



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ**  
**FACULDADE DE DIREITO**

**VICTOR VALENÇA MAIA**

**A INVALIDADE DA TAXA DE TURISMO DE JERICOACOARA EM FACE DA**  
**REGRA-MATRIZ GERAL DAS TAXAS**

**FORTALEZA**

**2017**

**VICTOR VALENÇA MAIA**

**A INVALIDADE DA TAXA DE TURISMO DE JERICOACOARA EM FACE DA  
REGRA-MATRIZ GERAL DAS TAXAS**

Monografia apresentada à Coordenação do Curso de Graduação Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para a obtenção de grau de Bacharel em Direito.

Área de concentração: Direito Tributário.

Orientador: Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra

**FORTALEZA**

**2017**

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação  
Universidade Federal do Ceará  
Biblioteca Universitária  
Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

---

M188i Maia, Victor.  
A INVALIDADE DA TAXA DE TURISMO DE JERICOACOARA EM FACE DA REGRA-  
MATRIZ GERAL DAS TAXAS / Victor Maia. – 2017.  
48 f.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito,  
Curso de Direito, Fortaleza, 2017.

Orientação: Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra.

1. Taxa de Turismo Sustentável de Jericoacoara. . 2. Norma Geral. 3. Teoria da Regra-matriz de  
Incidência Tributária. 4. Invalidade. I. Título.

CDD 340

---

**VICTOR VALENÇA MAIA**

**A INVALIDADE DA TAXA DE TURISMO DE JERICOACOARA EM FACE DA  
REGRA-MATRIZ GERAL DAS TAXAS**

Monografia apresentada ao Programa de Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para a obtenção do título de bacharel em Direito.  
Área de concentração: Direito Tributário.

Aprovada em: \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_\_\_.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra (Orientador)  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

---

Profa. Dra. Denise Lucena Cavalcante  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

---

Davi Guimarães Mendes  
Universidade de São Paulo (USP)

## AGRADECIMENTOS

Aproveito-me deste espaço de agradecimento para homenagear algumas das pessoas que, das mais variadas formas, foram importantes na jornada que se iniciou com o ingresso na Universidade e terminará com a apresentação deste trabalho.

Inicialmente, como não poderia deixar de ser, agradeço a Deus e à minha família, que de tudo um pouco fizeram e fazem, sem medir esforços e sacrifícios, simplesmente em virtude de amor incondicionado, para que eu possa extrair o máximo de mim mesmo, como pessoa, como acadêmico, como profissional. Amo vocês.

Merece destaque, também, todo o meu carinho e gratidão pela minha companheira de 6 (seis) anos, período, que na minha presente idade, representa grande parcela do tempo vivido. Laura Nascimento da Rocha, por todo o sofrimento compartilhado, todo o suporte oferecido, todo o amor transmitido, todo o incentivo que me foi e me é dado, este trabalho é para você.

Minhas maiores gratidões, também, a toda a equipe do Dantas Advogados e Consultores, escritório que me permite viver, diariamente, toda a prática advocatícia direcionada ao direito tributário, maior paixão dentro do curso que escolhi para me graduar. Agradecimento especial, todavia, faço ao meu colega de faculdade, colega de escritório e amigo, Cairo Trévia Chagas. Não só por compartilhar comigo amizade que precede qualquer estudo jurídico, mas por, diariamente, mesmo tão novo, ser mestre e inspiração no mergulho dentro das águas que são o universo jurídico. O conhecimento transmitido neste trabalho tem, em grande parte, sua assinatura.

Não poderia, nunca, deixar de citar Eduardo Castro, Fernando Furtado, Leo Serino e Messias Araújo, amigos que, há muito, se tornaram como irmãos, pelos tão significativos momentos vividos nesses quase 12 (doze) anos de amizade.

A Felipe Lacerda, Marcelo Rubens, Rafael Mourisca e Victor Rocha, por serem os que mais próximo de mim compartilharam as descobertas e as emoções experimentadas na graduação que se encerra.

Ao Centro Acadêmico Clóvis Beviláqua da Faculdade de Direito da UFC, por me proporcionar tanto crescimento nos mais variados aspectos, deixando lembranças marcantes vividas como membro da sua diretoria.

Por fim, registro o agradecimento ao meu orientador, Professor Doutor Carlos César Sousa Cintra, por todos os ensinamentos que me permitiu ter acesso como monitor da

disciplina de Direito Tributário II, pelo material que me repassou, desejando minha qualificação, e por toda a direção apontada durante a elaboração desta pesquisa. Meu muito obrigado, professor.

“A taxa é provavelmente o tributo que maiores discrepâncias e dificuldades cria no direito tributário.” (Hector Villegas)<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Fórum de Dir. Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 4, n. 21, p.169-178, maio/jun. 2006.

## RESUMO

Este trabalho objetiva analisar a validade da norma jurídica que impõe a Taxa de Turismo Sustentável de Jericoacoara, sob a perspectiva da norma geral que versa sobre a incidência da espécie tributária taxa. Para a consecução deste fim, realiza o cotejamento entre ambos os juízos normativos supracitados, baseando-se na Teoria da Regra-matriz de Incidência Tributária. Como corolário da referida análise comparativa, verifica, no que se refere à norma impositora legislada pelo Município de Jijoca de Jericoacoara, a carência de elementos tidos como necessários para que haja a percussão impositiva de uma taxa, mormente a especificidade e a divisibilidade do serviço que constitui seu critério material. Conclui, por fim, pela sua invalidade.

**Palavras-chave:** Taxa de Turismo Sustentável de Jericoacoara. Norma geral. Teoria da Regra-matriz de Incidência Tributária. Invalidade.

## **ABSTRACT**

This research is about the validity of the legal norm that brings to the Brazilian legal order the Sustainable Tourism Fee of Jericoacoara under the perspective of the general norm of the tax incidence. To reach the expected results of this work these mentioned rules will be analyzed based on the Matrix-rule Theory of Tax Incidence. Through this comparative research, many incompatibilities are noticed between these tax norms, mainly when it comes to the specificity and divisibility of the service that makes up its material point. Therefore, the conclusion of this paper is that the object of the Sustainable Tourism Fee of Jericoacoara is not in agreement with the Brazilian legal order.

**Keywords:** Sustainable Tourism Fee of Jericoacoara. General norm. Matrix-rule Theory of Tax Incidence. Invalidity.

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>11</b>
<b>2</b>	<b>A ESPÉCIE TRIBUTÁRIA TAXA.....</b>	<b>12</b>
<b>2.1</b>	<b>A regra-matriz de incidência das taxas.....</b>	<b>14</b>
<b>2.1.1</b>	<b><i>O critério material da regra-matriz das taxas.....</i></b>	<b>15</b>
<b>2.1.2</b>	<b><i>O critério espacial da regra-matriz das taxas.....</i></b>	<b>21</b>
<b>2.1.3</b>	<b><i>O critério temporal da regra-matriz das taxas.....</i></b>	<b>22</b>
<b>2.1.4</b>	<b><i>O critério pessoal da regra-matriz das taxas.....</i></b>	<b>23</b>
<b>2.1.5</b>	<b><i>O critério quantitativo da regra-matriz das taxas.....</i></b>	<b>24</b>
<b>3</b>	<b>A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DA TAXA DE TURISMO DE JERICOACOARA.....</b>	<b>27</b>
<b>3.1</b>	<b>O critério material da Regra-matriz da Taxa de Turismo de Jericoacoara.....</b>	<b>28</b>
<b>3.2</b>	<b>O critério espacial da Regra-matriz da Taxa de Turismo de Jericoacoara.....</b>	<b>30</b>
<b>3.3</b>	<b>O critério temporal da Regra-matriz da Taxa de Turismo de Jericoacoara.....</b>	<b>31</b>
<b>3.4</b>	<b>O critério pessoal da Regra-matriz da Taxa de Turismo de Jericoacoara.....</b>	<b>32</b>
<b>3.5</b>	<b>O critério quantitativo da Regra-matriz da Taxa de Turismo de Jericoacoara.....</b>	<b>33</b>
<b>4</b>	<b>A ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE OS CRITÉRIOS DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DA TAXA DE TURISMO DE JERICOACOARA E DA REGRA-MATRIZ GERAL DAS TAXAS.....</b>	<b>34</b>
<b>4.1</b>	<b>A análise comparativa entre os critérios materiais da Regra-matriz de Incidência da Taxa de Turismo de Jericoacoara e da Regra-matriz Geral das Taxas.....</b>	<b>35</b>
<b>4.2</b>	<b>A análise comparativa entre os critérios espaciais da Regra-matriz de Incidência da Taxa de Turismo de Jericoacoara e da Regra-matriz Geral das Taxas.....</b>	<b>40</b>

4.3	<b>A análise comparativa entre os critérios espaciais da Regra-matriz de Incidência da Taxa de Turismo de Jericoacoara e da Regra-matriz Geral das Taxas .....</b>	<b>41</b>
4.4	<b>A análise comparativa entre os critérios pessoais da Regra-matriz de Incidência da Taxa de Turismo de Jericoacoara e da Regra-matriz Geral das Taxas .....</b>	<b>42</b>
4.5	<b>A análise comparativa entre os critérios quantitativos da Regra-matriz de Incidência da Taxa de Turismo de Jericoacoara e da Regra-matriz Geral das Taxas .....</b>	<b>43</b>
5	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>45</b>
	<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>47</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A espécie tributária taxa, talvez em virtude de sua baixa densidade arrecadatória quando comparada à vultuosidade de recursos oriundos de impostos e contribuições sociais, é pouco e superficialmente estudada pela doutrina brasileira.

Mais recentemente, contudo, esta espécie tributária ganhou destaque nos noticiários nacionais, em virtude do início da cobrança de taxa em face dos turistas que visitam a Vila de Jericoacoara, localizada no Município de Jijoca de Jericoacoara, Estado do Ceará.

Supracitada localidade recebeu, em 2016, 872 mil visitantes<sup>2</sup> e vem se fortalecendo, anualmente, como um dos principais destinos turísticos nacionais.

É nesse contexto, aproveitando-se o destaque oriundo da imposição da Taxa em comento e objetivando contribuir, mesmo que de forma singela, com a elaboração de linguagem científica sobre a espécie tributária versada, que esta pesquisa é realizada.

Para atingir o objetivo exposto, construir-se-á, no capítulo inicial, a Regra-matriz de Incidência Geral das Taxas, norma oriunda de dispositivos constitucionais e legais complementares que tratam, especificamente, da percussão impositiva deste tributo.

No segundo capítulo, por sua vez, buscar-se-á delimitar a Regra-matriz de Incidência da Taxa de Turismo Sustentável de Jericoacoara, extraída da Lei Municipal 107/2015 de Jijoca de Jericoacoara.

No terceiro e derradeiro capítulo, finalmente, chegar-se-á ao ponto central deste estudo, cotejando-se as duas regras-matrizes definidas para que se conclua pela compatibilidade ou não da específica com a geral.

Para tanto, será utilizada metodologia bibliográfica e documental, baseando-se, principalmente, em obras doutrinárias, legislações, trabalhos científicos e jurisprudências.

---

<sup>2</sup> SEVERO, Luana. **Taxa de turismo em Jericoacoara começa a ser cobrada dia 21**. Disponível em: <<https://www.opovo.com.br/jornal/cotidiano/2017/09/taxa-de-turismo-em-gericoacoara-comeca-a-ser-cobrada-dia-21.html>>. Acesso em: 02 set. 2017.

## 2 A ESPÉCIE TRIBUTÁRIA TAXA

Considera-se, para fins desse trabalho, direito tributário como o ramo do direito, autônomo meramente para fins didáticos, formado pelo conjunto de normas que tratam da imposição, da arrecadação e da fiscalização de tributos, coadunando com a definição dada por Paulo de Barros Carvalho<sup>3</sup>.

Dito isto, passa-se a buscar o conceito de tributo, fundamental para que se cumpra o objetivo deste tópico e se discorra sobre uma de suas espécies, a taxa.

Para isso, faz-se mister falar sobre sua definição dada pelo legislador. Isso porque, por mais que a ciência do direito, em regra, nos traga definições com maior rigor teórico, ela necessariamente deve corresponder ao seu objeto de estudo, a norma legal.<sup>4</sup>

Nesse sentido, foi a norma contida no artigo 3º do Código Tributário Nacional que se incumbiu deste papel:

Art. 3º 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.

Tomando como referência esta norma legal, praticamente todos os estudiosos do direito tributário, utilizando a linguagem científica, enunciam suas definições de tributos. Para continuar citando o mesmo doutrinador, Paulo de Barros Carvalho afirma:

O símbolo “tributo” admite ainda uma outra significação, sobremedida ampla. Nesse derradeiro sentido, quer exprimir toda a fenomenologia da incidência, desde a norma instituidora, até o liame obrigacional que surge à luz com a ocorrência daquele fato. É com esse conteúdo que o art. 3º da Lei n. 5.172/66 se propõe a determiná-lo.

[...]

A menção à norma jurídica que estatui a incidência está contida na cláusula “instituída em lei”, firmando o plano abstrato das formulações legislativas. Por outro ângulo, ao explicitar que a prestação pecuniária compulsória não pode constituir sanção de ato ilícito, deixa transparecer, com hialina clareza, que haverá de surgir um evento lícito e, por via oblíqua, faz alusão ao fato concreto, acontecido segundo o modelo da hipótese. Finalmente, por três insinuações diretas, dá os elementos que integram a obrigação tributária, enquanto laço jurídico que se instala ao ensejo da ocorrência fática.<sup>5</sup>

---

<sup>3</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 44.

<sup>4</sup> Cf. CHAGAS, Cairo Trévia. **A Ficção Jurídica como Hipótese de Incidência da Regra-Matriz Tributária de Taxa**. 2016. TCC (Graduação) - Curso de Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2016. p. 34-35: “De fato, não podem ser desconsideradas as manifestações do legislador nesse sentido, sob pena de se perder o objetivo de correspondência objeto-linguagem, e, logo, perder o caráter descritivo essa mesma linguagem, despindo-se, por consequência, do seu caráter científico. Apesar disto, praticamente em todos os casos, a linguagem científica é mais precisa para descrever os institutos, pois costuma ser muito mais acurada e resultar de muito mais bem fundamentadas reflexões. Assim, desde que essa linguagem não desconsidere a do legislador, mas explique dentro das definições dele, preferimos sempre trabalhar com excertos científicos que consideramos apropriados, ou seja, com bom poder explicativo sobre o fenômeno jurídico em questão.”

<sup>5</sup> CARVALHO, op. cit., p. 50 - 51.

Por mais que Paulo de Barros transmita, neste excerto, muitas proposições que reputamos verdadeiras, discordamos do conceito de tributo como expressão de toda fenomenologia de incidência.

Isto porque acreditamos que, no artigo 3º supramencionado, o trecho ‘instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada’ não compõe a definição aqui tratada, mas sim o conseqüente da norma, prescrevendo que, sempre que houver um tributo, ele deverá ser instituído mediante lei em sentido estrito e cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Desse modo, uma prestação pecuniária compulsória expressa em moeda e que não constitua sanção de ato ilícito continua sendo um tributo, mesmo que instituída ou cobrada de forma inválida, mediante ato normativo administrativo e atividade discricionária, respectivamente, por exemplo.

Alfredo Augusto Becker, por sua vez, preleciona:

A relação jurídica tributária (como, aliás, qualquer outra relação jurídica) vincula o sujeito passivo ao sujeito ativo, impondo ao sujeito passivo o dever de efetuar uma determinada prestação e atribuindo ao sujeito ativo o direito de obter a prestação. O tributo é o objeto daquela prestação que satisfaz aquele dever.

[...]

A hipótese de incidência da regra jurídica tributária pode ser qualquer fato (ato, fato ou estado de fato), desde que seja lícito. Caso contrário, se for ilícito, o objeto da prestação não será tributo, mas sanção.<sup>6</sup>

Concordamos em quase tudo com Becker, exceto com o enunciado de que tributo seria o objeto da prestação, ou seja, a pecúnia. Ao nosso ver, ele é falso, visto que diverge do conceito legal, o qual define tributo como a própria prestação com conteúdo pecuniário.

Dito isto, tomando como base os ensinamentos de Becker, mas divergindo quanto ao ponto mencionado, consideraremos como premissa deste trabalho o tributo definido como a prestação de conteúdo pecuniário, que seja compulsória e objeto de uma relação jurídica originada da ocorrência, na realidade, de uma fato lícito abstratamente previsto na hipótese da norma impositora.

Passemos, então, ao estudo do objeto principal deste tópico, qual seja a espécie tributária taxa. Para isso, é preciso dizer que, por mais que a norma impositora não componha o tributo, a natureza deste depende do conteúdo dos critérios que compõem aquela. Por isso, para estudarmos taxa, precisamos estudar a norma que trata de sua percussão impositiva,

---

<sup>6</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2013. p. 280-281.

chamada por Paulo de Barros Carvalho de “norma tributária em sentido estrito” ou “regra-matriz de incidência tributária”.<sup>7</sup>

Desta feita, para conhecer a Regra-matriz de Incidência Tributária da Taxa, o melhor instrumento é justamente a Teoria da Regra-matriz de Incidência, construção doutrinária feita pelo supracitado autor, que nos permite conhecer a fundo a essência de determinada norma jurídica tributária e, conseqüentemente, do tributo cuja instituição é nela versada.

## 2.1 A regra-matriz de incidência das taxas

A Teoria da Regra-matriz de Incidência dissecar o que Paulo de Barros chama de ‘mínimo irreduzível’ da norma tributária em duas partes: a primeira, chamada hipótese ou descritor, consiste na descrição abstrata de uma conduta limitada no espaço e no tempo e é formada por três critérios. A segunda, chamada conseqüente ou prescritor, consiste na prescrição de efeitos jurídicos à ocorrência da conduta prevista na hipótese e é composta por dois critérios.

A hipótese e o conseqüente são ligados pelo ‘dever-ser’ próprio do direito, de modo que, ocorrendo, na realidade, fato descrito abstratamente na hipótese da norma, surgirá relação jurídica prevista no conseqüente dela, que fará nascer para o sujeito ativo um direito subjetivo e para o sujeito passivo um dever relacionado.<sup>8</sup>

Desse modo, a regra-matriz de incidência tributária, ou norma jurídica tributária em sentido estrito, ou apenas norma impositora do tributo é formada por cinco critérios, três da hipótese e dois do conseqüente. Para deles tratar, nada melhor do que colacionar o que preleciona o multiplamente citado autor, Paulo de Barros:

Na hipótese (descritor), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na conseqüência (prescritor), depararemos com um critério pessoal (sujeito ativo e passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota), em se tratando de regra tributária. A conjunção desses dados indica o núcleo lógico-estrutural da proposição normativa.<sup>9</sup>

Passa-se agora, então, a explicar cada um desses critérios e a construir seus conteúdos nos casos em que compõem a norma impositora da espécie tributária taxa. Nesse

---

<sup>7</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2015. p. 687.

<sup>8</sup> *Ibid.* p. 684-689.

<sup>9</sup> *Ibid.*, p. 685.

primeiro momento, disporemos sobre a Regra-matriz Geral das Taxas, que toma como base as disposições da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional como lei complementar. Posteriormente, chegaremos à parte responsável pelo fim maior deste trabalho, quando cotejaremos essa regra-matriz geral com a regra-matriz específica da Taxa de Turismo de Jericoacoara, objetivando averiguar sua validade.

Para fins de esclarecimento ao leitor, a regra-matriz específica deve compatibilidade com a geral porque, enquanto a primeira possui como objeto norma ordinária impositora, a segunda descreverá tanto norma legal constitucional, quanto norma legal complementar, na parte que versam sobre a instituição do tributo. Esta última espécie normativa merece observância, apesar da inexistência de hierarquia em face da norma oriunda da lei ordinária, porque é competente para tratar das definições das espécies tributárias, nos termos do artigo 146, III, a)<sup>10</sup>, da Constituição Federal.

### ***2.1.1 O critério material da regra-matriz das taxas***

O critério material expressa um comportamento de uma pessoa, seja ela física ou jurídica, constituindo um núcleo que, delimitado por um critério temporal e outro espacial, vai compor a hipótese de incidência da norma tributária.

Ele corresponderá, sempre, a um verbo mais um complemento, como ‘adquirir renda’ ou ‘circular mercadoria’.

Tratando, em tópico próprio do critério material, sobre o que foi acima exposto, Paulo de Barros ensina:

O comportamento de uma pessoa, consistência material linguisticamente representada por um verbo e seu complemento, há de estar delimitado por condições espaciais e temporais, para que o perfil típico esteja acabado, como descrição normativa de uma fato.<sup>11</sup>

Para conhecermos o conteúdo do critério material da regra-matriz, devemos, primeiramente, visualizar a competência outorgada pela Constituição Federal aos entes para legislar a norma impositora. Isso porque, analisando esta outorga, conhecemos os limites

---

<sup>10</sup> Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

[...]

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

<sup>11</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 268.

dentro dos quais a lei complementar pode estabelecer o campo de possibilidades para o critério material da hipótese de incidência.

No caso das taxas, a norma constitucional de competência é a contida no art. 145, II, que abaixo se vê:

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

[...]

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

O Código Tributário Nacional, então, em seu artigo 77, *caput*, dispõe:

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Desse modo, o critério material da Regra-matriz Geral das Taxas, em sua definição legalmente apresentada e, conforme visto, em composição verbo mais complemento, pode ser dois: exercitar regularmente o poder de polícia e prestar ou colocar à disposição do contribuinte serviço público específico e divisível. Tratar-se-á, sempre, portanto, de um fato do Estado.<sup>12</sup> Cada um destes critérios constará na regra-matriz de uma subespécie de taxa diferente.

Veja que uma interpretação literal da norma acima exposta pode levar ao equívoco de se pensar que um dos critérios materiais possíveis para a norma instituidora da taxa seria a utilização do serviço público, ou seja, um comportamento do contribuinte. Sobre isso, reputamos como verdadeiras as considerações de Cairo Trévia Chagas:

Pode gerar confusão, nesse sentido, o emprego do termo “utilização”, em vez de “prestação” pelo legislador, fazendo que algum leitor incauto visse esse critério material tributado como fato do contribuinte, que estaria consumindo um serviço, sendo este o comportamento tributado. Contudo, há de se reconhecer que, como - por ficção jurídica, conforme será melhor desenvolvido adiante - o legislador admite que essa utilização seja efetiva ou meramente potencial, não há um comportamento do contribuinte sempre exigível para configurar o critério material, uma vez que pode ser cobrada a taxa mesmo que o contribuinte não usufrua efetivamente do serviço oferecido. O comportamento tributado, portanto, é o do Estado de prestar o serviço, corresponda ou não esse oferecimento a uma conduta do contribuinte.<sup>13</sup>

<sup>12</sup> CINTRA, Carlos César S. **Taxa de Turismo – hipótese de incidência – sujeição passiva – base de cálculo – pressupostos constitucionais inerentes às taxas.** Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 4, n. 21, maio/jun. 2006. p. 171.

<sup>13</sup> CHAGAS, Cairo Trévia. **A Ficção Jurídica como Hipótese de Incidência da Regra-Matriz Tributária de Taxa.** 2016. TCC (Graduação) - Curso de Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2016. p. 36.

Passa-se, então, a construir o real alcance contedutístico dos supramencionados critérios materiais legalmente definidos. Para isso, é válido ressaltar que o próprio Código Tributário Nacional cuida de explicar certos conceitos neles contidos, conforme exporemos adiante.

Recorre-se, a partir de agora, à linguagem descritiva da ciência do direito para, só então, enunciar-se o que se entende, para fins desse trabalho, como critério material da Regra-matriz Geral das Taxas.

Inicialmente, frisa-se o caráter eminentemente sinalagmático, de contraprestação, do tributo. A decorrência desta natureza é que a atividade estatal que comporá o critério material da norma instituidora sempre será uma prestação de serviço público ou um exercício de poder de polícia que, realizado em prol de um interesse público, seja direcionado a determinado grupo de contribuintes, de modo que eles arquem com o gasto oriundo da atividade por meio da taxa. Caso dessa forma não ocorresse, a defesa do interesse público por meio de um ato do Estado que, para atingir seus fins, necessitasse meramente ser direcionado à parte, seria arcado pelo todo por meio dos impostos.<sup>14</sup>

Sobre o caráter sinalagmático das taxas, Luis Eduardo Schoueri<sup>15</sup> dispõe: “Se a taxa é cobrada ‘em razão’ da atividade do Estado, tem-se nítida a ideia do sinalagma: a taxa é a contraprestação que o contribuinte paga ao Estado em razão de (por causa de) sua atuação em função daquele.”

Do mesmo modo, Paulo de Barros Carvalho:

Em qualquer das hipóteses previstas para a instituição de taxas – prestação de serviço público ou exercício do poder de polícia – o caráter sinalagmático deste tributo haverá de mostrar-se à evidência, como já lecionara Alberto Xavier e como bem sintetiza Edvaldo Brito, em preciosa colaboração ao 43º Congresso da “International Fiscal Association”.<sup>16</sup>

Por fim, é válido dizer que somente a atividade estatal contida no âmbito da competência do ente legislador poderá ser por ele descrita abstratamente na hipótese da regra-matriz da taxa. Sobre isso, Leandro Paulsen<sup>17</sup> expõe: “Efetivamente, cada ente federado tem competência para cobrar taxas pelo poder de polícia que exerça ou pelos serviços que preste no desempenho da sua competência político-administrativa.”

---

<sup>14</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 185-188.

<sup>15</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo, *loc. cit.*

<sup>16</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 63.

<sup>17</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: Completo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. p. 37.

Prestadas considerações comuns a ambas as atividades estatais passíveis de compor o critério material da norma impositiva do tributo taxa, chega-se à seguinte conclusão: ambas são atividades do Estado direcionadas a determinados indivíduos, e não à coletividade como um todo, geradoras de um gasto, realizadas por um ente federativo no regular exercício de sua competência e em prol do interesse público.

Passa-se, a partir de agora, a comentar as particularidades de cada uma das ações referidas, iniciando com o exercício regular do poder de polícia e passando para a prestação ou colocação a disposição de serviço público específico e divisível.

Sobre a primeira, o Código Tributário Nacional dispõe:

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 tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

Parágrafo único. Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder

Sobre isso, citamos, mais uma vez, Paulo de Barros Carvalho, por entendermos que ele explica de forma precisa o alcance da definição legal:

A Constituição de 1988, ao dispor sobre o sistema tributário brasileiro, permitiu que fossem instituídas taxas tendo como hipótese de incidência o exercício do poder de polícia (art. 145, III). Este se consubstancia na efetiva atuação dos órgãos da Administração Pública incumbidos de fiscalizar e controlar atividades dos particulares que possam, de alguma forma, prejudicar interesses da coletividade. Em síntese, a exigibilidade da “taxa de polícia” tem como pressuposto a existência de um serviço atrelado ao poder de polícia.<sup>18</sup>

Em síntese, portanto, o exercício do poder de polícia é a fiscalização estatal da atividade do indivíduo que viabiliza a limitação de seu direito ou liberdade, em prol do interesse público.

Por sua vez, a regularidade que caracterizará o exercício do poder de polícia para que ocorra sua subsunção à regra-matriz da taxa, explicada no parágrafo único do artigo 78 acima colacionado, exige a efetivação desse exercício pelo Estado, de forma que ele não poderá ser ficto.

Nesse sentido, pertinente a explicação de Luis Eduardo Schoueri:

Dessa forma, a taxa em questão apenas cabe na hipótese de efetivo poder de polícia. Corre, nesta matéria, presunção em favor do Poder Público, daquele exercício. Note-

---

<sup>18</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2015. P. 810.

se que, enquanto a taxa cobrada em razão de serviços públicos contempla o uso potencial (discutido a seguir), tal liberdade não se abre para o exercício de polícia.  
[...]

Por outro lado, não é necessário que o contribuinte tenha sido efetivamente fiscalizado, para que fique sujeito à taxa: Importa que o Estado tenha aparato de fiscalização e que o contribuinte esteja sujeito àquela.<sup>19</sup>

Desse modo, pelo menos para fins deste trabalho, consideraremos concluída a construção da definição do critério material da norma impositora da primeira subespécie de taxas. Como se falou, a estrutura verbo mais complemento inerente a esse critério possui o seguinte conteúdo: exercitar regularmente o poder de polícia.

Descrevendo esse conteúdo, temos que ele significará: fiscalizar, de forma efetiva, no regular exercício de sua competência legal, atividade do contribuinte, limitando seu direito ou liberdade em prol do interesse público e, com isso, gerando um gasto estatal.

Passa-se, de forma a concluir este tópico, à análise do critério material da norma impositora da segunda subespécie de taxa aqui tratada, para, enfim, finalizarmos as definições dos critérios materiais da Regra-matriz Geral das Taxas.

Trata-se de prestar ou colocar a disposição serviço público específico e divisível.

Quanto ao ‘colocar à disposição’, de forma que o serviço público seja apenas potencialmente utilizado pelo contribuinte, é válido ressaltar que só é passível de originar a relação jurídica tributária cujo objeto é a taxa quando se referir a serviço público de utilização compulsória.

É o que se extrai do inciso I do artigo 79 do Código Tributário Nacional:

Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o artigo 77 consideram-se:

I - utilizados pelo contribuinte:

a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;

b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;

O serviço público será de utilização compulsória quando, ao não utilizá-lo de forma efetiva, o contribuinte descumpra um dever jurídico. Nesse caso, sua simples colocação à disposição do indivíduo é passível de ser tributado por uma taxa.

Exemplificando o que se afirma, o multiplamente citado Schoueri ensina:

Assim, por exemplo, a taxa de esgoto é cobrada ainda que o Estado não consiga averiguar se o contribuinte de fato vale-se da rede pública. De nada adianta o contribuinte alegar, por exemplo, que seu esgoto é lançado diretamente à rua, já que, estando em efetivo funcionamento a atividade administrativa (ou seja: existindo rede pública de esgoto), o contribuinte tinha o dever de valer-se dela, não lançando seus dejetos em praça pública.<sup>20</sup>

<sup>19</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 190.

<sup>20</sup> *Ibid.*, p. 192.

Quanto à especificidade e à divisibilidade exigida do serviço público prestado ou colocado à disposição, o Código mais uma vez vai tratar de explicar:

Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o artigo 77 consideram-se:

I - utilizados pelo contribuinte:

[...]

II - específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade, ou de necessidades públicas;

III - divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.

Como já se discorreu, a doutrina, de uma forma geral, é econômica ao tratar da espécie tributária em questão. Referida economia é reforçada, ainda, quando se trata de definir e explicar didaticamente o que o ordenamento jurídico estabelece como serviço público específico e divisível.

Fugindo dessa regra, Luis Eduardo Schoueri traz útil ensinamento, pelo que, mais uma vez o utilizaremos como referência.

Com efeito, considerar-se-á como específico o serviço que tenha um começo e um fim, de modo que possa ser medido em unidade, e como divisível aquele que seja direcionado ao contribuinte e não à coletividade em geral.<sup>21</sup>

Por fim, é válido ressaltar que o serviço público que o Código Tributário Nacional estabelece como apto a compor a hipótese da regra-matriz da taxa é aquele que a Constituição não estabelece como gratuito. De fato, o que a Norma Maior estabelece como não sujeito a exigência de remuneração não pode ensejar o surgimento de um dever de prestar em virtude de disposição normativa oriunda de lei ordinária impositora.

Neste sentido, Leandro Paulsen preleciona:

Note-se que o art. 145 da CF fala da cobrança de taxas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições. Mas não podem cobrar taxa relativamente a serviços que a CF diz serem públicos e gratuitos, como os de saúde e de educação. Daí o advento da Súmula Vinculante 12: “A cobrança de taxa de matrícula nas universidades públicas viola o disposto no art. 206, IV, da Constituição Federal.”<sup>22</sup>

Dito isto, podemos definir o segundo possível critério material da Regra-matriz Geral das Taxas como sendo: prestar ou colocar à disposição serviço público específico e divisível.

Explicando a definição acima enunciada, temos que o critério tratado será: prestar ou colocar à disposição, este último no caso de serviço público de utilização compulsória,

<sup>21</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo, *loc. cit.*

<sup>22</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: Completo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. p. 38.

serviço não previsto como gratuito na Constituição, que possa ser medido em unidade e seja direcionado a contribuinte específico, visando o interesse público.

### **2.1.2 O critério espacial da regra-matriz das taxas**

O critério espacial, presente na hipótese da norma tributária, define o local em que, ocorrendo o comportamento previsto no critério material, reputa-se ocorrida a subsunção do fato à norma, ensejando o surgimento da obrigação tributária.

Discorrendo sobre o critério aqui tratado, Paulo de Barros vislumbra três diferentes tipos a compor as regras-matrizes de incidência tributária no Brasil:

Com efeito, temos impostos, como o de importação, em que o acontecimento apenas se produz em pontos predeterminados, chamados de repartições alfandegárias, e de número reduzido, levando-se em conta as dimensões do território nacional. Demora-se aqui o legislador, especificando as localidades habilitadas a receber os bens importados, ocasião em que procede com mais empenho no preparo do critério espacial da hipótese tributária.

É distinto o processo quanto a impostos que oneram a propriedade predial e territorial. A descrição normativa não fixa lugares exclusivos, não se detendo por oferecer um rol limitado de postos. Antes, prevê áreas, regiões, intervalos territoriais, extensos e dilatados, dentro dos quais, em qualquer de seus pontos, pode efetivar-se o evento. É o caso, por exemplo, do IPTU, em que são alcançados somente os bens imóveis situados nos limites interiores do perímetro urbano do Município. Diríamos que o critério de espaço mereceu uma relativa elaboração, estipulado que está de forma menos minuciosa, sem o cunho de singularidade que caracteriza a primeira espécie.

Por fim, exações do estilo do IPI ou do ICMS apresentam pequena participação elaborativa, no que tange ao fator condicionante de espaço, seja qual for o lugar em que o fato ocorra, dentro da latitude eficaz da norma, dão-se por propagados seus legítimos efeitos, não havendo falar-se de pontos particularmente determinados, ou de sub-regiões zelosamente delineadas. O critério espacial coincide, nesses hipóteses, com o âmbito de vigência territorial da lei.<sup>23</sup>

Desse modo, vislumbra-se a faculdade do legislador na composição do critério em estudo, a qual encontra limite, contudo, na vigência territorial da norma impositora.

Esta vigência territorial corresponderá ao território do ente legislante, exceto quando convênio ou lei complementar dispor de forma diferente, conforme autoriza o artigo 102 do Código Tributário Nacional<sup>24</sup>.

Desta feita, o critério espacial da taxa é aquele definido pelo legislador na elaboração da regra-matriz deste tributo, o qual não deve ultrapassar, entretanto, o limite territorial em que a norma produz seus efeitos.

---

<sup>23</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 269-270.

<sup>24</sup> Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.

### 2.1.3 O critério temporal da regra-matriz das taxas

O terceiro critério da hipótese da norma tributária em sentido estrito aqui tratada é o temporal.

Referido critério estabelece o momento em que, ocorrido um comportamento dentro de um local, sendo ambos previstos no antecedente normativo tributário, surge a relação jurídica onde um dos sujeitos terá o direito de receber e o outro o dever de prestar.

O conhecimento do critério temporal mostra fundamental importância, pois nos permite conhecer a norma que regulará o caso, conforme o princípio *tempus regit actum*.

Paulo de Barros Carvalho chama a atenção para os sucessivos equívocos legislativos e doutrinários em nomear o critério temporal como fato gerador, gerando confusões a obstarem o desenvolvimento dos estudos acerca do direito tributário:

O marco de tempo deve assinalar o surgimento de um direito subjetivo para o Estado (no sentido amplo) e de um dever jurídico para o sujeito passivo. Exarcebando a observação desse fenômeno, porém, os estudiosos, os legisladores e os jurisperitos passaram a dar nome de fato gerador dos impostos justamente ao critério temporal estabelecido na lei para cada um, o que muito contribuiu para o desalinhamento teórico formado em derredor de gravames como o IPI e o ICMS, cuja consistência material sempre experimentou profundas divergências conceituais.<sup>25</sup>

Aqui também vislumbramos ampla liberdade do legislador no estabelecimento do conteúdo do critério. Para exemplificar esta liberdade, analisaremos o caso do Imposto de Importação.

O Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, suporte físico da norma instituidora do supracitado imposto, estabelece como critério material, em seu artigo 1º<sup>26</sup>, adentrar mercadoria estrangeira em território nacional, mas fixa como critério temporal, em seu artigo 23<sup>27</sup>, o registro de importação. Desta forma, de modo independente ao momento de realização da conduta, entrada da mercadoria estrangeira em território nacional, a obrigação tributária só terá nascido no momento do supracitado registro.

É válido ressaltar, todavia, que entendemos que o critério temporal não pode estar completamente desvinculado da concretização real do comportamento previsto no critério

---

<sup>25</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 272.

<sup>26</sup> Art.1º - O Imposto sobre a Importação incide sobre mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no Território Nacional.

<sup>27</sup> Art. 23 - Quando se tratar de mercadoria despachada para consumo, considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro, na repartição aduaneira, da declaração a que se refere o artigo 44.

material, sob pena de termos um antecedente normativo que contenha critérios estranhos entre si.

Concluimos, portanto, definindo o critério temporal das taxas como o momento escolhido pelo legislador para, ocorrendo a ação estatal contida no critério material da norma, dentro do local previsto no critério espacial, fazer surgir a relação jurídica que a tenha como objeto.

#### ***2.1.4 O critério pessoal da regra-matriz das taxas***

Chegando ao prescritor da norma, trataremos do primeiro dos seus critérios.

O critério pessoal é composto pelos sujeitos da relação jurídica surgida quando há subsunção de fato ocorrido na realidade à hipótese da regra-matriz de incidência de um tributo, quais sejam o sujeito passivo e o sujeito ativo.

Nesse sentido, Luis Eduardo Schoueri ensina:

Daí a obrigação tributária instaurada como consequente normativo da regra matriz de incidência denotar uma relação entre sujeito ativo e sujeito passivo, tendo por objeto o pagamento do tributo. Desdobra-se seu estudo, pois, na compreensão de seus critérios pessoal (sujeito ativo e passivo) e quantitativo (base de cálculo e alíquota).<sup>28</sup>

Dentro da referida relação, o sujeito passivo será detentor do dever de cumprir a prestação pecuniária e o sujeito ativo será detentor do direito de vê-la cumprida.

Especificamente quando a referida prestação pecuniária compulsória for uma taxa, o sujeito ativo será o ente federado autor do comportamento estatal previsto na hipótese da norma, que receberá do sujeito passivo, o contribuinte a quem a atividade é direcionada, a contraprestação pelos gastos realizados.

Desse modo, o critério pessoal da regra-matriz de incidência das taxas é formado pelo sujeito ativo, titular do direito de ver cumprida a prestação pecuniária, que corresponderá ao ente federado autor do comportamento estatal tributado, e pelo sujeito passivo, titular do dever de cumprir a prestação pecuniária, que corresponderá ao indivíduo a quem o serviço público específico e divisível ou o exercício regular do poder de polícia é direcionado.

---

<sup>28</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 539.

### 2.1.5 O critério quantitativo da regra-matriz das taxas

O último dos critérios da Regra-matriz de Incidência das Taxas aqui tratado se mostra de observância fundamental, conforme verificaremos, motivo pelo qual discorreremos de forma mais prolongada sobre ele, como fizemos com o critério material e diferentemente do que aconteceu com os demais.

O critério em questão é composto por dois elementos da norma que, juntos, vão quantificar o tributo, determinando o exato valor monetário da prestação objeto da obrigação tributária. Os dois elementos são a base de cálculo e a alíquota.

A base de cálculo é a grandeza dimensiva do critério material, como ensina Paulo de Barros Carvalho<sup>29</sup>, na medida em que mede o comportamento que irá compor o núcleo da hipótese.

Essa ligação íntima com a hipótese de incidência torna o conhecimento da base de cálculo fundamental para que se conheça a própria natureza da norma impositora e, conseqüentemente, do tributo por ela instituído. De fato, desvendando o elemento dimensivo, sabemos qual o comportamento que, em realidade, está sendo tributado, o que nos permite concluir pela instituição, por exemplo, de um imposto quando, muitas vezes, o gravame se encontrava sob a nomenclatura de taxa.

Constatando o acima exposto, o multiplamente citado Paulo de Barros Carvalho conclui como sendo três as funções da grandeza aqui comentada, como se verifica:

A versatilidade categorial desse instrumento jurídico se apresenta em três funções distintas: a) medir as proporções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma.<sup>30</sup>

A alíquota, por sua vez, é grandeza fixada pelo legislador da norma tributária de forma que, congregada com a base de cálculo, delimite com exatidão o valor do objeto da obrigação que surge com a concretização do fato jurídico.

Desse modo, vislumbra-se aqui o forte cunho político desta fixação. Contudo, é óbvio que esta faculdade do ente legislante no estabelecimento da alíquota não é ilimitada. Podemos citar, rapidamente, por exemplo, o Princípio da Vedação ao Efeito de Confisco como barreira à estipulação de alíquotas que acarretem tributos com valores exacerbados.

Especificamente com relação às taxas, as alíquotas previstas nos consequentes de suas normas instituidoras terão outro limite, como veremos adiante.

---

<sup>29</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 325.

<sup>30</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, *loc. cit.*

Dito o que reputamos essencial, para fins deste trabalho, acerca dos dois elementos que compõem o critério quantitativo da norma tributária, passaremos a analisá-los dentro da Regra-matriz Geral das Taxas.

Inicialmente, no que se refere à base de cálculo, norma constitucional prescreve a impossibilidade de que seja própria de imposto:

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

[...]

§ 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

De fato, mesmo que o constituinte não tivesse se preocupado em legislar a norma em comento, não se poderia chegar à conclusão diversa. O instituto jurídico da base de cálculo se presta, como vimos, a mensurar o comportamento do critério material da norma.

Ora, se o fato tributado na norma impositora do imposto é um comportamento próprio do contribuinte e, pelo contrário, o fato tributado na norma impositora da taxa é um comportamento estatal, ou seja, próprio do sujeito ativo da relação obrigacional, as bases de cálculo a ele relacionadas jamais poderiam ser idênticas.

Nesse sentido, Hugo de Brito Machado:

Na verdade, não é preciso que determinada grandeza tenha servido para incidência de impostos. Nem que tenha servido para o cálculo de um imposto qualquer. Basta que seja própria, vale dizer, seja adequada para o cálculo de impostos. Se a grandeza é própria, ou adequada, para o cálculo de imposto, é porque não é pertinente à atividade estatal, mas à vida do contribuinte. Logo, não tendo pertinência à atividade estatal, que constitui fato gerador da taxa, não poderá ser sua base de cálculo.<sup>31</sup>

A alíquota da taxa, por sua vez, terá que ser fixada de forma que se congrege à base de cálculo que mensura o comportamento estatal e resulte, pelo menos por aproximação<sup>32</sup>, em valor igual ao do gasto efetuado pelo Estado. Isso em virtude do caráter sinalagmático das taxas que, como vimos, não têm como objetivo captar recursos, mas sim contraprestacionar o valor despendido pelo sujeito ativo ao praticar atividade direcionada ao contribuinte. Sobre isso, ensina Cairo Trévia Chagas:

<sup>31</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 442.

<sup>32</sup> Cf. CINTRA, Carlos César S. **Taxa de Turismo – hipótese de incidência – sujeição passiva – base de cálculo – pressupostos constitucionais inerentes às taxas**. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 4, n. 21, maio/jun. 2006. p. 176: “Obviamente que o fato de a base de cálculo das taxas ter de ser uma grandez que identifique o dispêndio do Estado proveniente de realização de certa atividade pública não significa que se exija uma utópica precisão infinitesimal (“igualdade matemática”) por parte do legislador. Em razão das reconhecidas dificuldades de fixação do custo real daquilo que proporciona a exigência das taxas é que a doutrina dominante contenta-se com a adoção de uma sensate, razoável e comedida proporcionalidade entre os preditos termos.”

Já acerca das alíquotas, devem elas ser impostas de modo a prestigiar a característica peculiar dos tributos vinculados, a retributividade. Essa característica está relacionada, também, com a base de cálculo, pois a quantidade de unidades de serviço público destinados são calculadas justamente com o fito de realizar a retributividade, ou seja, de aferir quanto foi o custo que cada um dos contribuintes gerou para o Ente tributante.<sup>33</sup>

Completamente desvirtuado de seu objetivo restaria o critério material da taxa, caso inexistisse a correspondência em comento. Isto porque, se fosse facultado ao ente cobrar o valor que o interessasse pelo exercício regular do poder de polícia e pela prestação de serviço público específico e divisível, estes comportamentos estatais passariam a ser exercidos não em função direta do interesse público, mas com a finalidade primeira de arrecadar.

Sobre isso, mais uma vez, cita-se Hugo de Brito Machado:

Realmente, a especificidade da taxa reside em que seu fato gerador é uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Essa ideia de vinculação do fato gerador da taxa a uma atividade estatal específica restaria inteiramente inútil se pudesse o legislador estabelecer critério para a determinação do valor da taxa desvinculado totalmente do custo da atividade estatal à qual diz respeito. A diferença entre taxa e imposto seria simples questão de palavras.<sup>34</sup>

Conclui-se, então, constatando que o critério quantitativo da Regra-matriz Geral das Taxas será composto por uma base de cálculo que mensurará a atividade estatal constante no critério material e uma alíquota estipulada pelo legislador de forma a, conjugada com a base de cálculo, resultar em valor compatível com o gasto estatal.

Finaliza-se, assim, a delimitação da Regra-matriz de Incidência Tributária Geral das Taxas, por meio da construção do alcance conteudístico de seus critérios. Conhecendo, a fundo, a norma que trata de sua imposição, entendeu-se a natureza do tributo em comento, conforme se comentou antes do início desta análise.

Passa-se, agora, portanto, à construção da Regra-matriz de Incidência Específica da Taxa de Turismo de Jericoacoara para que, só então, possa-se chegar ao objetivo maior deste trabalho: verificar a sua validade em face da regra-matriz geral, cotejando os critérios de ambas.

---

<sup>33</sup> CHAGAS, Cairo Trévia. *A Ficção Jurídica como Hipótese de Incidência da Regra-Matriz Tributária de Taxa*. 2016. TCC (Graduação) - Curso de Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2016. p. 47.

<sup>34</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 443

### 3 A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DA TAXA DE TURISMO DE JERICOACOARA

O município cearense de Jijoca de Jericoacoara, por meio do artigo 180 da Lei Municipal 107 de 16 de outubro de 2015, instituiu taxa a ser cobrada de turistas que visitem a Vila de Jericoacoara.

Posteriormente, o referido Ente promulgou novo dispositivo normativo, qual seja a Lei 459 de 31 de janeiro de 2017, que alterou o *caput* do supracitado artigo e, assim, trouxe significativas mudanças à regra-matriz original da taxa de turismo em comento.

Após a instituição do tributo, ainda no ano de 2015, por meio de norma que veio a ser significativamente alterada no início de 2017, o poder executivo municipal publicou o Decreto 31 de 30 de junho de 2017, regulamentando a regra-matriz modificada. A partir de então, a Taxa de Turismo de Jericoacoara passou a ser efetivamente cobrada.

Chamada de ‘taxa de turismo sustentável’ pelo legislador de sua norma impositora, o tributo em estudo integra o conjunto de taxas impostas pelos entes federados brasileiros de forma a buscar a contraprestação à atividade estatal exercida em locais de grande atratividade turística. Desse grupo, o exemplo mais famoso, talvez, seja a Taxa de Preservação Ambiental de Fernando de Noronha, criada ainda em 1989 e, ao que nos parece, fonte de grande inspiração para o legislador de Jijoca, tendo em vista a semelhança de disposição de palavras entre os dispositivos legais que comportam as normas instituidoras de ambas.

Nesse capítulo, apresentaremos o que prescreve a supracitada Lei de Jijoca do Ceará, na parte que versa sobre a imposição tributária em questão, extraindo dela o juízo normativo a ser estudado por meio da Teoria da Regra-matriz de Incidência Tributária. Para isso, usaremos as noções apresentadas no capítulo anterior, de forma a viabilizar a correta abstração do conteúdo dos cinco critérios que compõem a chamada norma jurídica tributária em sentido estrito.<sup>35</sup>

Ressalta-se, por fim, que não se busca, neste trabalho, esgotar todas as questões passíveis de invalidar a Taxa de Turismo de Jericoacoara, visto que se trataria de objeto extremamente extenso para a natureza deste estudo científico. Desse modo, não nos foge à percepção possíveis agressões ao princípio da anterioridade ou ao princípio da não-vinculação

---

<sup>35</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2016.

das receitas tributárias<sup>36</sup>, mas focar-se-á a análise no objetivo já exposto, qual seja verificar a compatibilidade da regra-matriz específica do tributo instituído pelo ente municipal cearense em face da Regra-matriz Geral das Taxas.

### 3.1 O critério material da Regra-matriz da Taxa de Turismo de Jericoacoara

Conforme visto, o critério material da norma, núcleo da hipótese, é comportamento de pessoa representado pela estrutura verbo mais complemento.

Nas taxas, há dois comportamentos possíveis, prestação ou colocação à disposição de serviço público específico e divisível e o exercício regular do poder de polícia.

No que tange à Taxa de Turismo de Jericoacoara, o legislador de Jijoca sobre ela dispôs dentro de título próprio para a subespécie de taxas cujo comportamento envolve o serviço público. Contudo, a mera alcunha dada pelo ente competente ao tributo não serve para que se conheça, de fato, a norma, conforme preceitua de forma clara o artigo 4º do Código Tributário Nacional.<sup>37</sup> Desta feita, faz-se mister a análise do artigo 180, *caput*, da Lei Municipal 107/2015, com redação alterada pela Lei 459/2017 de Jijoca do Ceará:

Art. 180. Fica instituída a Taxa de Turismo Sustentável, destinada a assegurar a manutenção das condições ambientais e ecológicas no município de Jijoca de Jericoacoara e da Vila de Jericoacoara, incidente sobre a permanência de pessoas na Vila de Jericoacoara possuindo como fato gerador a utilização, efetiva ou potencial, por parte das pessoas visitantes, da infra-estrutura física implantada e do acesso e fruição ao patrimônio natural da Vila de Jericoacoara.

Supracitado artigo, ao dispor sobre determinada conduta e afirmar que ela será fato gerador do tributo, nos mostra que esse termo, no presente caso, é utilizado para representar o critério material da norma. Analisar-se-á, portanto, o que a prescrição legal acima considera como fato gerador, ou seja a ‘utilização, efetiva ou potencial, por parte das pessoas visitantes, da infra-estrutura física implantada e do acesso e fruição ao patrimônio natural da Vila de Jericoacoara’.

Antes de se iniciar a análise da norma em evidência, cumpre-se fazer um comentário. Não nos foge à vista a possibilidade de que o município de Jijoca busque, em verdade, tributar, por meio da Taxa de Turismo Sustentável de Jericoacoara, a utilização da infraestrutura e do patrimônio natural presentes na Vila de Jericoacoara, entendimento que

---

<sup>36</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 632596. **Diário de Justiça Eletrônico**. Brasília.

<sup>37</sup> 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;

pode ser extraído de rápida interpretação literal. Se assim o for, a inconstitucionalidade da taxa é conclusão necessária, antes mesmo de aprofundarmos qualquer estudo. É que referido comportamento foge da competência dada pela Constituição Federal para instituição desta espécie tributária. Sobre isso, são precisas as palavras de Roque Antonio Carraza<sup>38</sup>: “Adiantamos que no Brasil, ao contrário do que se dá em outros Países, a utilização de bens do domínio público não é uma das *hipóteses de incidência possíveis* das taxas.”

Vislumbrando, contudo, a necessidade de se aprofundar o estudo, na hipótese em que não seja essa a conduta contida no núcleo do descritor normativo da taxa em estudo, considerar-se-á como premissa deste trabalho que a disposição literal do artigo 180 da Lei 459/2017 é mera atecnia do legislador, comum na linguagem jurídica.<sup>39</sup> Deste modo, prossigamos.

Repetindo o que ocorre com o artigo 77 Código Tributário Nacional ao definir a taxa, o legislador municipal comete equívoco e expressa o ato tributado como se fosse comportamento do contribuinte, afirmando a utilização por parte das pessoas visitantes. Sabem-se que, no caso das taxas, não é o que ocorre. Se assim o fosse, ao prever ‘utilização potencial’, qualquer ato do contribuinte ou do Estado seria prescindível para o surgimento da relação obrigacional com o dever de prestar taxa, o que não é possível.<sup>40</sup> Seu critério material sempre será uma ação estatal, contraprestacionada em virtude do caráter sinalagmático deste tributo.

Interpretamos os dizeres legais, portanto, buscando o comportamento do ente por trás da ação do contribuinte expressa.

Da análise realizada, observa-se que o próprio uso do termo ‘utilização efetiva e potencial’ indica a presença do critério material das taxas que envolve o serviço público. Isso em virtude da relação entre a utilização efetiva e a prestação e, por outro lado, da utilização potencial com a colocação à disposição de serviço público específico e divisível. Ademais, o termo utilizar, significando aproveitar ou fazer uso<sup>41</sup>, é figura estranha à fiscalização vinculada à limitação de liberdade ou direito individual, atividade própria do exercício do poder de polícia.

Desta feita, entende-se que as atividades estatais em questão se tratam de prestação de serviço público, confirmando a nomenclatura utilizada pelo legislador. Resta

---

<sup>38</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 628.

<sup>39</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 38.

<sup>40</sup> CHAGAS, Cairo Trévia, *loc. cit.*

<sup>41</sup> AMORA, Antônio Soares. **Minidicionário Soares Amora da língua portuguesa**. São Paulo: Saraiva. p. 751.

apenas trazer essas atividades para dentro da estrutura verbo mais complemento, própria do aspecto normativo estudado. Ora, vislumbrando que se trata de serviço cujo objeto é a infraestrutura implantada e o patrimônio natural, só podemos concluir que se trata de serviço de manutenção. Tal dedução se faz a partir da premissa de que não é possível que haja um serviço de implantação ou de construção do patrimônio natural da Vila.

Feitas estas considerações, reputa-se conhecido o critério material da regra-matriz estudada. É a prestação ou colocação à disposição de serviço de manutenção da infraestrutura física implantada, do acesso e do patrimônio natural da Vila de Jericoacoara.

### **3.2 O critério espacial da Regra-matriz da Taxa de Turismo de Jericoacoara**

O legislador de Jijoca havia sido econômico, na redação original do artigo 180 da Lei Municipal 107/2015, ao tratar do critério espacial da regra-matriz estudada, tornando necessária a observância do feixe de informações contido no diploma legal para que se chegasse ao conteúdo buscado.<sup>42</sup>

Contudo, a nova redação do supracitado artigo não deixa grandes margens a dúvidas, se não vejamos:

Art. 180. Fica instituída a Taxa de Turismo Sustentável, destinada a assegurar a manutenção das condições ambientais e ecológicas no município de Jijoca de Jericoacoara e da Vila de Jericoacoara, incidente sobre a permanência de pessoas na Vila de Jericoacoara possuindo como fato gerador a utilização, efetiva ou potencial, por parte das pessoas visitantes, da infra-estrutura física implantada e do acesso e fruição ao patrimônio natural da Vila de Jericoacoara.

De fato, ao enunciar comportamento envolvendo infraestrutura e patrimônio contidos na Vila de Jericoacoara, a Lei dá pistas sobre qual seja o local em que, ocorrendo o comportamento previsto no critério material, delimitado por um critério de tempo, reputa-se ocorrido a subsunção do fato à hipótese da norma tributária. Contudo, é ao afirmar a incidência nessa Vila, denotando exclusividade, que se torna claro o conteúdo do aspecto normativo sob análise.

O critério espacial buscado, portanto, é a área da Vila de Jericoacoara localizada dentro do território do município de Jijoca de Jericoacoara.

Passa-se, assim, à análise do último critério do descritor normativo aqui tratado.

---

<sup>42</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2016.

### 3.3 O critério temporal da Regra-matriz da Taxa de Turismo de Jericoacoara

O critério temporal, como já exposto no segundo tópico deste trabalho, indica o momento em que se reputa ocorrida a subsunção do fato concreto com a previsão abstrata da hipótese da regra-matriz de incidência tributária, fazendo nascer a relação obrigacional que terá como objeto o tributo.

No que concerne, especificamente, à Taxa de Turismo de Jericoacoara, repete-se o que, inicialmente, ocorreu com o critério espacial, tendo o legislador pouco ou nada tratado especificamente sobre o assunto.

Nem mesmo no recorrente equívoco que vicia os diplomas legislativos tributários brasileiros, qual seja o de tratar do critério temporal como fato gerador, incorreu o ente legislante.<sup>43</sup> Caso o tivesse feito, teria nos dado claras pistas acerca do conteúdo do aspecto estudado.

Desta feita, resta a análise cuidadosa do que dispõe o texto legislativo para que se delimite com correção o critério temporal da norma dele oriunda. Vejamos, portanto, o que expressa o §1º do artigo 180 da Lei Municipal 107/2015: "§1º - A Taxa de Turismo Sustentável, instituída por esta Lei Complementar, será cobrada dos turistas por diária, nos hotéis, pousadas, resorts, albergues e similares o valor de R\$ 5,00 (cinco reais).".

Breve estudo do dispositivo acima exposto é suficiente para que se perceba que ele trata de forma objetiva do critério quantitativo da norma. Contudo, percebe-se que ele vincula a cobrança da taxa à estadia em hotéis ou similares, resultando no entendimento de que, ocorrendo o comportamento previsto no critério material dentro da Vila de Jericoacoara, ainda assim não haveria o dever de prestar, caso não fosse dada entrada em estabelecimento hoteleiro.

Ora, se o marco de tempo referente a esta entrada é o elemento faltante para, que junto com o critério material e o espacial, reputemos nascida a obrigação tributária, só se pode concluir que ele é justamente o critério temporal que completará a hipótese normativa aqui estudada.

Feitas essas considerações, passa-se à construção dos critérios do consequente da regra-matriz que impõe a Taxa de Turismo de Jericoacoara.

---

<sup>43</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, *loc. cit.*

### 3.4 O critério pessoal da Regra-matriz da Taxa de Turismo de Jericoacoara

Chega-se, agora, ao primeiro critério do consequente normativo que prescreve o dever de pagar a Taxa de Turismo de Jericoacoara. É justamente o critério pessoal, composto pelos sujeitos ativo e passivo da relação obrigacional surgida após a constatação da descrição normativa hipotética na realidade.

Já se constatou, quando do estudo do critério pessoal da Regra-matriz Geral das Taxas, que, quando a norma tratar da imposição desta espécie de tributo, o sujeito ativo será o ente autor do comportamento estatal tributado. Ademais, verificou-se que o ente federado só poderá instituir e arrecadar a taxa que contraprestacione gasto oriundo de atividade própria.

No presente caso, portanto, o sujeito ativo é o próprio Município de Jijoca do Ceará, autor da Lei impositiva da taxa estudada e das atividades que comporão o critério material da norma.

O sujeito passivo, ou seja, o detentor da obrigação de prestar pecuniariamente ao sujeito ativo, é tratado de forma expressa pela Lei Municipal 107/2015, tanto que sua definição, ocorrida no §1º do artigo 180, é repetida no §2º, se não vejamos:

§1º - A Taxa de Turismo Sustentável, instituída por esta Lei Complementar, será cobrada dos turistas por diária, nos hotéis, pousadas, resorts, albergues e similares o valor de R\$ 5,00 (cinco reais).

§2º - A Taxa de Turismo Sustentável será cobrada a todas as pessoas, não residente ou domiciliadas no Município de Jijoca de Jericoacoara, que estejam em visita de caráter turístico.

Conclui-se, portanto, que o sujeito passivo da regra-matriz estudada é o turista, ou seja, a pessoa que viaja ao município de Jijoca com o intuito de diversão.<sup>44</sup> Visualiza-se que o §2º acima colacionado dispõe, de forma clara, no sentido da exclusão dos domiciliados e residentes no município do polo passivo da obrigação prescrita, isentando-os do pagamento da taxa de turismo. Acredita-se que a referida menção é desnecessária, visto que os indivíduos isentos não se enquadram na própria definição de turista, sujeito estabelecido pela norma como contribuinte da taxa imposta.

Conhecidos os sujeitos da relação jurídica surgida após subsunção do fato à norma tributária, resta delimitado o critério pessoal da Regra-Matriz de Incidência Tributária da Taxa de Turismo de Jericoacoara.

---

<sup>44</sup> AMORA, Antônio Soares. **Minidicionário Soares Amora da língua portuguesa**. São Paulo: Saraiva. p. 745.

### 3.5 O critério quantitativo da Regra-matriz da Taxa de Turismo de Jericoacoara

Ao quantificar o tributo, estabelecendo o valor pecuniário da prestação compulsória objeto da relação obrigacional tributária, o critério quantitativo congrega seus dois componentes, a base de cálculo e a alíquota.

Na norma em estudo, estas grandezas serão do tipo específico, que se difere do tipo *ad valorem*, mais comum nos tributos nacionais, nos termos ensinados por Hugo de Brito Machado ao tratar dos impostos sobre o comércio exterior:

Existem duas espécies de alíquotas no imposto de importação. Uma é a chamada alíquota *específica*, que é expressa por uma quantia determinada, em função da unidade de quantificação dos bens importados. Assim, diz-se que o imposto corresponderá a tantos reais por cada metro, ou quilo, ou outra unidade qualquer de medida do produto. A outra é a *ad valorem*, indicada em porcentagem a ser calculada sobre o valor do bem.

[...]

Nos termos do Código Tributário Nacional, quando a alíquota for específica, a base de cálculo é a unidade de medida adotada pela lei para o caso (art. 20, I). Quando a alíquota for *ad valorem*, a base de cálculo é o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou lugar de entrada do produto no País (CTN, art. 20, II).<sup>45</sup>

Em síntese, a base de cálculo e a alíquota serão específicos quando a primeira corresponder a uma unidade de medida e a segunda for um valor determinado, de forma que o *quantum* tributário seja o resultado da multiplicação de ambas.

O dispositivo legal que serve de suporte físico para a norma impositora da Taxa de Turismo de Jericoacoara, mais precisamente em seu artigo 180, §1º, enuncia:<sup>46</sup> ”§1º - A Taxa de Turismo Sustentável, instituída por esta Lei Complementar, será cobrada dos turistas por diária, nos hotéis, pousadas, resorts, albergues e similares o valor de R\$ 5,00 (cinco reais).”.

Vislumbra-se, dessa forma, uma base de cálculo representada pela quantidade de diárias contratadas junto a hotéis e similares. Por sua vez, a alíquota terá o valor determinado de cinco reais. Desse modo, ao contratar, por exemplo, dez diárias, o contribuinte, turista, pela conjugação com a alíquota de cinco reais, deverá realizar prestação ao Município de Jijoca no valor de cinquenta reais.

<sup>45</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 311-313.

<sup>46</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2016.

## **4 A ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE OS CRITÉRIOS DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DA TAXA DE TURISMO DE JERICOACOARA E DA REGRA-MATRIZ GERAL DAS TAXAS**

Conhecidos os cinco critérios da regra-matriz estudada, chega-se ao ponto principal deste trabalho, onde será feito o cotejo dos critérios contidos na referida norma com os critérios da Regra-matriz Geral das Taxas estudados no segundo tópico. Realizado esta análise comparativa, poder-se-á, enfim, concluir pela validade ou invalidade da norma impositora elaborada pelo legislador de Jijoca de Jericoacoara e, conseqüentemente, da taxa por ela instituída.

### **4.1 A análise comparativa entre os critérios materiais da Regra-matriz de Incidência da Taxa de Turismo de Jericoacoara e da Regra-matriz Geral das Taxas**

Para fins de realizar o objetivo deste tópico e, conseqüentemente, parte do objetivo maior deste estudo, relembra-se o que se compreendeu como critério material da Regra-matriz Geral das Taxas, no que se refere à subespécie de taxa dos serviços públicos: prestar ou colocar à disposição serviço público específico e divisível.

Explicando a supracitada síntese, temos que o critério material será: prestar ou colocar à disposição, este último no caso de serviço público de utilização compulsória, serviço não previsto como gratuito na Constituição, que possa ser medido em unidade e seja direcionado a contribuinte específico, visando o interesse público.

Feita esta primeira etapa, enunciaremos, novamente, o que se entende como critério material da Regra-matriz da Taxa de Turismo de Jericoacoara: prestação ou colocação à disposição de serviço de manutenção da infraestrutura física implantada, do acesso e do patrimônio natural da Vila de Jericoacoara.

Concluídas as duas exposições, tratar-se-á de compará-las, com o fito de verificar se ocorre a necessária adequação da última à primeira.

Verifica-se que o comportamento tributado pela regra-matriz do tributo instituído pelo Município de Jijoca de Jericoacoara envolve o colocar à disposição. Ora, quando se trata de taxas, sabe-se que a prestação do serviço público prevista na hipótese de sua norma impositora se relaciona com a utilização efetiva do mesmo pelo contribuinte, enquanto o colocar à disposição se refere a uma utilização meramente potencial do comportamento estatal.

Dito isto, vislumbra-se pela definição do núcleo da hipótese da Regra-matriz Geral das Taxas que a atividade do Estado apenas potencialmente utilizada pelo contribuinte só pode compor o critério sob análise quando se referir a serviço público de utilização compulsória, ou seja, o serviço cujo desprezo acarrete o descumprimento de um dever prévio do contribuinte. Somente nesses casos, o comportamento estatal direcionado ao indivíduo, mas por ele não usufruído, poderá ser tributado por taxa.

Inicia-se, desse modo, o cotejamento buscado, averiguando se o serviço público objeto do comportamento que corresponde ao critério material da Taxa de Jericoacoara é de utilização compulsória e, portanto, se a mera disponibilização dele pode ser tributada.

Ora, pelo exposto, se observa que a resposta para o que se busca conhecer passa necessariamente pela seguinte pergunta: serviço de manutenção da infraestrutura física implantada, do acesso e do patrimônio natural da Vila de Jericoacoara é compulsório?

À primeira vista pode parecer que sim. De fato, por exemplo, o contribuinte precisa utilizar o serviço de manutenção da infraestrutura física de esgoto da vila, com o fito de viabilizar o devido saneamento, pois caso contrário ele estaria fadado a jogar seus dejetos no meio-ambiente, poluindo-o.

O mesmo ocorre com relação ao acesso à Vila e ao seu patrimônio natural? A resposta é não, conforme se verifica.

Primeiramente, é válido colacionar a definição de patrimônio natural dada pelo Decreto Legislativo nº 74, de 30 de junho de 1977, o qual ratifica texto da Organização das Nações Unidas para a Educação, a Ciência e a Cultura, UNESCO, que em seu artigo 2º dispõe:

#### ARTIGO 2º

Para os fins da presente convenção serão considerados como patrimônio natural":

- os monumentos naturais constituídos por formações físicas e biológicas ou por grupos de tais formações, que tenham valor universal excepcional do ponto de vista estético ou científico;
- as formações geológicas e fisiográficas e as áreas nitidamente delimitadas que constituam o habitat de espécies animais e vegetais ameaçadas, e que tenham valor universal excepcional do ponto de vista da ciência ou da conservação;
- os lugares notáveis naturais ou as zonas naturais nitidamente delimitadas, que tenham valor universal excepcional do ponto de vista da ciência, da conservação ou da beleza natural

Para pegar, portanto, exemplo de patrimônio natural da área turística estudada, vamos falar das dunas de Jericoacoara. Desse modo, vamos fazer um pequeno exercício para que, finalmente, possamos chegar à conclusão já apresentada acerca da compulsoriedade do serviço em análise.

Determinado viajante resolve visitar a Vila de Jericoacoara. Cansado após longa temporada de trabalho, ele resolve passar os dias na área turística somente aproveitando o que o seu hotel tem a oferecer. Deixou, portanto, de usufruir do serviço de limpeza das dunas visitadas pelos turistas, prestado com o fito de preservá-la.

Em data posterior, o mesmo turista, novamente voltando à Vila, resolve conhecer tudo que sua natureza exuberante tem a oferecer. Contrata, todavia, na cidade de Jijoca, um serviço de buggy, que o leva à área turística por meio de rota alternativa que passa pela praia, deixando de utilizar o acesso tradicional. Nesse caso, o visitante deixou de usufruir do serviço de manutenção da estrada de acesso à Vila.

Enquanto no primeiro caso ocorreu a utilização meramente potencial do serviço de manutenção do patrimônio natural, no segundo caso ocorreu a mesma situação, mas com o serviço de manutenção do acesso. Não se vislumbra, contudo, em nenhum dos dois, qualquer infração ou descumprimento de dever pelo contribuinte, que, de forma completamente legítima, deixou de utilizar a atividade estatal.

Assim, conforme foi adiantado, a mera colocação à disposição não pode compor o critério material da norma impositora em análise, devido à ausência de obrigatoriedade de utilização do comportamento estatal nela previsto.

Superada essa questão, passa-se à próxima. A Regra-matriz Geral das Taxas não admite que o serviço público objeto de comportamento estatal previsto no seu critério material seja serviço constitucionalmente previsto como gratuito. É o caso, por exemplo, dos serviços de educação e de saúde.<sup>47</sup>

Desta feita, o serviço de manutenção de infraestrutura e de patrimônio natural, objeto do comportamento tributado na Taxa de Turismo Sustentável de Jericoacoara, só comporia critério material válido na inexistência de norma constitucional que vede a cobrança de contraprestação a ele referenciada.

É o que se verifica na realidade. Não se vislumbra qualquer mandamento da Constituição Federal que proíba a retributividade ao serviço citado.

Não se constatando qualquer enunciado básico aceito que contradiga o acima exposto, o reputaremos como verdadeiro, embora possa a qualquer momento ser falseado<sup>48</sup>. Neste ponto, portanto, os critérios materiais das regras-matrizes específica e geral sob análise são compatíveis.

---

<sup>47</sup> PAULSEN, Leandro, *loc. cit.*

<sup>48</sup> POPPER, Karl R.. **A lógica da pesquisa científica**. São Paulo: Cultrix, 2013.

Ultrapassada mais esta etapa, concluir-se-á o cotejamento de núcleos hipotéticos analisando se o comportamento tributado por meio da Taxa de Jericoacoara envolve serviço público específico e divisível.

No início deste subtópico, viu-se que a especificidade e a divisibilidade do serviço compõem a definição do critério material da Regra-matriz Geral das Taxas. Ao explicar a referida definição, verificou-se que serviço público específico e divisível é aquele que possa ser medido em unidade e seja direcionado a contribuinte específico, não à toda a coletividade.

No Brasil, observa-se grande quantidade de taxas instituídas pelos entes que não obedecem a esse requisito fundamental, objeto de previsão constitucional, que proíbe que o fato do Estado descrito na hipótese normativa tributária da taxa seja uma prestação de serviço público não específico e indivisível.

Talvez, o exemplo mais famoso e mais comum de regras-matrizes inválidas em virtude do supracitado vício seja o da taxa de iluminação pública. De fato, são múltiplos os julgados do Supremo Tribunal Federal, que constam do final da década de noventa, declarando a inconstitucionalidade de diversas destas taxas instituídas por municípios, em virtude da carência de especificidade e divisibilidade do serviço de iluminação pública, que era o comportamento estatal por elas tributado.

Nesse contexto, para se entender com mais precisão o que a norma constitucional pretende por ‘específico e divisível’, lembrar-se-á, primeiramente, o que se concluiu no início deste trabalho, utilizando os ensinamentos de Luís Eduardo Schoueri, ao se construir a regra-matriz geral das taxas. Posteriormente, analisar-se-á as fundamentações das já citadas decisões da Corte Constitucional referentes à Taxa de Iluminação Pública, vislumbrando a grande quantidade de preciosa linguagem científica utilizado pelos Eminentes Ministros ao conceituar os requisitos da especificidade e da divisibilidade do serviço estatal.<sup>49</sup>

Após o supracitado estudo, com mais propriedade, verificar-se-á se o aspecto material da norma que impõe a Taxa de Turismo de Jericoacoara se adequa aos conceitos encontrados e, portanto, vislumbraremos sua validade ou sua invalidade, finalizando este tópico.

Desta feita, no início deste estudo, afirmou-se o seguinte: considerar-se-á como específico o serviço que tenha um começo e um fim, de modo que possa ser medido em unidade, e como divisível aquele que seja direcionado ao contribuinte, e não à coletividade em geral.

---

<sup>49</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, *loc. cit.*

Para que se discorra sobre o que foi acima enunciado e se possa tornar mais claros os conceitos tratados, colaciona-se as palavras do supracitado autor:

O requisito da especificidade tem a ver com a possibilidade de o serviço ser medido em unidades. Ou seja: a taxa cobrada por um serviço público não se presta para atividades constantes do Estado. O serviço a ser remunerado por uma taxa tem um começo e um fim. Assim, por exemplo, o serviço de emissão de um passaporte pode bem ser remunerado por uma taxa. Se o contribuinte necessitar de vários documentos, pagará tantas taxas quanto forem as emissões de documentos; cada taxa será específica para um serviço determinado.

Quanto à divisibilidade, opõe-se ela a serviços gerais, ou voltados à coletividade em geral. Presente, no caso, a ideia que os serviços a serem remunerados por uma taxa devem ser imputáveis ao contribuinte em questão, não à coletividade.<sup>50</sup>

Por sua vez, esclarecedor é o voto condutor proferido pelo Ministro Ilmar Galvão do Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento da constitucionalidade da norma introdutora da Taxa de Iluminação Pública no Município de Niterói, Rio de Janeiro.

Entendendo inexistir especificidade e divisibilidade no caso, o Ministro enunciou:

Ao revés, trata-se de atividade estatal de caráter *uti universi*, destinada a beneficiar a população em geral, não podendo ser destacada em unidades autônomas, nem permitida a individualização de sua área de atuação, além de não se apresentar suscetível de utilização separada por parte de cada um dos usuários do serviço.<sup>51</sup>

Da exposição acima, discorda-se apenas da afirmação de que o objetivo de beneficiar a população em geral supostamente tornaria o serviço indivisível. Conforme foi concluído na construção do critério material geral das taxas, o serviço objeto dele sempre visará o interesse público. O que o torna divisível, por outro lado, é que para que haja a consecução desse objetivo, o serviço será direcionado especificamente para o contribuinte, e não para a coletividade em geral.

Posta essa observação, nos resta saber, primeiramente, se o serviço de manutenção da infraestrutura implantada, do acesso e do patrimônio natural, ao qual se refere a prestação descrita na hipótese da norma que impõe a Taxa de Jericoacoara, pode ser medido em unidade, uma vez que tem início e fim delimitados, e, secundamente, se ele é direcionado a indivíduo determinado, de forma que seja possível verificar a utilização individual deste serviço pelo contribuinte. Ou seja, nos resta saber se o critério material da taxa em estudo tem objeto específico e divisível, respectivamente.

Quanto ao requisito da especificidade, a resposta é negativa. Veja-se: É impossível medir o quanto do serviço de manutenção referido é prestado a cada contribuinte. Isto porque se trata de um serviço permanente, sem fim. O serviço em questão se diferencia,

<sup>50</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo, *loc. cit.*

<sup>51</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 233.332-6. **Diário Oficial da União**. Brasília.

de forma clara, do serviço de confecção de documentos, onde concluída a confecção, torna-se evidente a finalização deste comportamento com o conseqüente surgimento da obrigação tributária, de forma que se possa facilmente quantificar sua prestação em unidades, e se assemelha ao serviço de iluminação pública, por exemplo, constante, nas palavras já citadas de Schoueri, impossível de ser contabilizado porque nunca finda.

Veja-se que o serviço de manutenção analisado não é o serviço de manutenção de infraestrutura e patrimônio natural por um dia. Se assim o fosse, poder-se-ia quantificá-lo, medir sua prestação a determinado contribuinte. Um mês corresponderia, em geral, a trinta unidades daquele serviço. Mas assim não o é, como também não o é a iluminação pública. Ambos são constantes, permanentes, não específicos.

A ausência de divisibilidade é ainda mais flagrante. Um serviço que viabiliza, preserva, mantém tanto a infraestrutura implantada de toda uma Vila, quanto a sua área natural, não apenas visa o interesse geral como ao geral é direcionado. Ora, ao conservar uma calçada, por exemplo, não se conserva a calçada para o turista, que, como já concluído, é o sujeito passivo previsto no conseqüente normativo da regra-matriz trabalhada, mas também para o residente, para o pesquisador, para a coletividade em geral.

Impossível, do mesmo modo, a utilização individual desse serviço que visa manter a calçada. A mesma conduta será utilizada de forma conjunta por todos que passem por aquela estrutura conservada. Nítida a indivisibilidade do serviço previsto no critério material da Taxa de Turismo Sustentável de Jericoacoara.

Ora, o comportamento tributado pela Taxa de Turismo tem como objeto serviço que a Constituição Federal não prescreve ser gratuito e, nisso, esta conduta se adequa à descrita na regra-matriz geral.

O mesmo não ocorre quando o aspecto material específico prevê a disponibilização de serviço como ato que, ocorrendo na realidade, dê ensejo ao conseqüente normativo, mas não respeita a exigência do aspecto material geral de que esse serviço disponibilizado seja de utilização compulsória. Não há a necessária adequação, também, quando o critério material geral das taxas diz que o serviço prestado será específico e divisível, mas o critério material da Taxa de Jericoacoara trata de serviço com características opostas.

Nesse contexto, verifica-se a incompatibilidade do critério específico com o geral, a quem aquele deve observância, motivo pelo qual resta configurada sua invalidade.

## **4.2 A análise comparativa entre os critérios espaciais da Regra-matriz de Incidência da Taxa de Turismo de Jericoacoara e da Regra-matriz Geral das Taxas**

Ao se buscar o critério espacial da Regra-matriz Geral das Taxas, no segundo tópico, chegou-se à conclusão de que ele teria como conteúdo o local escolhido pelo legislador da norma tributária impositora, desde que respeitados os limites da vigência territorial desta mesma norma.

Essa faculdade legislativa poderia originar aspectos espaciais de hipóteses normativas que se enquadrassem em um dos três tipos possíveis no ordenamento pátrio: critérios espaciais que correspondam a pontos territoriais determinados, critérios espaciais que correspondam a áreas territoriais determinadas e critérios espaciais que, de tão genéricos, se confundem com a área de vigência da norma por eles compostas.<sup>52</sup>

Desse modo, o indicativo da hipótese da regra-matriz de incidência tributária estudado pode se referir a espaço mais restrito ou mais amplo, desde que não ultrapasse, conforme já exposto, a área de eficácia desta mesma regra-matriz.

Vale lembrar, também, que naquele tópico inicial, afirmou-se que o espaço de vigência da norma corresponde, no mínimo, ao próprio território do ente que a promulgou. Fala-se no mínimo porque, caso previsto em lei complementar ou em convênio, aquele espaço pode superar os limites deste território.

No capítulo dois, por sua vez, verificou-se que a Taxa de Turismo de Jericoacoara possui como aspecto espacial a área da Vila de Jericoacoara contida dentro do território do Município de Jijoca do Ceará, ente legislante. Desta feita, estabelece critério do segundo tipo acima referido, qual seja o tipo de critério espacial correspondente a áreas territoriais determinadas. Respeita, ainda, a vigência territorial da norma que, como já narrado, corresponde, no mínimo, à área do próprio município.

Desta feita, com base nas premissas aqui utilizadas e sob o ângulo analítico das regras-matrizes, não se vislumbra nenhuma invalidade quanto ao critério espacial da Taxa estudada, visto que plenamente compatível com a Regra-matriz Geral das Taxas.

---

<sup>52</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, *loc. cit.*

### **4.3 A análise comparativa entre os critérios temporais da Regra-matriz de Incidência da Taxa de Turismo de Jericoacoara e da Regra-matriz Geral das Taxas**

Finalizando a análise comparativa entre os aspectos da hipótese tributária, verificar-se-á a correspondência entre os critérios temporais de ambas as regras-matrizes estudadas, a geral e a da Taxa de Turismo de Jericoacoara. Quanto ao da primeira, alcançamos o entendimento, no início deste trabalho, de que corresponderia ao momento escolhido pelo legislador para, ocorrendo a ação estatal contida no critério material da norma, dentro do local previsto no critério espacial, fazer surgir a relação jurídica que tenha a taxa como objeto.

Fez-se a ressalva, todavia, de que esta faculdade do ente legislante no estabelecimento da característica temporal não poderia acarretar critério largamente estranho ao momento de efetiva ocorrência do comportamento contido no critério material, sob pena de incompatibilidade entre os diversos aspectos do descritor normativo.

Posteriormente, no segundo capítulo, após a congregação de indícios contidos na norma introdutora da Taxa de Turismo de Jericoacoara a respeito de seu aspecto temporal, extraiu-se o juízo de que ele seria o momento de entrada do contribuinte em hotel ou em estabelecimentos equivalentes.

Ora, se a fixação deste critério de tempo é faculdade do legislador, resta saber apenas se ele guarda alguma conexão com a efetiva prestação do serviço de manutenção da infraestrutura interna, do acesso e do patrimônio natural da Vila de Jericoacoara.

Sabe-se que a conduta não é passível de ser medida em unidade e não ocorre de forma individualizada, em direção a contribuinte específico. Entretanto, pelo menos no que se refere aos visitantes da Vila, pode-se dizer que esta prestação se inicia na chegada ao local, momento que, em regra, é muito próximo da entrada em estabelecimento de hospedagem.

Conclui-se, portanto, que os critérios material e espacial da norma tributária em questão não são completamente estranhos, motivo pelo qual se vislumbra a compatibilidade da característica temporal da Taxa de Turismo de Jericoacoara com a geral das taxas. A primeira, dessa forma, é válida.

#### **4.4 A análise comparativa entre os critérios pessoais da Regra-matriz de Incidência da Taxa de Turismo de Jericoacoara e da Regra-matriz Geral das Taxas**

Iniciando o cotejamento dos critérios dos prescritores, ou consequentes, das regras-matrizes construídas nesta pesquisa, passa-se a tratar dos critérios pessoais, sempre compostos pelos dois sujeitos da obrigação tributária surgida quando ocorre, na realidade, o comportamento abstratamente previsto na hipótese. São eles o sujeito passivo e o sujeito ativo.

Quando na busca pelo critério pessoal da Regra-matriz Geral das Taxas, concluiu-se que ele corresponderia ao sujeito ativo, titular do direito de ver cumprida a prestação pecuniária, que corresponderá ao ente federado autor do comportamento estatal tributado, e pelo sujeito passivo, titular do dever de cumprir a prestação pecuniária, que corresponderá ao indivíduo a quem o serviço público específico e divisível ou o exercício regular do poder de polícia é direcionado.

Por sua vez, dissecando a norma introdutora da Taxa de Jericoacoara, percebeu-se que os sujeitos contidos no seu consequente seriam, primeiramente, o próprio Município de Jijoca do Ceará, autor da Lei impositiva da taxa estudada e das atividades que compõem o critério material da norma, como sujeito ativo, e, secundamente, como sujeito passivo, o turista, ou seja, a pessoa que viaja ao município de Jijoca com o intuito de diversão.

Conhecidos os objetos da análise, comparemo-os.

Inicialmente, no que se refere ao sujeito ativo, vislumbra-se adequação do que prevê a regra-matriz instituída pelo ente municipal com o estabelecido na regra-matriz geral da espécie tributária versada. Afinal, o Município de Jijoca de Jericoacoara é justamente o autor da conduta prevista no núcleo da hipótese normativa.

A mesma obediência não se observa quando é o sujeito passivo o objeto do cotejamento. De fato, o turista que se encontra em Jijoca não encontra na prestação do serviço de manutenção da infraestrutura interna, do acesso e do patrimônio natural uma atividade estatal específica e divisível a ele direcionada, como exige a regra-matriz geral.

Ora, não pode, como se extrai deste estudo, indivíduos específicos arcarem com o gasto estatal de prestação direcionada a toda a coletividade, como objetiva a Taxa de Turismo Sustentável de Jericoacoara. Nesses casos, os recursos que subsidiarão as atividades do ente federativo devem ser obtidos por meio da cobrança de outra espécie tributária, o imposto.

Acerca da impossibilidade de que se estabeleça contribuinte específico para taxas que possuem como objeto do critério material de suas regras-matrizes serviços não específicos e indivisíveis, Hugo de Brito Machado comenta:

A atuação estatal que constitui fato gerador da taxa há de ser relativa ao sujeito passivo desta, e não à coletividade em geral. Por isto mesmo, o serviço público cuja prestação enseja a cobrança de taxa há de ser específico e divisível, posto que somente assim será possível verificar-se uma relação entre esses serviços e obrigado ao pagamento da taxa.<sup>53</sup>

Diante de todo o exposto, resta evidente a incompatibilidade entre a sujeição passiva do critério pessoal da Taxa de Jericoacoara e a sujeição passiva do critério pessoal geral das taxas, pelo que é inválido o primeiro.

#### **4.5 A análise comparativa entre os critérios quantitativos da Regra-matriz de Incidência da Taxa de Turismo de Jericoacoara e da Regra-matriz Geral das Taxas**

Chega-se, enfim, ao final deste capítulo, que é parte central deste estudo. Para que o concluamos, faz-se necessária a análise comparativa dos critérios quantitativos já expostos.

Mantendo-se a ordem em que são lembrados os critérios construídos nesta pesquisa, para fins de que sejam cotejados, veja-se, inicialmente, qual o aspecto quantitativo, base de cálculo mais alíquota, da regra-matriz geral. No segundo tópico deste estudo, entendeu-se que ele seria composto por uma base de cálculo que mensuraria a atividade estatal constante no critério material e uma alíquota estipulada pelo legislador que, conjugada com a base de cálculo, resultaria em valor compatível com o gasto estatal.

Por sua vez, o critério quantitativo da Taxa de Turismo Sustentável estudada foi enunciada como sendo uma base de cálculo representada pela quantidade de diárias contratadas junto a hotéis e similares e uma alíquota com o valor determinado de cinco reais.

Mais uma vez em virtude da ausência de especificidade e divisibilidade do serviço cuja prestação é tributada pela Taxa de Jericoacoara, outro dos critérios de sua regra-matriz deixa de ser compatível ao estipulado na regra-matriz tida como parâmetro de validade.

Veja-se, no tópico 4.1 conclui-se pela ausência de especificidade do comportamento estatal previsto no critério material da Regra-matriz da Taxa de Jericoacoara. Dessa não especificidade, decorre a impossibilidade de medição da prestação direcionada ao contribuinte, conforme foi nele exposto.

---

<sup>53</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 437-438.

Desse modo, a base de cálculo que foi estabelecida na norma impositora específica, qual seja a diária contratada junto a estabelecimento hoteleiro, não mensura a atividade estatal, justamente porque ela é imensurável.

Lógica semelhante é utilizada para se perceber a incompatibilidade entre as alíquotas. Viu-se que, na Norma Geral das Taxas, esta grandeza seria estipulada de forma a, congregada com a base de cálculo, resultar no valor estimado do gasto estatal decorrente da prestação direcionada ao contribuinte. Mais uma vez, se essa prestação não pode ser medida em unidade, porque não é específica, não se pode constatar um valor, mesmo que aproximado, do ônus que ela gerou aos cofres públicos. Desta feita, a alíquota de cinco reais, em verdade, não serve para que se estipule um *quantum* que contraprestacione integralmente os recursos estatais despendidos.

Vê-se, portanto, a ausência de adequação do aspecto quantitativo da Taxa de Turismo estudada ao mesmo aspecto da Regra-Matriz Geral das Taxas. Esta derradeira comparação reforça, portanto, a invalidade da norma impositora e, conseqüentemente, da própria Taxa de Turismo Sustentável de Jericoacoara.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Breve leitura do texto legislativo que serve de suporte físico<sup>54</sup> para a Regra-matriz da Taxa de Turismo de Jericoacoara já passa, naturalmente, a sensação de que se trata de norma contendora de vício. Isto porque a disposição literal do artigo 180, *caput*, da Lei Municipal 107/2015, com redação alterada pela Lei 459/2017, ambas de Jijoca de Jericoacoara, fala da utilização e da fruição da infraestrutura implantada, do acesso e do patrimônio natural da Vila de Jericoacoara como comportamento tributado.

Conforme foi exposto, a utilização de bens de domínio público não é, no Brasil, um dos critérios materiais possíveis para a espécie tributária taxa, visto que não está inserida no campo de competência outorgado pela Constituição Federal, em seu artigo 145, II, aos entes federados.

Mesmo, contudo, que se considere que a sobredita interpretação literal advenha de mera atecnia do legislador e que, portanto, a conduta abstratamente prevista na hipótese da norma municipal impositora seja uma atividade estatal de prestação de serviço público, se conclui pela invalidade desta Regra-matriz.

Isto porque a Regra-matriz Geral das Taxas, construída a partir do que determina a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional, exige os requisitos da especificidade e da divisibilidade para que um serviço estatal seja objeto de prestação que enseje a obrigação de pagar este tributo.

O comportamento deduzido como sendo o critério material da norma jurídica que prescreve a obrigação de pagar a Taxa de Turismo de Jericoacoara, ou seja, a prestação de serviço de manutenção da infraestrutura e do patrimônio natural da Vila de Jericoacoara, bem como de seu acesso, contudo, é não específico e indivisível. Conforme se observou, o serviço público em questão, para além de não ser de utilização compulsória, de modo que o fazer uso meramente potencial dele não está apto a fazer surgir obrigação tributária, é permanente, direcionado a toda a coletividade e impassível de ser utilizado de forma individualizada.

Supracitada incompatibilidade dos núcleos das hipóteses das regras-matrizes geral e específica acaba acarretando, ainda, divergência entre todos os critérios que se referem a estes aspectos materiais em suas definições. Nesse sentido, após o cotejamento realizado, observou-se que tanto o sujeito passivo, componente do critério pessoal, quanto a base de

---

<sup>54</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, *loc. cit.*

cálculo e a alíquota, componentes do critério quantitativo, da regra-matriz da taxa de turismo não se adequavam aos seus correspondentes na Regra-matriz Geral das Taxas.

Os critérios espacial e temporal, bem como o sujeito ativo, também componente do critério pessoal, por outro lado, mostraram-se compatíveis com o que se reputou como exigido das normas impositoras da espécie tributária em comento. Esse fato, contudo, não foi suficiente para alterar o resultado que aparece como corolário de toda a análise feita durante esta pesquisa.

É inválida a Regra-matriz de Incidência Tributária da Taxa de Turismo de Jericoacoara quando se realiza seu estudo em face da Regra-matriz Geral das Taxas.

Diante disto, cabe aos interessados, incluindo, possivelmente, os legitimados do artigo 103 da Constituição Federal<sup>55</sup>, neste último caso, por meio da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental, provocar o Poder Judiciário, de forma que, seja pela via difusa, seja pela via concentrada, a conclusão exposta seja reconhecida e a cobrança do tributo pelo ente municipal seja cessada.

---

<sup>55</sup> Art. 103. Podem propor a ação direta de inconstitucionalidade e a ação declaratória de constitucionalidade: [...]

## REFERÊNCIAS

AMORA, Antônio Soares. **Minidicionário Soares Amora da língua portuguesa**. São Paulo: Saraiva.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2013.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 15 set. 2017.

BRASIL. Decreto Legislativo nº 74, de 30 de junho de 1977. **Aprova O Texto da Convenção Relativa à Proteção do Patrimônio Mundial, Cultural e Natural**. Brasília, Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decleg/1970-1979/decretolegislativo-74-30-junho-1977-364249-publicacaooriginal-1-pl.html>>. Acesso em: 01 nov. 2017.

BRASIL. Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966. **Dispõe Sobre O Imposto de Importação, Reorganiza Os Serviços Aduaneiros e dá Outras Providências**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del0037.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0037.htm)>. Acesso em: 01 out. 2017.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Brasília, Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>. Acesso em: 15 set. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 233.332-6. **Diário Oficial da União**. Brasília.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 632596. **Diário de Justiça Eletrônico**. Brasília.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2015.

CHAGAS, Cairo Trévia. **A Ficção Jurídica como Hipótese de Incidência da Regra-Matriz Tributária de Taxa**. 2016. TCC (Graduação) - Curso de Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2016.

CINTRA, Carlos César S. **Taxa de Turismo – hipótese de incidência – sujeição passiva – base de cálculo – pressupostos constitucionais inerentes às taxas**. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 4, n. 21, p. 169-178, maio/jun. 2006.

JJJOCA DE JERICOACOARA. Lei Complementar nº N°. 107/2015, de 16 de outubro de 2015. **Código Tributário do Município de Jijoca de Jericoacoara**. Disponível em: <[http://www.jijocadejericoacoara.ce.gov.br/arquivos/outros/codigo\\_tributario\\_jijoca.pdf](http://www.jijocadejericoacoara.ce.gov.br/arquivos/outros/codigo_tributario_jijoca.pdf)>. Acesso em: 05 set. 2017.

JJJOCA DE JERICOACOARA. Lei nº 459, de 31 de janeiro de 2017. **Dá Nova Redação Ao Artigo 180 da Lei Complementar Nº 107/2015**. Jijoca de Jericoacoara, Disponível em: <[http://www.jijocadejericoacoara.ce.gov.br/arquivos/leis/459.2017/\\_0000001.pdf](http://www.jijocadejericoacoara.ce.gov.br/arquivos/leis/459.2017/_0000001.pdf)>. Acesso em: 10 out. 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2016.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: Completo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado.

POPPER, Karl R.. **A lógica da pesquisa científica**. São Paulo: Cultrix, 2013.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2015.

SEVERO, Luana. **Taxa de turismo em Jericoacoara começa a ser cobrada dia 21**. Disponível em: <<https://www.opovo.com.br/jornal/cotidiano/2017/09/taxa-de-turismo-em-jericoacoara-comeca-a-ser-cobrada-dia-21.html>>. Acesso em: 02 set. 2017.