sup>97</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**, 42ª Edição, São Paulo: Malheiros, 2016. P. 152.

<sup>98</sup> AMARO, Luciano, **Direito Tributário Brasileiro**, 21ª Edição, São Paulo: Saraiva, 2016. P. 55

<sup>99</sup> MENEZES, B.F., Breves apontamentos acerca das limitações do poder de polícia administrativa, *Revista Panóptica*, Vitória, vol. 9, n. 28, Fls. 217-244, 2014. P. 219

de contas, a taxa é tributo que apresenta referibilidade direta ao contribuinte. Igualmente, essa modalidade de taxa também se submete ao princípio da retributividade, devendo ocorrer a retribuição dos custos das diligências necessárias ao exercício da atividade da polícia administrativa, motivo pelo qual deve ser individualizado, de maneira a permitir a precisão do custo relativamente a cada usuário.<sup>100</sup>

Em que pese esses ensinamentos, o STF admite a cobrança periódica de taxa de polícia mesmo nas hipóteses em que as fiscalizações não ocorram efetivamente, sendo suficiente a simples existência de aparato fiscal necessário ao desempenho da correspondente atividade, conforme restou decidido no RE 588.322/RO.<sup>101</sup>

Trazendo à baila novamente as atividades exercidas pelo Corpo de Bombeiros, imagine-se o seguinte exemplo hipotético: em um condomínio edilício, o Corpo de Bombeiros pode realizar, de forma periódica, fiscalizações com o intuito de verificar se as instalações são adequadas e seguras, se os extintores de incêndio encontram-se dentro do prazo de validade, se as portas corta-fogo encontram-se sempre fechadas, dentre outras atividades preventivas. Nesse caso, verifica-se que o Corpo de Bombeiros está exercendo uma atividade de polícia administrativa, além de ser uma atuação com natureza nitidamente vinculatória e contraprestacional, devendo ser custeada, portanto, por taxa remuneratória do exercício regular do poder de polícia, pois presentes os requisitos para instituição dessa espécie tributária.

Nesse diapasão, é incontestável que o Corpo de Bombeiros exerce atividades de fiscalização típicas do poder de polícia. Com efeito, a legislação impõe várias medidas de segurança contra incêndio e pânico que devem ser observadas por empresas, estabelecimentos comerciais e, também, condomínios edilícios. Essas atividades de fiscalização são sustentadas por taxas de polícia administrativa.

Assim, para a taxa de prevenção de incêndio legitimar-se no sistema tributário nacional, esta deve ser instituída em razão do exercício do poder de

---

<sup>100</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, **Direito tributário: linguagem e método**, 6ª Edição, São Paulo: Noeses, 2015, P. 810.

<sup>101</sup> ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente, **Direito Tributário na Constituição e no STF**, 17ª Edição, Rio de Janeiro: Forense, São Paulo: Método, 2014, P. 17/18.

polícia, com a finalidade de remunerar essa atividade fiscalizatória exercida pelo Corpo de Bombeiros, e não com o objetivo de custear a atividade de combate a incêndios e outros sinistros, pois essas atividades estão incluídas no serviço *uti universi* de segurança pública, conforme previsão do artigo 144, V da Constituição Federal.

### **Capítulo 3: Taxa de prevenção e combate a incêndios e o exercício regular do poder de polícia**

#### **3.1- Aspectos históricos do Corpo de Bombeiro e de seu financiamento**

Pode-se dizer que a origem do Corpo de Bombeiros remonta à origem do emprego do fogo pelo homem. No início, era extremamente difícil combater um incêndio. Entre os povos antigos, os gregos organizaram sentinelas noturnos para a vigilância de suas cidades e faziam soar um alarme em caso de incêndio. O primeiro Corpo de Bombeiros, com uma estrutura organizacional, surgiu após um grande incêndio devastar a capital romana em 22 a.C. Neste contexto, o Imperador César Augusto fundou umas das primeiras organizações de combate ao fogo que se tem notícia, segundo Care Z. Pétersson, em 27 a.C. Assim, foi formado um grupo de “vigiles” que patrulhavam as ruas, não só para policiar a cidade, mas também para impedir e combater incêndios.<sup>102</sup> Este corpo serviu até a queda do Império Romano.

Durante a Idade Média, o combate a incêndios não viu grandes avanços. Foi apenas no século XVIII que Van Der Heydan inventou a “bomba de incêndio” e a “manguera de combate a incêndios”. Estas invenções dão fim à época dos baldes que eram passados de mãos em mãos e marcam o início da era de ataque aos incêndios, com o lançamento de jatos d’água em várias direções simultaneamente. O primeiro Corpo de Bombeiros organizado nos moldes atuais surgiu em Paris, era a Companhia de sessenta “guarda-bombas”, contava com uniformes e sujeitava-se à disciplina militar.<sup>103</sup>

---

<sup>102</sup> PÉTÉRSSON apud TEIXEIRA, Cristina Vânia, SOARES, Doralice Favaro. **Análise do Novo Código de Segurança contra Incêndio e Pânico do Corpo de Bombeiros Militar do Paraná.** III Simpósio de Pós Graduação em Engenharia Urbana, 2012. Disponível em <[www.eventos.uem.br/index.php/simpgeu/simpgeu/paper/download/886/754](http://www.eventos.uem.br/index.php/simpgeu/simpgeu/paper/download/886/754)> Acesso em 10/09/2017

<sup>103</sup> Informação disponível em <<http://www.bombeiros.pr.gov.br/modules/conteudo/conteudo.php?conteudo=1>> Acesso em 10/09/2017

Um fato marcante para a história do Corpo de Bombeiros, do ponto de vista europeu, foi o grande incêndio de Londres, em 1666, o qual durou quatro dias, destruindo 80% da cidade, 87 igrejas, dentre elas a Catedral de Saint Paul, e 13.200 casas.<sup>104</sup> A partir deste evento desastroso, surgiu um novo tipo de negócio na capital britânica, as Companhias de Seguros contra Incêndios, formadas por Brigadas contra incêndios. Essas companhias privadas tinham a função de proteger apenas as propriedades que pagavam o respectivo seguro contra incêndios. Essas propriedades eram identificadas através de uma placa afixada em suas fachadas que indicavam tratarem-se de imóveis acobertados pelo seguro. Esse sistema de combate a incêndios vigorou durante muito anos na Inglaterra, precisamente até 1832, e levou a situações absurdas. Por exemplo, as brigadas recusavam-se a combater as chamas de propriedades não asseguradas ou então asseguradas por outras companhias. Além disso, há fortes indícios de que essas Companhias de Seguro passavam mais tempo brigando entre si do que combatendo os incêndios.<sup>105</sup> Neste sentido, transcrevem-se alguns relatos dessa época extraídos do *paper* “*The economic of fire protection*”:

Each policy holder was issued with a metal badge or mark which was fixed to the outside of a building. When a fire broke out, it was not unusual for several companies' firemen to arrive at the scene. If the building did not carry their mark, they would leave, often leaving the building to burn down.<sup>106</sup>

According to Wright, 'When fire was reported, insurance fire-fighters raced to the scene, but only those whose mark was on the building actually fought the fire. It's believed that on occasions rival crews actually interfered with each others' firefighting efforts'. Wright goes on to acknowledge that rival brigades eventually saw benefits associated with 'pooling their fire fighting resources' and formed the London Fire Engine Establishment, later to become the London Fire Brigade.<sup>107</sup>

Assim, na Inglaterra, as companhias privadas de seguro contra incêndios originaram-se antes das companhias públicas. Atualmente, o

<sup>104</sup> Informação disponível em < <http://greatfireoflondon.net/> >. Acesso em 10/09/2017

<sup>105</sup> CARLSON, Jennifer Anne. The economics of fire protection: from the great fire of London to Rural/Metro. In: **Institute of Economic Affairs (IEA)**, 9th IEA Discussion Paper, April 2005. P. 2,3, 10 Disponível em: <<http://iea.org.uk/sites/default/files/publications/files/upldbook354pdf.pdf>> Acesso em 10/09/2017

<sup>106</sup> CARLSON, Jennifer Anne. The economics of fire protection: from the great fire of London to Rural/Metro. In: **Institute of Economic Affairs (IEA)**, 9th IEA Discussion Paper, April 2005.P.3 Disponível em: <<http://iea.org.uk/sites/default/files/publications/files/upldbook354pdf.pdf>> Acesso em 10/09/2017.

<sup>107</sup> Idem, Ibidem. P. 4

sistema de prevenção e combate a incêndios na Inglaterra é prestado pelo Estado e organizado por municípios, assim, cada cidade possui seu corpo de bombeiros e é responsável por custeá-lo. Em Londres, o serviço é custeado tanto por *council tax*, uma exação municipal cobrada com base no valor da propriedade, bem como por recursos distribuídos pelo governo central e também por “*income from business and comercial ratepayers*”.<sup>108</sup> Na Inglaterra, há a previsão que locadores de determinadas propriedades tenham que pagar taxas ao Estado, são os *ratepayers*. Durante a maior parte da história moderna da capital inglesa, contudo, a tendência foi outra, apenas a partir de 1938 o Poder Público tomou para si, com exclusividade, a função de combater incêndios.

Há diversos países em que os Corpos de Bombeiro são municipais e custeados pelas municipalidades. É o caso, por exemplo, dos Estados Unidos, da Alemanha e do Japão<sup>109</sup>. Nos Estados Unidos, ao contrário da Inglaterra, os bombeiros voluntários surgiram antes das primeiras companhias privadas de combate a incêndios.<sup>110</sup> Até os dias de hoje, há mais bombeiros voluntários do que profissionais no país. Cada cidade escolhe que tipo de Corpo de Bombeiros, se profissional, voluntário ou misto, quer e tem condições de manter. Todas as grandes cidades contam com um Corpo de Bombeiros Profissional.<sup>111</sup>

No Japão, os corpos de bombeiros são municipais e seus integrantes são funcionários civis, apesar de receberem uma formação militarizada em academias mantidas pelo próprio município, utilizarem o mesmo padrão de uniforme dos militares e, ainda, observarem alguns rituais tipicamente militares, como a saudação mediante continência. Esses corpos de bombeiros

---

<sup>108</sup> Idem, *Ibidem*. P. 8

<sup>109</sup> COSTA, C.M.D. *Os Corpos de Bombeiros Militares emancipados das polícias milittates: prospecção e análise dos parâmetros norteadores do seu “desenho” organizacional, 2012*, 210 folhas, Tese (Mestrado Administração Pública), Fundação Getúlio Vargas - FGV, Rio de Janeiro, 2002. P. 19 a 21

<sup>110</sup> CARLSON, Jennifer Anne. The economics of fire protection: from the great fire of London to Rural/Metro. In: **Institute of Economic Affairs (IEA)**, 9th IEA Discussion Paper, April 2005. P. 4 Disponível em: < <http://iea.org.uk/sites/default/files/publications/files/upldbook354pdf.pdf> > Acesso em 10/09/2017

<sup>111</sup> COSTA, C.M.D. *Os Corpos de Bombeiros Militares emancipados das polícias milittates: prospecção e análise dos parâmetros norteadores do seu “desenho” organizacional, 2012*, 210 folhas, Tese (Mestrado Administração Pública), Fundação Getúlio Vargas - FGV, Rio de Janeiro, 2002 P. 19

municipais são coordenados em nível nacional pela Agência de defesa contra incêndios, mesmo não sendo a ela subordinados.<sup>112</sup>

Na Alemanha, por sua vez, todos os municípios devem contar com seu próprio corpo de bombeiros. Para cidades com até 100.000 habitantes, os bombeiros são voluntários, para aquelas com população superior a 100.000 habitantes, os bombeiros são profissionais, remunerados pelo próprio Município. A categoria predominante no país é a de bombeiros voluntários. Em 2014, a Alemanha contava com um efetivo de 1.305.703 (um milhão trezentos e cinco mil e setecentos e três bombeiros), dos quais 998.682 (novecentos e noventa e oito mil seiscentos e oitenta e dois) bombeiros eram voluntários.<sup>113</sup> O financiamento ocorre através da *feuerschutzsteuer*, arrecadado por cada *Bundesland* e repartido para os municípios.

Em Pernambuco, durante a ocupação holandesa, no dia 07 de agosto de 1636, foi criada a Companhia Brantmeesters, constituindo-se o primeiro serviço de extinção de incêndios das Américas.<sup>114</sup> Em 02 de julho de 1856, o imperador D. Pedro II instituiu o Corpo Provisório de Bombeiros da Corte, no Rio de Janeiro, por meio do Decreto 1.1775, que regulamentava o serviço de extinção de incêndios. Naquela época, os meios de combate a incêndio eram bastante rudimentares. O sinal de fogo era dado por tiros de peças do Morro do Castelo, onde uma bandeira vermelha era içada. Em 1880, a Corporação passou a ter organização militar, sendo concedidos postos e insígnias aos seus componentes.<sup>115</sup>

Ainda hoje os Corpos de Bombeiros no Brasil apresentam um vínculo muito forte com as Organizações Policiais Militares tendo em vista terem sido criados como um de seus órgãos. À exceção do Corpo de Bombeiros do Distrito Federal, a subordinação dos corpos de bombeiros às polícias militares apenas deixou de existir a partir da promulgação da Constituição Federal em 1988. A Constituição cidadã evidenciou claramente a autonomia do corpo de

---

<sup>112</sup> Idem. Ibidem. P. 21

<sup>113</sup> Informação disponível em < <http://www.feuerwehrverband.de/statistik.html> > Acesso em 16/09/2017

<sup>114</sup> Informação disponível em < <http://www.bombeiros.pe.gov.br/web/cbmpe/historia>> Acesso em 16/09/2017

<sup>115</sup> Dados disponíveis em <<http://www.bombeiros.pr.gov.br/modules/conteudo/conteudo.php?conteudo=2>> Acesso em 10/09/2017

bombeiros militares em seu artigo 144, V e §5º.<sup>116</sup> No caso do Estado de Pernambuco, seu Corpo de Bombeiros (CBMPE) emancipou-se da Polícia Militar em 22/07/1994, através da Emenda Constitucional à Constituição pernambucana nº 04.<sup>117</sup>

Existem, no Brasil, três categorias principais de bombeiros, os militares, os voluntários e o profissional privado. A categoria predominante é a dos bombeiros militares. No país, esses corpos de bombeiros são estaduais e atuam segundo políticas locais, inexistindo um órgão superior que integre procedimentos, linguagem e doutrina operacional, como ocorre no Japão, por exemplo. No âmbito organizacional, destaca-se que os corpos de bombeiros estão sujeitos a algumas normas do Exército brasileiro, em decorrência da condição de militares.<sup>118</sup>

Em relação aos bombeiros voluntários, esses ainda são muito poucos no país, concentrando-se em cidades de colonização europeia na região sul e em alguns municípios do estado de São Paulo. Com efeito, existem muitos municípios que não contam com a presença do Corpo de Bombeiro Militar, assim, em algumas dessas cidades, voluntários se organizam para fundar um Corpo de Bombeiro Voluntário. Nesses casos, depois de autorizada a organização desse corpo de bombeiros, a prefeitura cede local para suas instalações, e por meio de doações, os equipamentos e treinamentos necessários são financiados. O primeiro corpo de bombeiros voluntários da América do Sul surgiu em 1892, na cidade de Joinville, estado de Santa Catarina, graças às influências dos imigrantes europeus que difundiram essa tendência usual na Europa.<sup>119</sup> Como já dito, países como Alemanha contam com grande contingente de bombeiros voluntários.

---

<sup>116</sup> COSTA, C.M.D. *Os Corpos de Bombeiros Militares emancipados das polícias militares: prospecção e análise dos parâmetros norteadores do seu "desenho" organizacional*, 2012, 210 folhas, Tese (Mestrado Administração Pública), Fundação Getúlio Vargas - FGV, Rio de Janeiro, 2002 P. 2 e 3

<sup>117</sup> Idem. Ibidem P. 5

<sup>118</sup> Idem. Ibidem. P. 23

<sup>119</sup> CRUZ, Aparecido da. **Bombeiros Civis no Brasil**, 1ª Edição, Editora Virtualbooks, 2009. P.

A terceira categoria corresponde aos bombeiros profissionais privados, denominados de “bombeiros civis” pela Lei nº 11.901/2009, que regula esta profissão. O artigo segundo do diploma legal assim define os bombeiros civis:

Art. 2º Considera-se **Bombeiro Civil** aquele que, habilitado nos termos desta Lei, **exerça, em caráter habitual, função remunerada e exclusiva de prevenção e combate a incêndio, como empregado contratado diretamente por empresas privadas ou públicas, sociedades de economia mista, ou empresas especializadas em prestação de serviços de prevenção e combate a incêndio.**

Assim, a atividade desempenhada pelos bombeiros civis é custeada por seus contratantes, empresas privadas, públicas, sociedades de economia mista ou empresas especializadas em prestação de serviços de prevenção e combate a incêndios. Os bombeiros voluntários, por sua vez, têm suas atividades financiadas por doações da sociedade civil como um todo.

O enfoque deste trabalho, contudo, é o financiamento das atividades desempenhadas pelo Corpo de Bombeiros Militar, que é a categoria predominante no Brasil, e exerce dupla função, a de prestação de serviço de segurança pública, mediante o combate direto a incêndios e atividades de resgate e salvamento, bem como atividades decorrentes do exercício do poder de polícia.

No tópico seguinte, analisa-se o tratamento jurisprudencial conferido aos moldes de financiamento destas tarefas empenhadas pelo Corpo de Bombeiros Militar.

### **3.2 – Alterações no entendimento jurisprudencial da taxa de prevenção e combate a incêndios**

Neste trabalho, defende-se que o Corpo de Bombeiros exerce dupla atividade, a prestação de serviço de segurança pública, que deve ser financiada pelos impostos recolhidos indistintamente da sociedade, e o exercício regular do poder de polícia, passível de remuneração por taxas que devem observar o custo direto do Estado nesta atividade de polícia administrativa.

Os fundamentos que embasam esta conclusão são:

- (i) As atividades de combate direto a incêndios e de resgates e salvamento desempenhadas pelo Corpo de Bombeiros Militar correspondem à prestação de serviços públicos *uti universi*, afinal, são serviços de segurança pública. Logo, não podem ser remuneradas por taxas decorrentes da prestação de serviços públicos específicos e divisíveis, com previsão no artigo 145 da Constituição Federal e artigo 77 do CTN, mas, sim, por impostos, recolhidos indistintamente da sociedade;
- (ii) Já as atividades de polícia administrativa realizadas pelo Corpo de Bombeiros Militar, decorrentes do poder de polícia, como a fiscalização de estabelecimentos para a prevenção de incêndios, pode ser remunerada por taxa decorrente do poder de polícia, que é contraprestacional e deve ser graduada conforme o custo direto para o Estado daquela atividade.
- (iii) Por fim, as atividades de segurança pública, serviço público de caráter *uti universi*, não podem ser custeadas por taxas, pois é inconcebível que a população mais carente e mais necessitada desses serviços precisem custeá-lo diretamente por meio desta espécie tributária contraprestacional. Todos têm direito ao acesso desses serviços públicos de segurança pública, dentre os quais se destaca o combate a incêndios, independentemente do recolhimento de taxas, motivo pelo qual esses serviços devem ser custeados pelos impostos recolhidos indistintamente da sociedade, sempre tendo em pauta o princípio da capacidade econômica.

As conclusões aqui expostas, conforme já esposado no decorrer deste trabalho, nunca foram consenso nos tribunais pátrios. Conforme já dito, o Supremo Tribunal Federal, por diversas vezes, já modificou o entendimento conferido à matéria. Explicou-se que em 13/12/1963, a sessão plenária do STF aprovou a edição da súmula 274, que dispunha: “É inconstitucional a taxa de serviço contra fogo cobrado pelo Estado de Pernambuco”.

O precedente paradigma do respectivo enunciado sumular foi o RE 48879/PE<sup>120</sup>, de relatoria do Ministro Ribeiro da Costa, cujo julgamento ocorreu

---

<sup>120</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 48879/PE**, Tribunal Pleno, Relator Ministro Ribeiro da Costa, Data de julgamento: 06/08/1963. Disponível em:

em 06/08/1963. O relator, acertadamente, reconheceu que o serviço de combate a incêndios deve ser custeado por impostos, pois a Administração Pública tem o dever de colocar à disposição de toda a sociedade o serviço de combate a incêndios, da mesma forma que ocorre com serviços como a defesa nacional, o ensino primário e a segurança pública prestada pela polícia. Neste sentido, transcreve-se a ementa do RE 48879/PE:

**EMENTA:** Taxa de bombeiros. (...) O **serviço de incêndios participa da natureza dos encargos de ordem geral da administração pública, a que incumbe prestá-lo ou pô-lo à disposição, não apenas de determinado número ou classes de estabelecimentos comerciais ou industriais, mas, sim, a toda a população de uma localidade**, onde se instale a capital do Estado ou seus Municípios. A taxa de bombeiros é, sem dúvida, tributo destinado ao custeio e serviços de exclusivo interesse público, como o é a defesa nacional, o do ensino primário, o de polícia, etc., serviços estes que devem ser custeados por impostos.

Assim, este entendimento do Supremo Tribunal Federal exarado no início da década de 60 coaduna-se parcialmente com a tese defendida neste trabalho. A atividade de combate a incêndios, bem como as de resgate e de salvamento, são considerados serviços de segurança pública e têm natureza *uti universi*, devendo ser custeados por impostos. Exigir outra forma de financiamento dessas atividades significaria uma violação às garantias do sistema tributário nacional bem como de um estado democrático de direito em que um dos princípios norteadores é o da dignidade da pessoa humana.

Não se pode prestar o serviço de combate a incêndios apenas para aqueles contribuintes das taxas, pois, é dever do Estado colocá-lo à disposição de toda a coletividade, como ocorre com o ensino primário, fundamental, e médio, por exemplo, ou com a defesa nacional, serviços que são usufruídos por toda a sociedade indistintamente.

O Supremo não chegou a analisar que o Corpo de Bombeiros exerce uma dupla atividade, sendo uma delas decorrente de poder de polícia, como é o caso de atividades de fiscalização para prevenção de incêndios em estabelecimentos de grande porte, por exemplo, devendo, estas sim, serem financiadas por taxas do poder de polícia.

Este entendimento consubstanciado na Súmula 274 do STF, acerca da inconstitucionalidade da taxa de incêndios no Estado de Pernambuco, não vigorou por muito tempo, pois, seis anos depois, na sessão plenária de 03/12/1969, o Supremo revogou o enunciado sumular 274 e aprovou a Súmula 549, que assim dispõe “A taxa de bombeiros do Estado de Pernambuco é constitucional, revogada a súmula nº 274.”.

Um dos precedentes que norteou a edição da nova súmula foi o RMS 16163/PE<sup>121</sup>, no qual os Ministros, baseados em Parecer do saudoso Aliomar Baleeiro, reputaram a taxa de incêndios cobrada pelo Estado de Pernambuco como constitucional. Assim, com a máxima vênica ao grande tributarista Aliomar Baleeiro, considera-se que o STF retrocedeu ao fixar a tese acerca da constitucionalidade da taxa de incêndios. Em seu voto, o Ministro Eloy da Rocha afirma que foi convencido pelo parecer de Aliomar Baleeiro, que apresentou a seguinte conclusão:

**A decisão de decretar imposto ou cobrar taxa para manutenção total ou parcial dum serviço público específico, como o de extinção de incêndios, que interessa apenas a uma cidade, ou área determinada dela, é subjetiva e política, não encontrando outro obstáculo prático senão a exequibilidade técnica do segundo dos tributos acima. Cabe ao Poder Legislativo decidir sobre a conveniência da taxa ou do imposto, ou seja a de repartir o custo o custo do serviço público somente entre o grupo beneficiado de modo efetivo ou potencial, ou pelo contrário, por toda a coletividade sem indagar quem recebe a vantagem, ou a tem à disposição ou é responsável pelo risco que a instituição do gravame fiscal.**

A conclusão emitida no parecer do ilustre tributarista e citada no precedente jurisprudencial em questão vai em sentido contrário ao defendido neste trabalho. Como já explanado, a atividade de combate a incêndios prestada pelo Corpo de Bombeiros não é um serviço específico e divisível, mas sim um serviço *uti universi*, de segurança pública. Toda a coletividade é beneficiada indistintamente pelo serviço de segurança pública prestada pelo Corpo de Bombeiros, conforme o exemplo do turista alemão que é salvo de um

---

<sup>121</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RMS 16163/PE**, Tribunal Pleno, Relator Ministro Eloy da Rocha, Data de julgamento: 03/04/1968.

Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=113552>>  
Acesso em 16/09/2017

afogamento pelos bombeiros, por exemplo. Ainda no voto do Ministro Eloy Rocha, ele transcreve a segunda conclusão do parecer do Baleeiro, que dispõe:

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

*Data vênia*, esta segunda conclusão do parecer citada pelo Ministro Eloy Rocha parece ignorar características fundamentais da espécie tributária das taxas, a especificidade e o caráter contraprestacional. A especificidade não diz respeito ao fato do serviço prestado encontrar-se a uma área geográfica limitada, mas, sim, quando há individualização no oferecimento do serviço, conforme já explanado, como ocorre com o pagamento da taxa para recolhimento do lixo domiciliar, por exemplo.

Nesses casos, cada unidade habitacional está sendo diretamente e individualmente beneficiada. É diferente do serviço de iluminação pública, por exemplo, considerado, pelo Supremo, um serviço público *uti universi*, que beneficia a sociedade indistintamente, não tendo as características da especificidade e divisibilidade. Por esses motivos, a taxa de iluminação pública foi reputada inconstitucional, nos termos da já citada súmula vinculante nº 41, que dispõe: “O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado por taxa.” Nesse contexto, por meio da Emenda Constitucional nº 39 de 19/12/2002, foi instituído mais um tributo no sistema pátrio, a Contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública – COSIP.

Ora, o serviço de combate direto a incêndios e de resgate e salvamento prestado pelos bombeiros insere-se neste mesmo contexto, sendo inadmissível a sua remuneração por taxas por faltar-lhe estes atributos da especificidade e divisibilidade. Por fim, ainda que a prestação de serviços públicos, sejam eles *uti universi* ou *uti singuli*, beneficiem toda a sociedade, seja de forma direta ou indireta, não se pode ignorar o fato de a taxa ser espécie tributária contraprestacional por excelência.

O Ministro Hermes Lima, por sua vez, em seu voto no RMS 16163/PE assim dispôs:

A **taxa de serviços contra fogo**, cobrada pelo Estado de Pernambuco, corresponde, sem dúvida, à de serviços públicos de competência do Estado. **É serviço público específico e divisível, posto à disposição do contribuinte**, conforme estabelece o texto constitucional. Não se faz necessário, a meu ver, que o contribuinte esteja utilizando efetivamente, concretamente, o serviço contra o fogo, no momento de pagar a taxa. **O serviço contra o fogo é de atribuição do Estado, é público, específico, divisível e está posto à disposição do contribuinte. Assim, parece-me que corresponde à noção de taxa e não à noção de imposto.** Seria ainda de acentuar que o serviço contra fogo interessa capitalmente a todos os moradores de uma cidade. **Todos podem vir a precisar dele, está à disposição de toda a comunidade, para a segurança dos bens e da propriedade.**

Ora, com a máxima vênua, se o serviço, como pontuou o Ministro Hermes Lima, encontra-se à disposição de toda a comunidade, sendo prestado a todos indistintamente, inconcebível que sua remuneração ocorra por meio de taxas.

Em decisão recentíssima, o Supremo Tribunal Federal modificou uma vez mais seu entendimento, por meio da decisão proferida no julgamento do RE 643.247/SP, em 01/08/2017, por seis votos a quatro, fixando a seguinte tese de Repercussão geral ao tema 16 (Cobrança de taxa pela utilização potencial do serviço de extinção de incêndio):

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-la a arrecadação de impostos**, não cabendo ao Município a criação de taxa para tal fim.

Conforme já explanado no capítulo dois, o acórdão da respectiva decisão ainda se encontra pendente de publicação. Esta nova tese coaduna-se com a defendida pelo Pretório Excelso no início da década de 60 e aproxima-se das conclusões levantadas por este trabalho.

Uma diferenciação que o Supremo Tribunal Federal nunca realizou ao tratar da taxa de incêndios foi diferenciar a dupla atividade que exerce o Corpo de Bombeiros. Conforme já posto inúmeras vezes, o Corpo de Bombeiros exerce uma dupla atividade, a de combater diretamente incêndios e de resgatar pessoas, tarefa esta inerente ao serviço de segurança pública, de natureza *uti universi*, que deve ser custeada por impostos, e, ainda, atividade decorrente do poder de polícia, como a fiscalização de estabelecimentos para prevenção de incêndios, esta sim passível de remuneração por taxas. Esta última

possibilidade será esmiuçada com maior profundidade no próximo tópico deste capítulo.

### **3.3 – Legitimando a Taxa de Prevenção e Combate a incêndios como prestação ao exercício regular do poder de polícia**

Conforme exposto neste trabalho, o Corpo de Bombeiros Militar exerce uma gama extensa de atividades, as quais podem ser consideradas tarefas de segurança pública ou de poder de polícia. No Estado de Pernambuco, por exemplo, a organização do Corpo de Bombeiros Militar do Estado de Pernambuco (CBMPE) é prevista na lei estadual nº 15.187/2013, que, em seu artigo 2º elenca as atividades prestadas pelos bombeiros no estado. Transcreve-se o dispositivo em questão:

Art. 2º Compete ao CBMPE em conformidade da legislação vigente:

I - realizar serviços de prevenção e de extinção de incêndio;

II - realizar serviços de prevenção e de extinção de incêndios em florestas e matas, visando à proteção do meio ambiente, na esfera de sua competência;

III - realizar serviços de resgate, busca e salvamento;

**IV - analisar, exigir e fiscalizar todos os serviços, projetos e instalações concernentes às atividades de segurança contra incêndio e pânico, com vistas à proteção das pessoas e dos bens públicos e privados;**

V - prestar socorro e atendimento emergencial pré-hospitalar, nos casos de acidentes com vítimas ou a pessoas em iminente perigo;

VI - atuar na execução das atividades de defesa civil, dentro de sua área de competência no Sistema Estadual de Defesa Civil, bem como, nos casos de mobilização prevista na Legislação Federal;

**VII - isolar, interditar ou embargar, no âmbito de sua competência, obras, serviços, habitações e locais de uso público ou privado que não ofereçam condições de segurança;**

**VIII - aplicar, no que couber, penalidades pecuniárias conforme legislação vigente;**

**IX - monitorar, no âmbito de sua competência, e mediante convênio com a autoridade de trânsito com jurisdição sobre a respectiva via, os serviços de transporte de cargas de produtos especiais e perigosos, visando à proteção das pessoas, do meio ambiente e do patrimônio público e privado; e**

**X - fiscalizar, controlar, prevenir e restringir, no âmbito de sua competência, a prática de esportes náuticos em áreas de risco, conforme dispuser a legislação pertinente;**

XI - coordenar no âmbito do Estado a elaboração de normas relativas à segurança das pessoas e dos seus bens contra incêndios e pânico e outras previstas em lei;

XII - atender a convocação, à mobilização do Governo Federal inclusive, em caso de guerra externa ou para prevenir grave perturbação da ordem ou ameaça de sua irrupção, subordinando-se à Força Terrestre para emprego em suas atribuições específicas de

Corpo de Bombeiros Militar e como participante da defesa interna e territorial; e  
XIII - outras atribuições previstas em Lei

Da leitura do dispositivo legal, depreende-se que as atividades realizadas pelo Corpo de Bombeiros são extensas. Os incisos em destaque referem-se às atividades que podem ser classificadas como decorrentes do exercício regular do poder de polícia. Conforme já posto no capítulo segundo deste trabalho, o poder de polícia, por ser um dos fatos geradores das taxas, conforme previsão do artigo 145, II da Constituição Federal e do artigo 77 do CTN, é definido no artigo 78 do CTN. Pela importância do tema, transcreve-se, uma vez mais, o dispositivo em questão:

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

Ao analisar os **incisos em destaque do artigo 2º**, da lei estadual nº 15.187/2013, verifica-se que todas as atividades ali elencadas remetem-se ao poder de polícia. Quando o CBMPE for fiscalizar serviços, projetos e instalações concernentes às atividades de segurança contra incêndio e pânico, objetivando a proteção das pessoas e dos bens públicos e privados, tem-se, na verdade, a Administração Pública limitando e disciplinando o direito da propriedade, com o escopo maior do interesse público no âmbito da segurança.

Assim, os condôminos de um condomínio edilício, por exemplo, têm de se sujeitar à fiscalização do Corpo de Bombeiros, que vai verificar se os extintores de incêndio encontram-se instalados em locais estratégicos, se as portas corta-fogo encontram-se sempre fechadas, se as rotas de fuga encontram-se livres de obstáculos, tudo isto observando a finalidade teleológica da segurança pública.

A mesma hipótese ocorre quando os bombeiros interditam bares e casas de festa que não ofereçam as condições de segurança necessárias para os tipos de eventos que realizam e quantidade de público que recebem, por exemplo. Este é o típico exercício regular do poder de polícia. O Corpo de Bombeiros tem legitimidade para restringir o direito da casa de festa ou dos

bares, por exemplo, e, indo além, conforme o sistema tributário nacional, o Poder Legislativo pode instituir taxa cujo fato gerador seja este poder de polícia com o intuito de custear esta atividade.

Assim, além do Corpo de Bombeiros ter o dever de limitar o exercício da propriedade, sendo facultado, inclusive, a interdição de estabelecimentos e a cobrança de penalidades pecuniárias, com a finalidade maior da concretização da segurança pública, esta atividade pode ser financiada por taxa de poder de polícia, observando-se seu caráter contraprestacional. Ou seja, o custo da exação, neste caso, deve refletir o custo para o Estado do exercício do poder de polícia.

Nota-se que a natureza dessas atividades do poder de polícia é bem distinta da natureza das atividades de segurança pública prestadas pelos bombeiros, como são os casos da extinção de incêndios, buscas, resgates e salvamentos. Esses serviços são prestados para toda a sociedade indistintamente, sendo impossível realizar essa divisibilidade e especificidade do serviço em relação ao seu usuário como foi feito acima com essas atividades do poder de polícia.

Neste cenário, ainda deve ser observado o princípio da capacidade econômica. Como já explicado, é possível aplicar o referido princípio também às taxas, inclusive é esta interpretação mais extensiva que vem sendo adotada pelo STF, conforme já pontuado. Ocorre que pela natureza contraprestacional das taxas não é possível aplicar o princípio da capacidade econômica a este tributo em toda a sua magnitude, como ocorre com os impostos diretos sobre a renda, por exemplo.

Logo, admitir a possibilidade que as atividades de segurança pública prestadas pelos bombeiros devam ser financiadas por taxas, significa concordar que a população mais carente e mais necessitada desses serviços, que já é vítima de carga tributária ainda maior que a da população mais rica devido à predominância da tributação indireta no país, conforme dados já expostos nesse trabalho, terá que financiar diretamente um serviço público geral, indivisível, por meio de exação tributária que nem possibilita a aplicação plena do princípio da capacidade econômica.

Admitir esta possibilidade significa estar a um passo de aceitar que demais serviços de segurança pública, prestados pela Polícia Militar, por

exemplo, ou a prestação de serviços de educação básica, devam ser custeados por taxas.

Feitas essas considerações, conclui-se que a única possibilidade de uma taxa de bombeiros ser legítima e constitucional no sistema tributário nacional é no caso de seu fato gerador ser o regular exercício do poder de polícia. É inconcebível uma taxa paga ao Corpo de Bombeiros cujo fato gerador seja a prestação de um serviço específico e divisível, pelo simples fato dos serviços públicos prestados pelos bombeiros não terem as características da especificidade e da divisibilidade. Pois, as atividades de combate a incêndios, buscas, resgates e salvamento são serviços de segurança pública, de natureza *uti universi*, que devem ser financiados por meio de impostos, sempre observando-se o princípio da capacidade econômica. O entendimento mais recente do Supremo Tribunal Federal, exarado no julgamento do RE 634.297, com repercussão geral reconhecida, coaduna-se com o aqui defendido, ou seja, a segurança pública, gênero no qual se inclui a prevenção e combate a incêndios, deve ser viabilizada por impostos, não cabendo a qualquer ente federativo a criação de taxa para tal fim.

No âmbito do Estado de Pernambuco, tem-se a Taxa de Prevenção e Extinção de Incêndios – TPEI. Esta taxa, nos moldes em que é cobrada atualmente, foi instituída pelo Governo do Estado por meio da Lei 7.550 de dezembro de 1977, e é calculada com base na área de construção e valor venal dos imóveis residenciais e comerciais. Além disso, todos os veículos automotores registrados no Departamento de Trânsito estadual também recolhem a respectiva exação.

Conforme as “Informações ao Contribuinte”, disponíveis no site do CBMPE, com **grifos constantes no original**<sup>122</sup>:

A Taxa de Fiscalização e Utilização de Serviços Públicos (**TFUSP**) do Estado de Pernambuco é devida em razão do exercício regular do poder de polícia ou da utilização efetiva e potencial, de **serviços públicos específicos** e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição por meio da Lei 7550 de dezembro de 1977-D.O.E de 21 dez 77.

---

<sup>122</sup> Informação disponível em < <http://www.bombeiros.pe.gov.br/web/cbmpe/tpei> >. Acesso em 17/09/2017

Ora, verifica-se que o site do CBMPE destacou a hipótese da taxa ser cobrada em razão de “serviços públicos específicos”. Adiante, a Corporação ainda informa o que a TPEI irá custear:

A Taxa possui por finalidade adquirir viaturas, embarcações, aeronaves, equipamentos, materiais e na manutenção dos serviços existentes com qualidade e eficiência.

A finalidade da exação é muito nobre, mas, do ponto de vista jurídico, não há como legitimar a TPEI no sistema tributário pátrio. As viaturas, embarcações, aeronaves, e equipamentos dos bombeiros devem ser custeados pelos impostos e não por taxa, visto tratar-se da prestação de um serviço de segurança pública de natureza universal.

Assim, diante de todo o exposto, conclui-se que a única forma de legitimar uma taxa paga ao Corpo de Bombeiros, é se esta exação tiver por fato gerador o regular exercício do poder de polícia.

## Conclusão

Conforme acentuado em diversos momentos deste trabalho, o Corpo de Bombeiros exerce uma dupla atividade, a de segurança pública, relacionada ao combate de incêndios e a resgates e salvamentos, e a decorrente do regular exercício do poder de polícia, relacionada com as atividades de fiscalização de estabelecimentos, fábricas, e condomínios com o intuito de prevenir incêndios e demais sinistros.

Considerando a natureza de cada uma dessas atividades bem como o princípio da capacidade econômica, as tarefas desempenhadas pelo Corpo de Bombeiros devem ser custeadas por espécies tributárias distintas. Em relação às atividades de segurança pública desempenhadas pelos bombeiros, pelo fato de tratar-se de serviço público de natureza *uti universi*, sua remuneração não pode se dar por meio de taxa, mas, sim, deve ser viabilizada por impostos.

A segurança pública é exercida para a preservação da ordem pública e da incolumidade das pessoas e do patrimônio, através das polícias federal, civil, militar e pelo corpo de bombeiros militar. Trata-se de um serviço *uti universi*, prestado de forma generalizada a toda a sociedade, não sendo possível especificá-lo em relação a cada pessoa isoladamente, logo, não pode ser remunerado por um tributo contraprestacional cobrado em decorrência da prestação de serviços públicos específicos e divisíveis.

A atividade da segurança pública deve ser custeada por impostos, sendo este o entendimento mais recente do Supremo Tribunal Federal, conforme julgamento do RE 634.297, com repercussão geral reconhecida, no qual foi fixada a seguinte tese:

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-la a arrecadação de impostos**, não cabendo ao Município a criação de taxa para tal fim.

Além disso, o financiamento das atividades estatais deve ser pautado pelo princípio da capacidade econômica. Este princípio é um desdobramento do princípio da isonomia no âmbito do direito tributário, cujo principal objetivo é atingir a justiça fiscal. Conforme explanado neste trabalho, apesar do artigo 145, §1º da Constituição Federal dispor que o referido princípio é aplicável

apenas aos impostos, o Supremo Tribunal Federal já fixou seu entendimento no sentido de que o princípio da capacidade econômica aplica-se a todas as espécies tributárias, observando as suas peculiaridades.

Assim, as taxas também se sujeitam ao princípio da capacidade econômica, mas, diante do caráter contraprestacional desta espécie tributária, não é possível aplicá-lo em sua magnitude. Nesse contexto, não é possível admitir que um serviço público essencial para a sociedade, como o é a segurança pública, seja remunerado por taxa, tributo contraprestacional.

A população menos favorecida é a mais necessitada da prestação de serviços de resgate, salvamento e extinção de incêndios. Admitir que este serviço seja financiado por um tributo contraprestacional significa dizer que o Estado só vai prestar este serviço ao contribuinte se receber uma contraprestação pecuniária, a taxa. Ora, se uma casa estiver em chamas, o corpo de bombeiros vai extinguir este incêndio independentemente de qualquer contraprestação pecuniária, pois estar a desempenhar uma atividade de segurança pública, direito de todos e dever do Estado, consoante artigo 144 da Constituição Federal, financiada por impostos.

Igualmente, se um turista começar a se afogar nas praias brasileiras, o Corpo de Bombeiros vai salvá-lo, mesmo não sendo este contribuinte de nenhuma espécie tributária no país, pois estar a realizar uma atividade decorrente da segurança pública, serviço público de natureza universal.

Por outro lado, as atividades de fiscalização que o Corpo de Bombeiros realiza regularmente com o intuito de prevenir incêndios e outros sinistros não são decorrentes da prestação de um serviço de segurança pública, mas, sim, do regular exercício do poder de polícia, devendo ser remunerado, portanto, por taxa de polícia, tributo contraprestacional e vinculado que deve refletir o custo do poder de polícia para o Estado.

Diante destes motivos, a conclusão apresentada neste trabalho é que a taxa de prevenção e combate a incêndios apenas se legitima no sistema tributário nacional enquanto taxa do regular exercício do poder de polícia.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF**, 17ª Edição, Rio de Janeiro: Forense, São Paulo: Método, 2014.

ALVES, A.E.C., *Remuneração do serviço público – taxa e tarifa – limites constitucionais impostos ao legislador*, 2013, 216 folhas, Tese (Mestrado em Direito Tributário), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2013.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 21º Edição, São Paulo: Saraiva, 2016.

ANDERSON, A.M.T; CASTELLANI, F.F Classificação Constitucional dos Tributos. *Revista Jurídica Logos*, São Paulo, n. 4 – 2008. P. 41 – 59, 2008.

ANDRADE, Rodrigo Fonseca Alves de. O princípio base da capacidade contributiva e sua aplicação diante de uma pluralidade de tributos. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, ano 38, n. 149, jan./mar. 2001.

ARANHA FILHO, A.J.Q.T.C., ARANHA, M.D.C.C., A autonomia das agências reguladoras: aspectos relevantes à luz do direito econômico, *Revista Bonijuris*, Curitiba, n. 600, p. 13-22, 11/2013

BALLEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi, 13ª Edição, Rio de Janeiro: Forense, 2015.

CARLSON, Jennifer Anne. The economics of fire protection: from the great fire of London to Rural/Metro. In: **Institute of Economic Affairs (IEA)**, 9th IEA Discussion Paper, April 2005.P.3 Disponível em: <<http://iea.org.uk/sites/default/files/publications/files/upldbook354pdf.pdf> > Acesso em 10/09/2017.

CARMO, Aendria de Souza. **Contribuição de melhoria: tributo justo e pouco aplicado, mas valioso aos fundamentos e objetivos constitucionais**. P.14 Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=4ab209885a134d73> >

CARVALHO, PAULO DE BARROS. **Curso de Direito Tributário**. 27ª edição, São Paulo: Saraiva, 2016.

CARVALHO, PAULO DE BARROS. **Direito tributário: linguagem e método**, 6ª Edição, São Paulo: Noeses, 2015.

COSTA, C.M.D. *Os Corpos de Bombeiros Militares emancipados das polícias militares: prospecção e análise dos parâmetros norteadores do seu “desenho” organizacional*, 2012, 210 folhas, Tese (Mestrado Administração Pública), Fundação Getúlio Vargas - FGV, Rio de Janeiro, 2002.

CRUZ, Aparecido da. **Bombeiros Civis no Brasil**, 1ª Edição, Editora Virtualbooks, 2009.

Enciclopédia Larousse Cultural, São Paulo, Nova Cultura, 1998, 24v

FERREIRA, Abel Henrique. O princípio da capacidade contributiva frente aos tributos vinculados e aos impostos reais e indiretos. *Revista Fórum de Direito Tributário*, v. 1, n. 6, p. 71-105, nov./dez. 2003

GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**, São Paulo: Dialética, 1999.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**, 7ª Edição, São Paulo: Atlas, 2001. P. 257

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 29ª Edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2008.

MADEIRA, Anderson S. **Direito Tributário**, Rio de Janeiro: Rio IOB Thomson, 2006.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**, 42ª Edição, São Paulo: Malheiros, 2016.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 8ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008.

MENEZES, B.F., Breves apontamentos acerca das limitações do poder de polícia administrativa, *Revista Panóptica*, Vitória, vol. 9, n. 28, Fls. 217-244, 2014.

MURPHY, Liam. **O mito da propriedade: impostos e justiça**, 1ª Edição, São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**, 14ª Edição, São Paulo: Saraiva, 1995.

PIRES, A. R. A doutrina das taxas e o direito brasileiro. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, v. 26, n. 104, P. 83-104, out/dez 1989.

RICARDO, E.G. **O Estado no Brasil: Fontes de financiamento, atribuições e pontos de estrangulamento**. 2008 137 f. Tese (Mestrado em Economia), Programa de Pós Graduação em Economia, Universidade Federal de Uberlândia, Uberlândia, 2009. p. 113. Disponível em: <[http://www.ppge.ie.ufu.br/sites/ppge.ie.ufu.br/files/Anexos/Bookpage/IE\\_disser\\_tacao\\_EliasGuilhermeRicardo.pdf](http://www.ppge.ie.ufu.br/sites/ppge.ie.ufu.br/files/Anexos/Bookpage/IE_disser_tacao_EliasGuilhermeRicardo.pdf)>

SANTOS, Élvio Gusmão. **Desigualdade Social e Justiça Tributária**.

Disponível em:

<<https://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=5&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwjxtZ8erUAhXBEZAKHWsfCeUQFghAMAQ&url=h>>

<http://www.agu.gov.br/page/download/index?id=905012&usq=AFQjCNFTBi8e5AVFSMjOMxtJjwnDeMuvhA> >

TEIXEIRA, Cristina Vânia, SOARES, Doralice Favaro. **Análise do Novo Código de Segurança contra Incêndio e Pânico do Corpo de Bombeiros Militar do Paraná**. III Simpósio de Pós Graduação em Engenharia Urbana, 2012. Disponível em <[www.eventos.uem.br/index.php/simpgeu/simpgeu/paper/download/886/754](http://www.eventos.uem.br/index.php/simpgeu/simpgeu/paper/download/886/754) > Acesso em 10/09/2017

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**, 12ª Edição, Rio de Janeiro: Renovar, 2000.