



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ  
FACULDADE DE DIREITO  
CURSO DE BACHARELADO EM DIREITO**

**RAKELL STERFANY MONTEIRO LOBO**

**ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DA TAXA DE TURISMO COBRADA EM  
JERICOACOARA**

**FORTALEZA**

**2018**

RAKELL STERFANY MONTEIRO LOBO

ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DA TAXA DE TURISMO COBRADA EM  
JERICOACOARA

Monografia apresentada ao Curso de Bacharelado em Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo

FORTALEZA

2018

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)

---

- L785a Lobo, Rakell Sterfany Monteiro.  
Análise da constitucionalidade da taxa de turismo cobrada em Jericoacoara / Rakell Sterfany Monteiro Lobo. – 2018.  
53 f.
- Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Curso de Direito, Fortaleza, 2018.  
Orientação: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo.
1. Taxa de turismo. 2. Cosntitucionalidade. 3. Tributação Ambiental. I. Título.

CDD 340

---

RAKELL STERFANY MONTEIRO LOBO

ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DA TAXA DE TURISMO COBRADA EM  
JERICOACOARA

Monografia apresentada ao Curso de Bacharelado em Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

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

BANCA EXAMINADORA

---

Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo (Orientador)  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

---

Prof. Dr. William Paiva Marques Júnior  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

---

Msc. Vanessa de Lima Marques Santiago  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

A Deus.

Em memória de minha tia Janice, mãe de  
coração, que descansa em paz.

## AGRADECIMENTOS

A Deus.

À minha mãe de sangue por ter gerado a minha vida e ter suportado as dores do parto.

À minha mãe de coração pela criação, educação, carinho e amor.

Aos meus primos queridos que foram meus companheiros de infância e que hoje são meus companheiros de vida adulta.

Aos meus tios, por toda a estima e confiança.

Ao Professor Doutor Hugo de Brito Machado Segundo, pela atenciosa orientação.

Ao Professor William, por sua estima e consideração.

*In memoriam* do benquisto Professor Macedo, por sua elevada consideração e incentivo.

Aos participantes da Banca examinadora, pela disponibilidade e pela construtiva avaliação.

À família do Curso Pré-Vestibular Paulo Freire que, em minha modesta opinião, é o melhor programa de extensão e ensino da Faculdade.

À Professora Gretha e aos integrantes do Grupo de Pesquisa em Direito e Democracia, que me cedeu a oportunidade de publicar pela primeira vez um artigo em um livro.

À Professora Geovana e aos integrantes do Grupo de Pesquisa em Direito Ambiental, por todo o aprendizado.

Ao Caio, ao Chuchu e ao Marcelo, da Xerox do Marcelo, que é a melhor gráfica da região.

Aos colegas do Ministério Público do Estado Ceará por toda a atenção e aprendizado adquirido.

Aos colegas do Escritório Valença Advogados Associados pela oportunidade de aprendizado.

Aos amigos do Curso Preparatório para Concurso Ouse Saber.  
Ao Coronel Ferdinando Bezerra, por toda a ajuda e incentivo.  
A todos os amigos que fiz na Faculdade de Direito.

“[...] o tributo é garantia da liberdade e, ao mesmo tempo, possui a extraordinária aptidão para destruí-la [...] (TORRES, 1991, p. 3)”



## RESUMO

Este trabalho analisa a constitucionalidade da Lei Municipal nº 459/2017 que instituiu a taxa de turismo sustentável em Jericoacoara, sob a ótica dos princípios da reserva legal e da vedação ao confisco, considerando, ainda, a garantia à liberdade de tráfego, todos consagrados na Constituição Federal de 1988. Para a consecução deste fim, realiza o cotejamento entre ambos os juízos normativos supracitados, baseando-se no Sistema Tributário Nacional. Como corolário da referida análise, 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, em especial, a especificidade e a divisibilidade do serviço público que enseja a cobrança da taxa e que constitui o seu critério material. A metodologia do trabalho inclui a pesquisa bibliográfica e documental e abrange as obras doutrinárias, as legislações, os trabalhos científicos e a jurisprudência. Conclui, por fim, pela inconstitucionalidade da referida taxa. Ao final, sugere medidas cabíveis a serem adotadas, tendo em vista os primados da Tributação Ambiental.

**Palavras-chave:** Taxa de Turismo. Constitucionalidade. Tributação Ambiental.

## **ABSTRACT**

This research is about the constitutionality of the legal norm that brings to the Brazilian legal order the 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 National Taxation System. Through this comparative research, many incompatibilities are noticed between these tax norms, specially when it comes to the specificity and divisibility of the service that makes up its material point. The methodology includes bibliographical and documentary research and covers doctrinal works, legislations, scientific articles and jurisprudence. Therefore, the conclusion of this paper is that the object of the Sustainable Tourism Fee of Jericoacoara violates the Constitution of 1988. At the end, suitable solutions will be offered, based on Environmental Taxation's principles.

**Keywords:** Tourism Fee. Constitutionality. Environmental Taxation.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Tabela de classificação dos tributos proposta por Tárek Moysés Moussallem.....	23
--	----

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

CF/88	Constituição Federal de 1988
CTN	Código Tributário Nacional
STF	Supremo Tribunal Federal

## SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	14
2	ANÁLISE DA NATUREZA JURÍDICA ESPECÍFICA DO TRIBUTO.....	15
2.1	Conceito de tributo.....	16
2.2	Critérios para a definição das espécies tributárias.....	19
2.2.1	O fato gerador .....	20
2.2.2	A destinação e a restituição do tributo.....	22
2.3	A taxa como espécie tributária e a sua distinção em relação aos demais tributo.....	23
2.4	A regra matriz de incidência das taxas.....	26
3	A TAXA TURÍSTICA INSTITUÍDA EM JERICOACOARA.....	29
3.1	Principais características.....	29
3.2	Princípio da vedação ao confisco.....	32
3.3	Princípio da reserva legal.....	34
3.4	A liberdade de tráfego.....	36
3.5	Há efetivamente a prestação de serviço público ou exercício do poder de polícia?.....	36
3.6	Critério do valor de cálculo da taxa e proporcionalidade.....	42
4	OS TRIBUTOS E A PROTEÇÃO DO MEIO AMBIENTE.....	44
4.1	Tributação ambiental.....	44
4.2	Os tributos como instrumentos de preservação ambiental.....	46
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	51
	REFERÊNCIAS.....	53

## 1 INTRODUÇÃO

Por vezes se é bombardeado com notícias na televisão ou no jornal e mesmo na internet da cobrança de novas taxas. Ocorre que, na maioria das vezes, o termo taxa é empregado de forma incorreta pelo legislador, razão pela qual, justifica-se o presente trabalho.

Recentemente, o fato que chamou a atenção da comunidade cearense foi a cobrança de taxa de turismo na localidade de Jericoacoara instituída pela Lei Municipal nº 459/2017 que alterou a Lei Complementar nº 107/2015 (Código Tributário Municipal).

Àqueles que não se ocupam de estudar a Ciência Jurídica a notícia não deve ter causado estranheza. No entanto, a qualquer dos que já leram um Curso ou Manual de Direito Tributário a notícia soou errada aos ouvidos.

É nesse contexto, aproveitando-se da problemática decorrente da cobrança da referida taxa, que, com o objetivo de contribuir, ainda que, de forma singela, com a análise da constitucionalidade do tributo mencionado, esta pesquisa é realizada.

Para atingir o objetivo exposto, destrinchar-se-á, no capítulo inicial, o conceito de tributo, bem como, estabelecer-se-á o conceito de taxa e as suas distinções em relação às demais espécies tributárias, a partir da leitura conjugada que se faz da Constituição Federal de 1988 e do Código Tributário Nacional.

No segundo capítulo, por sua vez, buscar-se-á descrever as principais características da Taxa de Turismo Sustentável cobrada Jericoacoara, extraída da Lei Municipal 107/2015 de Jijoca de Jericoacoara, assim também, analisar-se-á os principais aspectos do Decreto nº 031/2017 que regulamenta a referida taxa.

No terceiro e derradeiro capítulo, finalmente, chegar-se-á ao ponto central deste estudo, cotejando-se os requisitos constitucionais de cobrança das taxas e a legislação específica de instituição da taxa com a Tributação Ambiental ou tributação em prol do meio ambiente.

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

## 2 ANÁLISE DA NATUREZA JURÍDICA ESPECÍFICA DO TRIBUTO

Conforme o art. 145 da Constituição Federal de 1988:

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

I - impostos;

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;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Consoante se detrai da leitura do dispositivo constitucional acima colacionado, o tributo é gênero do qual são espécies as taxas, os impostos e a contribuição de melhoria. Todavia, a Carta Magna prescreve, ainda, outras espécies de tributo, as contribuições (gênero), os empréstimos compulsórios e o imposto extraordinário de guerra.

No entanto, para atingir os objetivos do presente estudo, basta que analisemos apenas as três espécies de tributo descritas no Código Tributário Nacional, as taxas, os impostos e a contribuição de melhoria.

Sendo certo que, para cada espécie tributária a Carta Magna outorga diferentes requisitos para a sua instituição, a cobrança de tributo que não observa as condições constitucionais de sua instituição é, por óbvio, indevida, pois maculada de inconstitucionalidade.

Assim, no intuito de analisar a constitucionalidade da denominada taxa de turismo, é necessário, antes de tudo, remeter ao conceito de tributo, uma vez que, a exação em estudo, a taxa, é espécie de tributo que não se confunde com as demais.

A importância de se ter em mente o conceito jurídico de um instituto se justifica sempre diante de uma problemática. No presente trabalho, ora, a problemática é justamente a cobrança do tributo denominado taxa de turismo sustentável que foi instituído pela Lei Municipal nº 459/2017 em Jericoacoara.

A respeito da necessidade de se compreender os conceitos jurídicos, traz-se a lume a célebre lição de Hugo de Brito Machado (1987, p. 1):

O estudo dos conceitos jurídicos é indispensável à tarefa de interpretação. Pode-se dizer mesmo que a integra. E o jurista deve ter sempre presente a distinção, acima apontada, entre o conceito colhido do mundo metajurídico e aquele outro elaborado a partir do conhecimento das normas jurídicas. O primeiro não é objeto de um conhecimento das normas jurídicas. O primeiro não é objeto de um conhecimento especificamente jurídico, mas de um conhecimento situado em outra área do saber humano, que é, para o Direito, simplesmente factual. Por isto mesmo, é da maior importância a distinção que se há de fazer entre o fato e o seu significado.

Desse modo, concluímos que incumbe aos aplicadores do direito fazer o bom uso dos termos jurídicos empregados pelo legislador, utilizando, sempre que possível, a interpretação conforme os princípios e garantias previstos na Constituição Federal de 1988.

Passemos, então, à análise do conceito de tributo.

## 2.1 Conceito de tributo

Inicialmente, é mister observar que o termo tributo é, por vezes, empregado em muitas acepções. Se uma vez é indicado como sinônimo de obrigação tributária, em outro podemos vê-lo ser denominado como quantia em dinheiro.

Na mesma esteira, nota Paulo de Barros Carvalho (2002, p. 19) que o “vocábulo ‘tributo’ experimenta nada menos do que seis significações diversas, quando utilizado nos textos do direito positivo, nas lições da doutrina e nas manifestações da jurisprudência.”

Para os fins desse estudo, salientamos que empregaremos o termo apenas para significar ora a obrigação tributária ora o gravame em si.

Dando seguimento, esclarecemos que o conceito de tributo é delineado pelo Código Tributário Nacional. Registre-se, porém, que esta conduta de conceituar os institutos jurídicos não é atribuição típica do legislador, pois não tem este a obrigação de conhecer os termos jurídicos.

De modo que, cabe à doutrina a árdua tarefa de apresentar os conceitos normativos. No entanto, haja vista que o legislador preferiu desenhar os contornos do tributo, apresentando a sua definição no art. 3º do Código Tributário Nacional, este conceito será destrinchado a seguir.

Conforme estabelece o artigo 3º do CTN, o tributo é:

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.

### A) Prestação pecuniária compulsória

A obrigação tributária no Estado Democrático de Direito decorre, naturalmente, de disposição legal. Ocorre que, essa obrigação de prestar pecúnia ao Ente tributante, por óbvio, não é fruto da liberalidade dos contribuintes.



Certo é que a prestação pecuniária entregue a título de tributo se trata de regra a todos imposta, sem a qual seria difícil imaginar que a entrega se realizasse por livre e espontânea vontade dos agentes.

Para melhor ilustrar, imaginemos que em uma comunidade não sejam cobrados tributos, simplesmente porque o líder da comunidade assim quis. Nessa situação meramente hipotética, verifica-se improvável que os integrantes da comunidade decidam de forma livre e espontânea realizar a prestação pecuniária sem que lhes seja exigido.

Assim é que o Direito positivo brasileiro impõe aos contribuintes a obrigação de realizar o adimplemento do tributo, dessa maneira, não é possível conceituar o tributo sem esclarecer que se trata de prestação compulsória, ou seja, imposta, forçosa, imperiosa e indispensável.

Ainda a respeito da compulsoriedade do tributo, assevera Paulo de Barros Carvalho (2002, p. 25) que a prestação do tributo exige um comportamento compulsório por parte do contribuinte, com isso, o que se quer dizer é que a exigência de um tributo não se localiza na esfera do permitido, mas encontra-se no campo do obrigatório.

Em síntese, não é que o contribuinte possa prestar o tributo e decida fazê-lo por sua própria vontade. Mas sim, o que, de fato, ocorre é que o contribuinte se vê, legalmente, obrigado a prestar o tributo, sob pena de sanção. De tal modo que, realiza a prestação do tributo, ainda que oposta ao seu interesse, em razão de ser compelido por lei para assim fazê-lo.

#### B) Prestação em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir

O direito positivo brasileiro não admite o adimplemento do tributo mediante a prestação *in natura* ou *in labore*, ou seja, não pode o sujeito passivo da obrigação tributária adimpli-la mediante a paga em mercadoria ou em prestação de atividade profissional.

Nessa toada, explica Hugo de Brito Machado (2007, pg. 78),

Tributo *in natura* seria aquele estabelecido sem qualquer referência a moeda. Por exemplo, um imposto sobre a importação de trigo cuja lei instituidora determinasse que por cada tonelada de trigo importado o importador entregaria, a título de tributo, cem quilos de trigo à União. [...] Tributo *in labore* seria aquele instituído também sem qualquer referência a moeda. Por exemplo, um imposto sobre a atividade profissional cuja lei instituidora determinasse que todo profissional liberal seria obrigado a dar um dia de serviço por mês à entidade tributante.

No que diz respeito à possibilidade de extinção do crédito tributário mediante dação em pagamento, explicitada pelo inciso XI do artigo 156 do CTN, é notório que se trata de medida excepcional e não de regra de observância obrigatória.

Nesse sentido, afirma Hugo de Brito Machado (1987, p. 30) que a dação em pagamento de imóveis que foi admitida pelo Fisco Federal, mediante a promulgação do Decreto Lei nº 1.766/1980, não serve como argumento para a prestação de tributo in natura, uma vez que, é evidente a excepcionalidade da norma editada.

Assim é que, o contribuinte pode, para extinguir o crédito tributário, realizar a dação em pagamento, no entanto, não se trata de dever a todos imposto, do que decorre o seu caráter excepcional.

#### C) Prestação que não constitua sanção de ato ilícito

Como já foi firmado acima, o tributo constitui prestação e não sanção. Assim é que, o contribuinte está obrigado a prestar o tributo ao Fisco em razão do dever de obediência aos ditames legais.

Ao passo que, a sanção decorre justamente da inobservância desse dever de obediência às leis.

Em igual sentido preleciona Hugo de Brito Machado (1987, p. 38):

[...] sanção é a consequência de um comportamento ilícito, a qual se pode efetivar independentemente da vontade daquele contra quem é imposta. Não se confunde com o dever jurídico porque, cronologicamente, situa-se como resultado da não-prestação, fora do denominado momento da liberdade, como pressuposto da coação, poder institucionalizado que lhe assegura eficácia.

Em síntese, a sanção é a punição aplicada ao indivíduo que se comporta de maneira contrária à lei ou à diploma normativo.

Outrossim, ressalta-se que algumas situações decorrentes da prática de um ato ilícito podem ensejar a incidência de tributos sem que isto lhes fira a natureza de prestação.

Esclarece Hugo de Brito Machado (1987, p. 39) que, em determinadas situações a cobrança do tributo pode resultar do cometimento de um ato ilícito, quando, por exemplo, o sujeito auferir renda a partir de uma conduta que é vedada pelo ordenamento jurídico.

Com efeito, entendemos que o gravame é também devido quando decorrente de lavagem de dinheiro, por exemplo, com esteio na Lei de Lavagem de capitais, haja vista a máxima do “pecúnia non olet”<sup>1</sup>, segundo a qual, é irrelevante, para fins de cobrança de tributos, considerar se a origem dos rendimentos tributáveis é lícita ou ilícita.

#### D) Prestação instituída em lei

---

<sup>1</sup> O Supremo Tribunal Federal possui entendimento pacífico no sentido de que é possível a incidência de tributos sobre renda ou provimento auferido mediante atividade ilícita, nesse sentido, veja a ementa do julgado HC 94240, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 23/08/2011 (DJe-196 DIVULG 11-10-2011 PUBLIC 13-10-2011 EMENT VOL-02606-01 PP-00026 RT v. 101, n. 917, 2012, p. 584-597).

Constitui prerrogativa do Estado democrático de direito que a cobrança de tributos ocorra somente mediante lei.

Desse modo, de acordo com o artigo 97 do CTN:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal [...]

Contudo, destaca-se que o termo “lei” que consta no art. 3º do CTN deve ser interpretado em seu sentido restrito, de modo que, os tributos somente podem ser instituídos por lei em sentido formal e material, ou seja, como fruto da atividade legislativa do órgão competente.

Caro leitor, eis aqui um ponto muito importante que diz respeito à legalidade do tributo e que será desenvolvida também no tópico 3.3 do trabalho, pois se trata de tema particularmente interessante à análise da constitucionalidade do tributo a legalidade da sua cobrança.

E) Prestação cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada

Segundo Hugo de Brito Machado (2007, p. 119),

Conceituam-se como atos administrativos discricionários aqueles em cuja prática dispõem as autoridades de ampla liberdade que lhes é conferida pela lei. Já os atos vinculados são aqueles em cuja prática as autoridades administrativas não dispõem de nenhuma liberdade, posto que a norma jurídica estabelece em todos os seus aspectos, o único comportamento legalmente possível.

Agora que exploramos o conceito legal de tributo e já apresentamos conceito doutrinário do mesmo, passemos a apontar e identificar os critérios de definição das espécies tributárias.

## **2.2 Critérios para a definição das espécies de tributo**

De acordo com o art. 4º do Código Tributário Nacional, a natureza jurídica do tributo é determinada pelo fato gerador da obrigação, de modo que, são irrelevantes para identificar o tributo a nomenclatura utilizada e a destinação que se dê ao produto da arrecadação.

Ora, é evidente que a nomenclatura que se dê ao tributo é irrelevante para classificá-lo, pois o legislador não tem a obrigação de conhecer os termos jurídicos e por vezes o emprega de forma equivocada.

Tal como ocorreu com a denominada taxa de iluminação pública que, de fato, não se tratava de taxa, como assim entendeu o STF no julgamento da AI 479587 MG, que culminou com a publicação da Súmula Vinculante nº 41, com o seguinte teor “O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa.”

Desse modo, tem-se que a análise do fato gerador da obrigação tributária é indispensável para verificar de qual espécie de tributo estamos tratando.

Assim, segundo Hugo de Brito Machado (2007, p. 128),

Quando o art. 4º do Código diz que a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, não está estabelecendo critério para identificação do tributo, e sim da espécie tributária. Está fornecendo o critério fundamental para a identificação de cada espécie tributária, vale dizer, imposto, taxa e contribuição de melhoria, bem como para a identificação de cada imposto, dentro da espécie impostos.

Diante deste esclarecimento, questiona-se:

Mas o que se entende por fato gerador?

Como identificar a espécie de tributo a partir do fato gerador?

As respostas a esses questionamentos podem ser vistas abaixo.

### ***2.1.1 O fato gerador***

Prescreve o artigo 4º do CTN:

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:  
I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;  
II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Assim, conforme preconiza o CTN, o principal critério de definição da espécie de tributo é o fato gerador da obrigação tributária. Mas no que consiste o fato gerador?

Segundo Luciano Amaro (2005, p. 125),

‘Fato gerador da obrigação tributária principal – diz o Código Tributário Nacional – é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência’ (art.114). Já o fato gerador da obrigação acessória ‘é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure a obrigação principal’.

Nesse passo, incumbe distinguir a obrigação tributária principal e a acessória.

Inicialmente, esclareça-se que ambas decorrem da observância da legislação tributarista e nenhuma destas constitui sanção de ato ilícito praticado pelo contribuinte.

Mas a obrigação principal refere-se à prestação pecuniária propriamente dita, isto

é, ao pagamento do tributo, bem como, de eventual penalidade pecuniária.

Ao passo que, a obrigação tributária acessória abrange todas as demais obrigações do sujeito passivo que nada tenham a ver com a pecúnia.

Logo, para os fins deste estudo, o que interessa é a análise do fato gerador principal, ao qual estaremos nos referindo durante todo o processo.

O fato gerador ou fato imponible, como queira chamar, pode, assim, de forma simples, ser definido como a situação prevista em lei que faz surgir o direito do Estado de cobrar o tributo.

Trata-se, portanto, de questão prática quando observamos que a cobrança do Imposto sobre a Renda, por exemplo, é devida em razão da aferição de proventos que, na forma da lei, deverão ser declarados pelo sujeito passivo da obrigação. Esta situação de aferir proventos é que constitui o fato gerador da obrigação de pagar o mencionado imposto.

Como bem define o art. 114, o “fato gerador da obrigação tributária é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.”

No entanto, é necessário distinguir fato gerador e hipótese de incidência. Esta é a previsão legal, ao passo que aquele é a sua própria realização.

Nesse ponto, faz-se importante observação,

Fato gerador é uma ocorrência do mundo fenomênico. Hipótese de incidência é simplesmente a descrição prévia, na lei, daquela ocorrência. É simples previsão legal. É apenas uma hipótese, da qual o fato gerador constitui a concretização. (MACHADO, 2007, 744).

Outrossim, destacamos que o fato gerador do tributo funciona como critério de diferenciação das espécies de tributo. Se de um lado, o fato gerador da obrigação tributária tem por antecedente uma atividade estatal, então este tributo é dito vinculado. Se de outro lado, a cobrança do tributo não se vincula a qualquer atividade estatal anterior, então, o tributo é não vinculado.

Nessa esteira, as taxas são o exemplo claro de tributo vinculado, cuja cobrança exige, para a configuração da sua hipótese de incidência, uma prestação estatal, a qual se vincula o gravame.

Ademais, é relevante dizer que o fato gerador do tributo deve ser analisado sob a perspectiva da regra matriz de incidência tributária, sob pena de se cair em uma mistificação do fato gerador, o que não teria muito proveito para o estudo, razão pela qual existe um tópico específico para tratar da regra matriz de incidência tributária.

### ***2.2.2 A destinação e a restituição do tributo***

Inicialmente, esclarecemos que o critério da destinação e da restituição do tributo não é de suma relevância ao desenvolvimento da pesquisa, haja vista que nos propomos analisar a taxa que é espécie de tributo cuja destinação específica e a restituição não se enquadram no conceito extraído do Código Tributário Nacional.

Entretanto, à guisa de curiosidade, iremos, de forma sucinta, fazer alguns comentários a respeito desse critério.

Em que pese a restrita leitura que se faça do art. 4º do CTN, importa dizer que para fins de classificação da exação, deve-se analisar, além das circunstâncias antecedentes – leia-se fato gerador – também as circunstâncias consequentes da arrecadação do tributo, ou seja, a destinação que se dê ao produto da arrecadação ou mesmo a sua restituição.

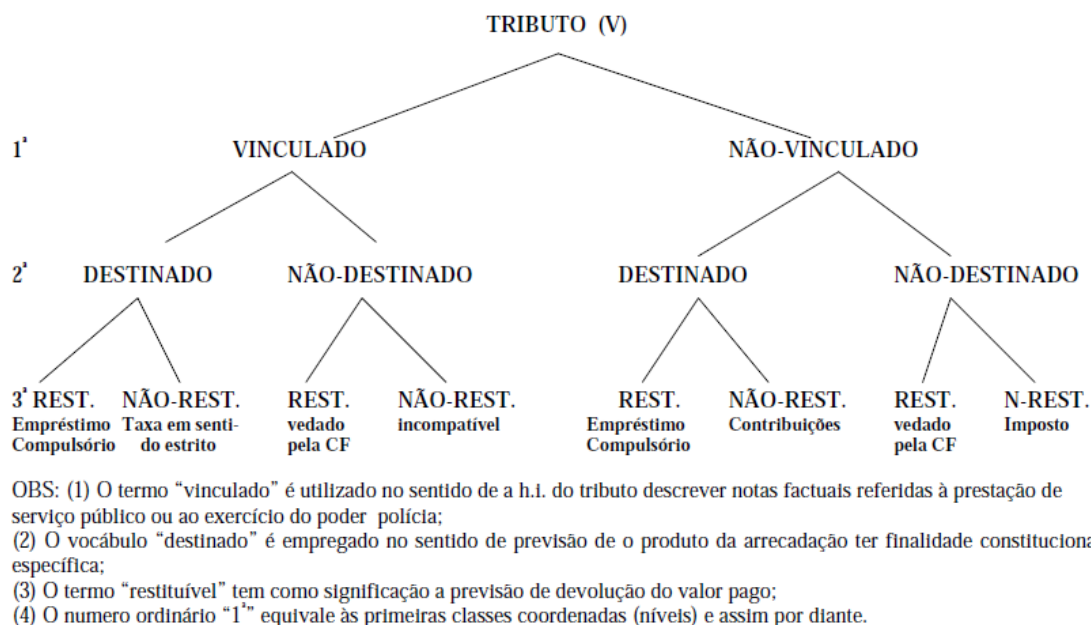
Os critérios da destinação e da restituição dos tributos se fizeram necessários a partir da promulgação da Carta Magna de 1988, posto que, a Constituinte passou a prever a destinação específica que se daria ao produto da arrecadação de alguns tributos, bem como, previu a possibilidade de restituição dos empréstimos compulsórios.

Como exemplo de gravame com destinação específica citamos o caso das contribuições para a Seguridade Social.

Dessa regra constitucional decorre que é vedado aos Entes Federativos dar destinação diversa da estabelecida a estes tributos, razão pela qual, a destinação ganhou status de critério de diferenciação dos tributos.

O mesmo vale para a restituição, no caso específico dos empréstimos compulsórios.

Assim é que Tárek Moysés Moussallem (2010, p.32) sugere a seguinte forma de classificação dos tributos que se extrai do fluxograma abaixo:



(Fonte: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários).

1) Primeiramente, o tributo deve ser classificado em vinculado ou não vinculado à prestação estatal (critério antecedente).

2) Em seguida, o tributo deve ser classificado em destinado ou não destinável e restituível ou não restituível (critério consequente).

### 2.3 A taxa como espécie tributária e a sua distinção em relação aos demais tributos

A depender da vertente que se adote, as espécies de tributo podem ser três, quatro ou cinco.

Explica-se, o CTN adota a teoria tripartite, segundo a qual, consideram-se tributos as seguintes espécies: as taxas, os impostos e a contribuição de melhoria.

Entretanto, o Supremo Tribunal Federal, possui importantes julgados sobre o tema<sup>2</sup>, sendo que a posição predominante no STF consiste em adotar a teoria quadripartite, segundo a qual, são espécies de tributo: as taxas, os impostos, as contribuições em geral e os empréstimos compulsórios.

Todavia, por uma questão de praticidade, acolhemos, neste trabalho, a teoria tripartite, adotada pelo CTN, logo, consideramos tributos: as taxas, os impostos e a contribuição de melhoria.

<sup>2</sup> Ver o julgado RE 138284, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 01/07/1992, (DJ 28-08-1992 PP-13456 EMENT VOL-01672-03 PP-00437 RTJ VOL-00143-01 PP-00313).

Cada uma destas espécies será brevemente analisada abaixo.

As taxas, conforme disposição da Constituição Federal de 1988, podem ser cobradas 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, veja o teor do art. 145 da CF/88:

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

I - impostos;

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;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Na mesma esteira preconiza o CTN:

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.

Assim, a taxa é espécie de tributo a ser cobrado quando houver atividade estatal vinculada, seja pelo exercício do poder de polícia, seja em decorrência de serviço público prestado ou posto à disposição do contribuinte, desde que se trate de serviço específico e divisível.

Sendo certo que o Código Tributário Nacional define o poder de polícia, nos seguintes termos,

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

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.

Em síntese, o poder de polícia consiste na atividade da Administração Pública de regular e limitar os direitos e interesses individuais, no intuito de que estes não sejam violadores dos direitos e interesses difusos e coletivos, tendo em vista que a Administração deve agir sempre em prol e em defesa do interesse público.

Mas essa atividade deve ser regular, ou seja, deve observar os ditames legais, aliás, deve também ser efetiva.



Entretanto, mesmo sem ter natureza prestacional, para o contribuinte, a atividade estatal há de ser efetiva. Sem o efetivo exercício do poder de polícia, que se refere mediante uma taxa de fiscalização, não se justifica a cobrança da taxa. Não basta a existência de um aparato administrativo capaz de agir. É necessária a existência de uma atividade estatal efetiva, ainda que não se deva tê-la como prestação. (MACHADO, 2007, pg 789)

Em relação às taxas cobradas em razão de serviço público, a disposição do CTN é clara no sentido de que

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;

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.

Nesse passo, orienta Hugo de Brito Machado (2007, pg 793), que se o serviço público não é de utilização compulsória somente a sua efetiva utilização pode ensejar a cobrança da taxa; de outro modo, se o serviço é de utilização compulsória, a cobrança da taxa independe da sua efetiva utilização.

Em síntese, a taxa é espécie de tributo vinculada a uma atividade estatal que pode consistir em poder de polícia ou serviço público.

Enquanto o imposto é espécie de tributo não vinculada à atividade estatal. De modo que, o fato gerador do imposto pode se referir às condições pessoais do contribuinte, incidir sobre o seu patrimônio, ou ainda, sobre os produtos de aquisição.

Acrescenta a doutrina que,

Enquanto o imposto é uma espécie de tributo cujo fato gerador não está vinculado a nenhuma atividade estatal específica relativa ao contribuinte, a taxa, pelo contrário, tem seu fato gerador vinculado a uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte. (MACHADO, 2007, pg 751).

Assim, impossível confundir taxas e impostos, uma vez que, um é o oposto do outro.

Por seu turno, a contribuição de melhoria é espécie de tributo que se vincula à realização de uma obra pública da qual decorra, necessariamente, valorização imobiliária. Entenda, se não houver a valorização dos imóveis meirinhos após a realização da obra pública, não é possível a cobrança da contribuição de melhoria.

Portanto, a diferença entre taxas e contribuição de melhoria reside na necessária distinção entre serviço público e obra pública.

[...] na obra pública, há o desempenho de atividade estatal que termina quando fica pronto o bem público correspondente; no serviço público, pelo contrário, a atividade é permanente, não termina, pois, se deixa de ser exercitada, o serviço deixará de existir. (MACHADO, 2007, 816).

Como se pode verificar, as taxas são espécie de tributos diversa das demais, uma vez que se distingue das outras em dois aspectos, vale dizer, a vinculação à atividade estatal e o fato gerador, sendo certo que este pode se referir ao exercício do poder de polícia ou à prestação ou à disponibilização de serviço público específico e divisível.

Para finalizar este tópico, é de suma relevância apresentar o que se denomina a regra matriz de incidência no caso específico das taxas.

## 2.4 A regra matriz de incidência das taxas

Retomando o conceito acima mencionado, explica-se, a regra matriz de incidência tributária é um método jurídico interpretativo do Direito Positivo que permite ao aplicador do Direito analisá-lo de maneira prática e formal.

Assim explica Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 323):

[...] Ao considerar o fato que dará ensejo ao nascimento da relação jurídica do tributo, o legislador também seleciona as propriedades que julgou importantes para caracterizá-lo. E, desse conceito, podemos extrair critério de identificação que nos permitam reconhecê-lo toda vez que, efetivamente, aconteça. No enunciado hipotético vamos encontrar três critérios identificadores do fato: a) critério material; b) critério espacial; e c) critério temporal.

Segundo o mesmo autor, a fórmula de aplicação da regra matriz de incidência tributária é a seguinte:

$$Ht \equiv Cm (v.c) . Ce . Ct$$

Onde “Ht” é a hipótese tributária, “Cm” o critério material, “v” o verbo, “c” o complemento, “Ce” o critério espacial, “Ct” o critério temporal e “.” o símbolo do conjuntor. Fórmula adaptada do esquema lógico demonstrado por Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 417).

Dessa forma, a regra-matriz de incidência tributária é composta por três critérios antecedentes, quais sejam, critério material, critério espacial, critério temporal. Acrescente-se também a estes o critério pessoal e o critério quantitativo, chamados de consequentes por serem posteriores à hipótese de incidência.

Cada um destes será explicado a seguir.

O critério material constitui o núcleo verbal que será delimitado pelo critério temporal e pelo espacial, sendo certo que a conjunção desses três critérios compõe a hipótese de incidência da norma tributária.

O critério material identifica-se, portanto, com um verbo mais um complemento. Cite-se como exemplo ‘adquirir renda’, em relação ao imposto sobre a renda.

No caso específico das taxas, temos que o critério material é composto da seguinte forma: exercitar regularmente o poder de polícia e prestar ou colocar à disposição do contribuinte serviço público específico e divisível.

Portanto, o critério material da taxa cobrada em razão do poder de polícia é 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.

Em relação à taxa em razão de serviço público, o critério material estabelecido pela norma é prestar ou deixar à disposição do contribuinte serviço público específico e divisível.

A esse respeito, esclarecemos que o serviço público que pode ensejar a cobrança de taxa é aquele que a Constituição não estabelece como gratuito, ou seja, não pode o legislador infraconstitucional agir contra a disposição da Carta Magna e tornar oneroso ao contribuinte o serviço, que por expressa disposição constitucional, deveria ser gratuito.

Dando seguimento, acrescenta Paulo Barros Carvalho (2011, p. 326),

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

Assim, o critério espacial, presente na hipótese da norma tributária, define o local em que, concretizada a hipótese de incidência do gravame, tem-se gerada a respectiva obrigação tributária.

Nesse ponto, Paulo de Barros Carvalho (2011, p.327) esclarece que há regras jurídicas que não mencionam os locais em que o fato deve ocorrer, mas deixam implícito o lugar de nascimento da obrigação.

Enquanto o critério temporal estabelece o momento em que, verificada a ocorrência do fato gerador do tributo, deve o contribuinte prestar ao Fisco o valor devido.

A respeito do critério temporal, assevera Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 332), 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.”

O critério pessoal, como o próprio nome sugere, refere-se às pessoas envolvidas na relação jurídica decorrente do surgimento da obrigação tributária, quais sejam, o sujeito passivo e o sujeito ativo (Fisco).

Por fim, o critério quantitativo compõe-se da base de cálculo e da alíquota do tributo, que, no caso das taxas não podem ter base de cálculo própria dos impostos, observa o § 2º do art. 145 da Constituição Federal de 1988, abaixo:

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.

Considerando tudo o que aqui foi exposto acerca das peculiaridades da taxa, distinguindo esta das demais espécies de tributo, valemo-nos disto para demonstrar é de grande relevância a análise da constitucionalidade da taxa sob a perspectiva da regra matriz de incidência das taxas, como bem observou Victor Valença (2017) na defesa de sua monografia sobre o tema.

### **3 A TAXA TURÍSTICA INSTITUÍDA EM JERICOACOARA**

A Lei Municipal 459/2017 que instituiu a taxa de turismo na localidade de Jericoacoara assim descreve o tributo em comento:

Art. 1º O caput do art. 180 da Lei Complementar 107/2015 passa a ter a seguinte redação:

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 de Jericoacoara.

Ora, a Lei Complementar 107/2015 se trata do Código Tributário Municipal de Jijoca.

Desse modo, a Lei Municipal 459/2017 alterou o Código Municipal para inserir no contexto de cobrança de tributos a denominada taxa de turismo sustentável.

Trata-se, sem dúvida, de inovação legislativa, razão pela qual consideramos mister destacar as principais características da referida exação.

#### **3.1 Principais características**

Consoante o dispositivo normativo acima colacionado, a taxa de turismo sustentável instituída pela Lei Municipal 459/2017 será cobrada dos visitantes da Vila de Jericoacoara, durante a sua permanência na localidade, em razão da utilização potencial ou efetiva da infra-estrutura física implantada e do acesso e fruição ao patrimônio natural de Jericoacoara.

Em atenção a esta disposição legal, entendemos serem as principais características da taxa de turismo sustentável instituída em Jericoacoara:

- A espécie de tributo assinalada é a taxa, por ora, intitulada taxa de turismo sustentável;
- O sujeito passivo da obrigação tributária é o visitante da Vila de Jericoacoara;
- O local de cobrança do tributo é a Vila de Jericoacora;
- O produto da arrecadação do tributo é destinado à Vila de Jericoacoara e ao Município de Jijoca;
- O fato gerador da obrigação é a utilização efetiva ou potencial da infra-estrutura física implantada e do acesso e fruição ao patrimônio natural de Jericoacoara;

- O tributo é cobrado durante a estadia do visitante.

Por ser oportuno, façamos breves comentários acerca de cada uma destas características.

#### A) Nomenclatura: taxa de turismo sustentável

Como já foi dito anteriormente, nem sempre, de fato, na minoria das vezes, o legislador tem o apuro de empregar de forma correta o termo tributário adequado à espécie de gravame. Isto ocorre por dois motivos.

Primeiro, porque o legislador não tem a obrigação de conhecer os termos jurídicos com precisão, posto que isto é função dos aplicadores do Direito. Segundo, porque o que importa ao Fisco é arrecadar o máximo possível, afinal, a arrecadação de tributos constitui receita derivada cuja destinação é o custeio da máquina estatal.

Disso decorre que, no caso em comento, não concordamos com o emprego do termo taxa, uma vez que se trata de espécie tributária, que como vimos, está vinculada a uma atuação Estatal.

Essa atuação por parte do Estado pode consistir em poder de polícia ou em utilização efetiva ou potencial de serviço público.

Ocorre que, no caso específico da mencionada taxa de turismo sustentável, não verificamos se tratar de uma nem de outra hipótese. Frise-se, acreditamos que o termo empregado não condiz com a realidade dos fatos, pois não resta configurado o exercício de poder polícia, tampouco a efetiva ou potencial prestação de serviço público.

#### B) Sujeito passivo da obrigação tributária

Como se viu acima, o sujeito passivo da obrigação tributária em análise é o visitante da Vila de Jericoacoara.

Conforme estabelece o Decreto nº 031/2017 que regulamenta a taxa de turismo instituída, o sujeito passivo da taxa de turismo sustentável é o visitante com residência e domicílio fora do Município (art. 1º, §2º).

Assim, a taxa de turismo sustentável somente deve ser paga pelos transeuntes e pelos que permanecem na Vila de Jericoacoara por estadia curta ou sem intenção de constituir moradia definitiva no local.

Por óbvio, não são obrigados a pagar o tributo os habitantes da Vila de Jericoacoara.

Ocorre que não concordamos com essa distinção que se faz entre os habitantes e os visitantes de Jericoacoara.

Discordamos, porque a instituição da taxa de serviço pressupõe que o serviço ofertado (efetivamente utilizado ou apenas disponibilizado) a todos seja por todos pago, ou, visto de outro modo, que o serviço prestado a poucos ou alguns seja somente por estes custeado.

Em mesmo sentido, observa Luciano Amaro (2005, p. 39):

[...] O serviço de coleta de esgoto, por exemplo, não deve ser cobrado apenas de quem efetivamente o utiliza, pois o indivíduo que o tem à disposição (ainda que possa e prefira continuar usando a fossa de seu quintal) é titular de uma vantagem econômica (em função da disponibilidade do serviço), a qual não é acessível a outros indivíduos que residam em locais não beneficiados com a rede de esgotos. Do mesmo modo, não seria justo que os usuários efetivos do serviço arcassem sozinhos com o custo total da atuação do Estado, que beneficia também seus vizinhos, por estar à disposição deles.

Ora, como se percebe, no caso em análise, a disposição da lei é clara em dizer que os visitantes da Vila de Jericoacoara são obrigados a pagar o tributo porque utilizam efetiva ou potencialmente, da infraestrutura física implantada e do acesso e fruição ao patrimônio natural de Jericoacoara.

No entanto, resta claro que a infraestrutura e o patrimônio natural de Jericoacoara a todos se estendem, ou seja, habitantes e visitantes utilizam o serviço que, como deixa claro a própria lei, enseja o pagamento do tributo e somente os visitantes são obrigados a pagá-lo.

Dessa forma, questiona-se, se todos que se estabelecem em Jericoacoara, seja por um curto período, seja por tempo indefinido, usufruem, de igual modo, posto que a todos acessível, sem diferença de tratamento, da infraestrutura e patrimônio natural da Vila, por que apenas os visitantes devem realizar o pagamento da taxa?

#### C) Critério espacial

Por ser oportuno, note que o local de concretização da hipótese de incidência é a Vila de Jericoacoara.

Em que pese a arrecadação do tributo beneficiar tanto a Vila de Jericoacoara quando o Município de Jijoca, somente a estadia em Jericoacoara faz surgir o fato gerador da obrigação.

Nesse jaez, estabelece o Decreto nº 031/2017 que o responsável pela arrecadação do tributo é o estabelecimento de hospedagem do visitante (art. 1º, §3º).

Desse modo, entendemos que se o visitante opta por se hospedar em Jijoca e somente se desloca rapidamente à Vila de Jericoacoara e realiza uma visita aos pontos turísticos do local não seria possível cobrar o tributo em análise, posto que é livre de tributos e de encargos o direito de ir e vir.

#### D) Critério temporal

A taxa de turismo sustentável será cobrada do visitante enquanto durar a sua permanência na Vila de Jericoacoara.

Em relação ao período inicial de cobrança, a taxa passou a ser cobrada dos turistas no dia 21/09/2017 e já rendeu aos cofres públicos mais de um milhão de reais. (TAXA..., 2018).

De certo que a interpretação do Direito Positivo norteia-se pelos princípios que orientam o ordenamento jurídico. Partindo dessa premissa, tecemos, ainda, breves comentários acerca dos princípios de Direito Tributário que merecem destaque para os fins desse trabalho: o princípio da vedação ao confisco, o princípio da legalidade e o princípio da liberdade de locomoção.

### 3.2 Princípio da vedação ao confisco

Segundo Sacha Calmon Navarro Coêlho (2012, p. 129),

O princípio se abre em várias direções, o não confisco visa evitar também, a intenção predatória no exercício do poder de tributar. Confiscar é tirar dinheiro ou riqueza arbitrariamente dos particulares, no todo ou em parte. A palavra é até muito sugestiva. Em princípio, tributar é atividade sujeita à legalidade e, pois, à razoabilidade. O confisco é atividade à margem da lei.

Assim é que o princípio da vedação ao confisco se trata de importante ferramenta de interpretação dos dispositivos legais, uma vez que, lei nenhuma será admitida se impõe tributo com feição de confisco.

Mas o que seria um tributo com efeito de confisco?

Segundo explica Goldschmidt (2003, p. 69), a palavra confiscar tem origem no latim “confiscare”, que significa apreender a propriedade em prol do Fisco, sem a devida compensação do contribuinte. Razão pela qual, o confisco possui caráter sancionatório, que decorre do cometimento de um ilícito.

Contudo, como já foi dito nesse trabalho em diferentes oportunidades, frisa-se que o tributo não corresponde, de modo algum, a sanção em razão de ato ilícito, pois a punição diverge da natureza jurídica do tributo, assim confirma a própria definição de que se extrai do art. 3º do CTN.

Na mesma esteira, salienta Goldschmidt (2003, p. 69):

Tributo e confisco apresentam-se quase como conceitos quase que antagônicos, pois se, por um lado, o tributo, por dicção expressa do art. 3º do Código Tributário, não



representa sanção de ato ilícito, por outro o instituto do confisco está invariavelmente associado à noção de sanção.

Considerando que a Constituição Federal expressamente veda a cobrança de tributo com efeito de confisco (art. 145), entendemos ser necessário caracterizar esse efeito confiscatório.

A esse respeito, a doutrina comumente relaciona o confisco ao abuso de poder. No Direito Tributário, explica Goldschmidt (2003, p. 68), o abuso de poder na cobrança de um tributo ocorre quando da elaboração da norma impositiva, seja porque o legislador não obedece aos limites constitucionais, seja porque há desvio de finalidade na incidência do tributo.

Ocorre que no caso em análise, é claro o excesso por parte do legislador, que, com muito esforço, tenta, em vão, atribuir à exação em tela as características de taxa de serviço público.

Todavia, como já demonstramos no presente trabalho, o gravame não preenche os requisitos de instituição da taxa em razão de serviço público prestado ou posto à disposição do contribuinte, uma vez que, conforme foi possível perceber, o serviço público que enseja a cobrança da taxa não é dirigido específica e divisivelmente ao contribuinte, do que decorre entendemos ser indevida a sua cobrança, haja vista o excesso do legislador.

Nesse passo, entendemos que a taxa de turismo em análise não passa de exação instituída com fins meramente arrecadatórios.

Explica-se. Entendemos que o tributo em tela não atende aos requisitos de sua instituição, posto que, recebe o nome de taxa, todavia, não guarda similitude com esta espécie de tributo, pelas razões aqui já expostas.

Desse modo, verifica-se que a mencionada taxa está eivada de inconstitucionalidade e alberga-se o legislador infraconstitucional na necessidade de angariar fundos aos cofres públicos, configurando o que os doutrinadores chamam de abuso de poder.

Na mesma esteira, assevera Goldschmidt (2003, p. 69):

No caso da legislação que institui tributo com efeito de confisco, tem-se que sua invalidade pode ser vista tanto a partir da ótica do excesso quanto do desvio no uso da competência constitucional. Assim, é inegável o excesso de poder quando o legislador, embora competente para instituir ou aumentar determinada exação, ultrapassa, de forma direta ou oblíqua, as fronteiras quantitativas que delimitam a sua atuação, viciando o ato normativo e ocasionando a sua nulidade em face da Carta. O tributo com efeito de confisco, nessa linha de raciocínio, é resultado do exercício abusivo da competência tributária.

Por tudo quanto o exposto aqui, é possível aferir que a cobrança da taxa de turismo é indevida, já que esta não se harmoniza com o Sistema Tributário Nacional, pelo contrário, destoa do próprio conceito de taxa, o qual pressupõe a prestação, ainda que potencial, de serviço público específico e divisível, e tal não existe aqui.

Razão pela qual, consideramos que a referida taxa de turismo constitui grave violação o princípio da vedação ao confisco.

### **3.3 Princípio da reserva legal**

O princípio da reserva legal possui dupla aplicabilidade. De um lado, impede que o Fisco cobre tributo não previsto em lei, trata-se, nesse caso, da legalidade formal.

De outro, impede que a cobrança da exação não se realize na forma como foi prescrita na lei, isto é, há de se verificar a configuração do fato gerador e a devida implantação da base de cálculo e alíquota do tributo, nesse caso, trata-se da legalidade material.

Nesse jaez, salienta Sacha Calmon Navarro Coêlho (2012, p. 181), “entre nós, como está na Constituição de 1988, o princípio da legalidade da tributação exige lei em sentido formal (instrumento normativo proveniente do Poder Legislativo) e material (norma jurídica geral e impessoal, abstrata e obrigatória, clara precisa, suficiente).”.

Por óbvio que, no presente estudo, analisamos a constitucionalidade de tributo instituído por lei, leia-se, pela Lei Municipal nº 459/2017, logo, não se faz necessário afirmar que a exação obedece ao princípio da legalidade formal.

Entretanto, em relação à legalidade material, o tributo não satisfaz as exigências. Primeiramente porque a hipótese de incidência da taxa de turismo não se harmoniza com a descrição de taxa do CTN.

Em segundo plano, porque o legislador não foi minucioso em estabelecer a base de cálculo e alíquota do tributo, que por integrarem o conceito deste, também devem estar prescritos em lei, sob pena, de certo, de violação ao princípio da legalidade material.

A esse respeito, vejamos a exposição do Código Tributário Nacional:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

(...)

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

(...)

Assim é que, de acordo com o art. 97 do CTN, a norma impositiva do tributo, veiculada mediante lei ordinária, tem por atribuição indicar todos os elementos da norma jurídica tributária, inclusive os quantitativos, quais sejam, a base de cálculo e a alíquota da exação, conforme explana Carraza (2012, p. 273).

No entanto, o que se verifica no caso em comento, é que o legislador foi omissivo em relação ao critério quantitativo da norma tributária, embora não o tenha sido o Chefe do Poder Executivo local.

Todavia, frise-se, não é incumbência do Poder Executivo, no silêncio do legislador, arbitrar o valor da taxa, uma vez que, o tributo tem o seu critério material descrito em lei, por obediência ao princípio da legalidade, e tal não pode ser diferente, considerando que no Estado Democrático de Direito se reconhece que toda obrigação somente decorre de lei (art. 150, I, da CF/88).

Nesse sentido, aduz Carraza (2012, p. 277):

O tributo, pois, deve nascer da lei (editada, por óbvio, pela pessoa política competente). Tal lei deve conter todos os elementos e supostos da norma jurídica tributária (hipótese de incidência do tributo, seus sujeitos ativo e passivo e suas bases de cálculo e alíquotas), não se discutindo, de forma alguma, a delegação ao Poder Executivo da faculdade de defini-los, ainda que em parte.

Ademais, verificamos que o Poder Executivo não se limitou a arbitrar o valor da taxa, mas também ousou descrever quais atividades se enquadrariam como serviço público apto a ensejar a cobrança da taxa, ou seja, adentrou também nos contornos do fato gerador da obrigação tributária e isto não se admite.

Evidente a violação ao disposto no art. 97 da CTN, segundo o qual, o fato gerador do tributo deve ser descrito em lei.

Nesse passo, cabe apontar o que a doutrina denomina de princípio da estrita legalidade, que, por outros é chamada de princípio da reserva legal, segundo o qual “os tributos só podem ser criados ou aumentados por meio de lei ordinária. Não de medida provisória, nem de lei delegada, nem muito menos, de regulamento, que a isto obsta o desígnio constitucional.” (CARRAZA, 2012, p. 299).

Em síntese, observamos aqui mais uma afronta à Carta Magna, já que pelo princípio da reserva legal, não deveria o Poder Executivo estabelecer a base de cálculo e alíquota da referida taxa de turismo, tampouco delimitar o fato gerador da obrigação, considerando serem estas atribuições do Poder Legislativo.

### 3.3 A liberdade de tráfego

De acordo com o inciso V do art. 150 da Constituição Federal de 1988, é vedado aos Entes Federativos estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público.

Em mesmo sentido, estabelece o inciso XV do art. 5º da Carta Magna, é livre a locomoção no território nacional em tempo de paz, podendo qualquer pessoa, nos termos da lei, nele entrar, permanecer ou dele sair com seus bens.

A liberdade de tráfego trata-se, portanto, de direito fundamental assim garantido pela Constituição Federal de 1988.

A esse respeito, leciona Luciano Amaro (2005, p. 145):

O que a Constituição veda é o tributo que onere o tráfego interestadual ou intermunicipal de pessoas ou de bens; o gravame tributário seria uma forma de limitar esse tráfego. Em última análise, o que está em causa é a liberdade de locomoção (de pessoas ou bens), mais do que a não discriminação de bens ou pessoas, a pretexto de irem para outra localidade ou de lá virem [...].

Desse modo, proíbe-se a instituição de tributo que tenha por consequência a limitação desse direito, ou seja, se a cobrança do tributo tem por reflexo o impedimento de o indivíduo exercer livremente o seu direito de ir e vir, então a sua cobrança é indevida, posto que, viola o direito de liberdade de locomoção consagrado na CF/1988.

### 3.4 Há efetivamente a prestação de serviço ou o exercício do poder de polícia?

Como anteriormente frisado, a instituição de taxa deve observar os requisitos constitucionais do tributo.

Se a taxa decorre do exercício de polícia, então a atividade da Administração Pública deve ser efetiva no sentido de fiscalizar e limitar os interesses subjetivos em detrimento do interesse público.

Se a taxa decorre da prestação efetiva ou potencial de serviço público, então este deve ser específico e divisível.

No caso em análise, é evidente que o tratamento dado pelo legislador ao tributo é o de taxa de serviço.

Nesse jaez, estabelece o Decreto nº 031/2017:

Art. 1º A taxa de turismo sustentável, instituída pela Lei Complementar 107/2015, de 16 de outubro de 2015, será devida a partir de 21 de agosto de 2017, tendo como fato gerador, a utilização efetiva ou potencial, por parte dos visitantes, da infraestrutura física implantada e do acesso e fruição ao patrimônio natural da Vila de Jericoacoara.

§ 1º - Para os efeitos deste Decreto, entende-se por utilização efetiva ou potencial dos serviços de turismo, os que são prestados ou mantidos à disposição do visitante, tais como:

I – informações, orientações e coleta de reclamações;

II – distribuição de folhetos informativos, fornecimento de mapas e roteiros turísticos;

III – manutenção e conservação dos pontos turísticos;

IV – atendimento médico pré-hospitalar, em regime de urgência, na rede municipal de saúde;

V – sinalização viária adequada, e outros serviços destinados ao incentivo do turismo.

Entretanto, questiona-se, há efetivamente a prestação de serviço por parte do Estado?

E mais, o serviço prestado é específico e divisível?

Conforme se extrai da leitura do CTN, o serviço é específico quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade, ou de necessidades públicas; Ao passo que, fala-se em serviço divisível quando a sua fruição pode ser parcelada entre os sujeitos passivos da obrigação.

Diante desta breve explanação, é evidente que a utilização da infra-estrutura e patrimônio natural de Jericoacoara não é passível de divisão entre os seus visitantes, tampouco, trata-se de serviço específico realizado pelo Estado.

De certo, aqui errou o legislador, pois se trata de diferença essencial entre taxa e imposto o fato de que a taxa é vinculada a uma prestação estatal, de modo que, a cobrança do tributo visa a reembolsar o próprio Estado.

Enquanto o imposto se trata de tributo não vinculado a uma prestação estatal e cujo produto da arrecadação a todos aproveita, já que se destina a custear as atividades que o Estado realiza em benefício do povo em geral, assim é que não se pode cobrar uma taxa de serviço pela defesa das fronteiras.

Em mesmo sentido,

Diante disso, é ocioso dizer que os serviços, sobre serem divisíveis, precisam ser específicos para que se sujeitem a taxação. Os serviços gerais ou indivisíveis (como a gestão patrimonial do Estado, a defesa do território, a segurança pública, etc.) são financiáveis com a receita de impostos, e não com taxas de serviço, pois configuram atividades que o Estado desenvolve em atenção a toda a coletividade, sem visar a este ou àquele indivíduo [...]. (AMARO, 2005, p. 34).

Segundo estabelece o Decreto 031/2017, já colacionado, a taxa de turismo é cobrada em razão da prestação efetiva ou potencial de serviços que, a nosso ver, não são específicos, não são divisíveis e não são prestados pelo Poder Público local.

Analisemos cada um destes.

#### A) Informações, orientações e coleta de reclamações

Ora, é certo que as informações e as orientações devem ser prestadas ao turista e ao visitante sem a exigência de taxa por isso, afinal, está consagrado o direito à informação no inciso XIV do art. 5º da CF/1988:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

XIV - é assegurado a todos o acesso à informação e resguardado o sigilo da fonte, quando necessário ao exercício profissional; [...]

Ademais, constitui importante princípio da Administração Pública a publicidade dos seus atos, conforme o inciso XXXIII do art. 5º da CF/88:

Art. 5º [...]

XXXIII - todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado; [...]

Por fim, em relação ao direito de reclamação,

Art. 5º [...]

XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:

a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder;

Logo, nenhum destes serviços poderia ensejar a cobrança de taxa pela sua prestação.

#### B) Distribuição de folhetos informativos, fornecimento de mapas e roteiros turísticos

Há anos as Prefeituras de vários Municípios do Estado do Ceará vêm distribuindo folhetos e mapas de pontos turísticos no intuito de fomentar o turismo local, de modo que, a imposição de taxa pela prestação desse serviço acabaria por ter o efeito inverso.

Além disso, destaca-se que, embora o serviço de distribuição de folhetos informativos e mapas possa ser considerado serviço específico e divisível, cabe lembrar que o

Governo Federal realiza repasses ao Município de Jericoacoara, através do Ministério do Turismo, com o intuito de fomentar o turismo local.

De modo que, ainda que se admitisse a cobrança da taxa em razão desse tributo, o custeio do serviço seria apenas parcial, uma vez que já é destinada verba federal a este fim.

Em consequência, questiona-se, admitindo-se a possibilidade de custeio desse serviço, apenas parcialmente, existe proporcionalidade entre o valor da taxa e o serviço prestado?

Guardemos esse questionamento para momento ulterior em que a problemática será melhor analisada.

Por ora, vamos dar seguimento à análise iniciada.

#### C) Manutenção e conservação dos pontos turísticos

Este é um ponto muito importante e já debatido nesse trabalho muitas vezes.

Afinal, deve o turista pagar pela manutenção e conservação dos pontos turísticos?

Se não ficou claro até o presente momento, frisamos que discordamos da cobrança do tributo aos turistas pela fruição do patrimônio natural de Jericoacoara, já que a fruição é a todos estendida e não pode o seu uso ser parcelado em unidades, logo, não se trata de serviço divisível prestado pelo Estado.

Igualmente, discordamos que caiba ao turista custear a manutenção e a conservação dos pontos turísticos locais. Primeiro, pelo mesmo argumento utilizado no parágrafo anterior, qual seja, a manutenção e conservação a todos se destina, já que, conforme dispõe o caput do art. 225, é obrigação de toda a coletividade defender e preservar o meio ambiente.

Segundo, porque entendemos abusiva a cobrança de taxa em razão desse serviço, uma vez que, o turista permanece por pouco tempo na Vila e, em geral, no período de alta estação do turismo. Logo, quem mais se beneficia da fruição desses recursos naturais de Jericoacoara, e, portanto, quem mais polui o ambiente local, é a própria comunidade da Vila de Jericoacoara.

Além disso, importa dizer que o turismo é importante vetor de movimentação da economia cearense. Com isso, entendemos que o turista tem posição de destaque no incentivo e fomento do comércio e das atividades e serviços locais, contribuindo, de forma singular, para o desenvolvimento dos destinos turísticos.

Nesse viés, o turista que se hospeda já está, com esse ato, contribuindo para a arrecadação da receita derivada, já que o serviço de hospedagem gera para o turista, além do custo normal da diária, o custo relativo à incidência de impostos.

Diante disso, entendemos não ser necessária a criação de uma taxa de turismo com vistas a que o turista contribua para a arrecadação do Município, uma vez que a incidência de ISS, por exemplo, já onera o suficiente o turista.

Acreditamos, portanto, que a taxa de turismo não é meio apto a conservar o patrimônio natural e dar, ao mesmo tempo, condições de o Município local se desenvolver, já que, a sua cobrança pode fazer com que os turistas evitem se hospedar em Jericoacoara ou mesmo permanecer no local.

O que defendemos, em verdade, é que seria mais benéfico à economia local que fosse feito o bom uso dos recursos arrecadados com a receita dos tributos já existentes, em vez de, em prejuízo do desenvolvimento local, cobrar do turista uma exação, que não é atraente e que não vai agradar os visitantes, de modo que, a cobrança da taxa tende a esfriar o turismo em Jericoacoara, quiçá no Estado.

Ademais, defendemos que, em observância ao princípio do poluidor-pagador, se o Fisco deseja aumentar a arrecadação deve fazê-lo onerando os grandes proprietários da região, já que são estes os maiores poluidores, uma vez que os danos ambientais são inerentes às próprias atividades que exercem.

Consoante informa o princípio do poluidor-pagador, nos moldes do § 3º do art. 225, da CF/88, aquele que mais contribui para a poluição do ambiente deve pagar mais pela sua preservação.

Assim, consideramos ser mais apropriado cobrar ou majorar os tributos a serem pagos pelos proprietários dos grandes empreendimentos da região, visto que, são estes os que causam maiores danos ao patrimônio natural de Jericoacoara.

Nesse sentido, parece-nos adequado que aqueles que lucram com a sua atividade danosa ao meio ambiente, realizem, em contrapartida, a prestação pecuniária ao Fisco.

D) Atendimento médico pré-hospitalar, em regime de urgência, na rede municipal de saúde

O serviço de saúde é gratuito, conforme o art. 167 da CF/88:

Art. 167. São vedados:  
[...]



IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

Nesse caso, é clara a ofensa à Constituição Federal de 1988. Mas sejamos repetitivos, já que o serviço de saúde é gratuito, como assim preconiza o inciso IV do art. 167 da Constituição Federal de 1988, não pode este serviço vir a ser tributável em razão de disposição em Lei Municipal que vai de encontro ao texto constitucional.

E) Sinalização viária adequada, e outros serviços destinados ao incentivo do turismo

Eis aqui mais um exemplo de serviço genérico prestado pelo Estado, isto é, destinado à toda a coletividade e que, por isso mesmo, não é passível de divisão, e que, portanto, não se enquadra na hipótese de instituição de taxa de serviço.

A respeito de taxa que não observa o requisito de divisibilidade do serviço público prestado, veja o que decidiu o Tribunal de Justiça do Estado do Ceará:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. TAXA DE TURISMO. LEI Nº 8.127/1997 DO MUNICÍPIO DE FORTALEZA. OFENSA AO ART. 145, II, DA CF/1988. CLÁUSULA DE RESERVA DE PLENÁRIO PREVISTA NO ART. 97 DA CARTA DE PRINCÍPIOS E NA SÚMULA VINCULANTE Nº 10 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. DESNECESSIDADE. INCOMPATIBILIDADE CONSTITUCIONAL DOS ARTS. 1º E 2º DO MENCIONADO DIPLOMA LEGAL PRONUNCIADA PELO ÓRGÃO ESPECIAL DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO CEARÁ NO JULGAMENTO DA ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 0074053-90.2012.8.06.0000. OFENSA QUE IGUALMENTE SE DIRECIONA AOS ARTS. 77 E 79 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. COBRANÇA QUE NÃO POSSUI O CARÁTER UTI SINGULI, MAS, AO CONTRÁRIO, POSSUI NATUREZA UTI UNIVERSI. - A norma que criou a cobrança da taxa de turismo no Município de Fortaleza, devida pelos hóspedes de hotéis, flats e pousadas e possui como fato gerador a utilização efetiva ou potencial dos serviços, equipamentos públicos e a infraestrutura turística locais postos à disposição do turista. - Os arts. 145, II, da Constituição da República e 77 e 79 do Código Tributário Nacional permite que os Entes Federados institua tributos e, dentre eles, taxas em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis. - A taxa de turismo, com as finalidades com as quais foi instituída, entremostra remuneração por serviço público de natureza jurídica universal e indivisível. - Os serviços, os equipamentos públicos e a infraestrutura turística municipal é colocada à disposição não somente os hóspedes de hotéis, flats e pousadas, mas, também, dos demais que se alojam em casas de parentes ou em apartamentos alugados, além de estarem disponíveis para toda a sociedade de forma gratuita. REEXAME NECESSÁRIO CONHECIDO, MAS DESPROVIDO. SENTENÇA CONFIRMADA. ACÓRDÃO: Vistos, relatados e discutidos estes autos, acorda a 1ª Câmara Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado do Ceará, à unanimidade de votos, em conhecer da remessa necessária, porém, para negar-lhe provimento, confirmando a sentença nos termos do voto do eminente Desembargador Relator. (TJ-CE - Remessa Necessária: 00223803120078060001 CE 0022380-31.2007.8.06.0001, Relator: PAULO

AIRTON ALBUQUERQUE FILHO, 1ª Câmara Direito Público, Data de Publicação: 24/04/2017).

Por todo o exposto, quanto ao caso em análise, pudemos verificar que o gravame instituído não preenche os requisitos constitucionais, em total desobediência ao princípio da reserva legal e da vedação ao confisco, já explanados.

Não bastasse isso tudo, a Lei que institui o tributo não se atenta à liberdade de tráfego que constitui limite ao poder de tributar, nos termos da Constituição Federal de 1988.

### **3.5 Critério do valor de cálculo da taxa e proporcionalidade**

Mais uma vez destacamos o descuido do legislador que não observa os princípios norteadores do Direito Tributário, tampouco, obedece às imposições constitucionais.

Em relação ao valor de cálculo da taxa de turismo sustentável, esclarecemos que a base de cálculo do tributo e a alíquota correspondente não são descritos pela Lei Municipal nº 459/2017 que institui o tributo.

Contudo, salientamos que o Decreto nº 031/2017, que regulamenta a cobrança da referida taxa, estabelece valor fixo de cinco reais para cada visitante por dia de permanência ou fração, conforme o caput do art. 2º do mencionado Decreto.

Haja vista essa informação, questiona-se, pode o Chefe do Poder Executivo local arbitrar o valor da taxa no silêncio da lei a respeito do seu cálculo? E mais, se há obscuridade no cálculo do valor do tributo, como aferir a sua proporcionalidade? A ausência de previsão legal do cálculo do tributo não viola os princípios constitucionais do Direito Tributário?

De certo que, ao final do trabalho, serão apresentados os argumentos suficientes para que o leitor forme a sua própria convicção sobre o assunto.

Mas, por ser oportuno, guardemos que, em relação ao valor da taxa, seja ela de polícia ou de serviço, deve corresponder, ao menos, aproximadamente ao custo da fiscalização efetivamente realizada ou do serviço prestado ou posto à disposição do contribuinte.

Na mesma toada, aduz Hugo de Brito Machado (2007, p. 773-774):

Considerando que o fato gerador da taxa é a atividade estatal consistente no exercício do poder de polícia ou na prestação do serviço público específico e divisível, temos de concluir que o valor dessa espécie de tributo está necessariamente relacionado com o custo da atividade estatal que lhe constitui o fato gerador.

Nesse sentido, cabe dizer que não consideramos proporcional o valor da taxa, já que os serviços disponibilizados, ainda que considerados estes apropriados a ensejar a tributo, não equivalem, nem aproximadamente, ao valor possivelmente arrecadado.

De forma a embasar este argumento, destacamos matéria jornalística que narra que até a data de 09/01/2018 foi arrecadado mais de um milhão de reais (TAXA..., 2018).

Nesse ponto, valem de simples estimativa para demonstrar a desproporcionalidade do tributo.

Ora, os serviços que corresponderiam à hipótese de incidência da taxa, conforme o Decreto nº 031/2017 já foram analisados no tópico anterior.

Na ocasião, declaramos entender que apenas o serviço de distribuição de informativos e mapas seria considerado divisível e tributável como taxa, haja vista que se trata de serviço específico e divisível direcionado ao sujeito passivo da obrigação, no caso, o turista.

Entretanto, o preço de um livro simples de duzentas páginas não chega a trinta reais, valor esse que seria pago por um casal que permanecesse em Jericoacoara por três dias.

Todavia, se imaginarmos que os informativos não somam com os mapas mais que dez páginas, fazendo o cálculo matemático da regra de três, é possível chegar à conclusão de que os visitantes estariam pagando três reais por página impressa, sendo que o valor de mercado da página de um livro comum é quinze centavos.

Diante dessa constatação, questionamos, por que, então, deve o turista pagar valor superior?

O custo da impressão de um informativo ou de um simples mapa turístico não equivale ao valor da taxa, do que decorre, por certo, a desproporcionalidade entre o custo do serviço prestado pelo Estado e o montante arrecadado com a cobrança do tributo.

Além disso, não nos parece razoável entender que cada turista irá utilizar o seu informativo ou folheto apenas uma vez e depois descartá-lo para, no dia seguinte, receber novo informativo, de modo que, não se justifica o altíssimo valor cobrado.

Por tudo o que foi dito, consideramos inadequado o arbitramento do valor da taxa mediante Decreto do Prefeito do Município e salientamos que há flagrante obscuridade no cálculo do tributo. Contudo, isto não impede a verificação da desproporcionalidade do valor cobrado em razão da taxa.

Diga-se, ainda, que o princípio da proporcionalidade encontra-se no bojo da Constituição Federal de 1988 e que, portanto, deve ser observado em todas as situações.

## 4 OS TRIBUTOS E A PROTEÇÃO DO MEIO AMBIENTE

É evidente que, nas últimas décadas, a defesa do meio ambiente tem ganhado os holofotes no cenário mundial e isto porque já foi há muito tempo constatado que os recursos naturais disponíveis não são ilimitados, é dizer, não são inesgotáveis.

Em consequência dessa constatação verificou-se a necessidade de preservação do meio ambiente, principalmente diante do crescimento populacional e do econômico, que tendem a colaborar para uma maior degradação e escassez dos recursos disponíveis.

Mas a questão da degradação do meio ambiente é problema que há muito tempo se arrasta sem solução. Ora, podemos dizer que o problema ganhou destaque internacional desde a Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente Humano realizada em 1972 em Estocolmo, na Suécia, sem, contudo, estar sequer perto de chegar ao fim a discussão.

No intuito de diminuir os danos ambientais e de garantir um meio ambiente saudável, sem, contudo, impedir o progresso econômico, muitos países têm inovado.

No Brasil, a Constituição Federal consagra o direito fundamental de toda a coletividade ao meio ambiente saudável e equilibrado, estabelecendo como dever do Estado e da própria coletividade o oferecimento de condições ao desenvolvimento econômico sustentável.

Consoante prevê o caput do art. 225 da Constituição Federal de 1988, “todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.”

### 4.1 Tributação ambiental

No contexto brasileiro, ficou estabelecido pela Carta Magna que devem os Entes Federativo proteger o meio ambiente, nos seguintes termos:

- Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios
- (...)
- III - proteger os documentos, as obras e outros bens de valor histórico, artístico e cultural, os monumentos, as paisagens naturais notáveis e os sítios arqueológicos;
- (...)
- VI - proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas;
- VII - preservar as florestas, a fauna e a flora;

Desse modo, prescreve o artigo acima colacionado, ser competência concorrente entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios a proteção do meio ambiente.

Nesse intento, surge no contexto jurídico o que os doutrinadores chamam de Tributação Ambiental, que pode ser definida como a atribuição do Estado para instituir e cobrar tributos com vistas à manutenção e à preservação do meio ambiente.

Nesse sentido veja o que dizem RIBEIRO e FERREIRA (2005, p. 665):

Tributação ambiental pode ser entendida como o emprego de instrumentos tributários com duas finalidades: a geração de recursos para o custeio de serviços públicos de natureza ambiental e a orientação do comportamento dos contribuintes para a preservação do meio ambiente.

Assim, usando de seu poder para tributar, deve o Estado arrecadar dinheiro dos contribuintes a ser destinado ao nobre fim de proteção do meio ambiente.

Dessa forma, a Tributação ambiental torna-se instituto garantidor do exercício do direito a todos assegurado de um meio ambiente equilibrado.

Em consequência, o tributo adquire novos contornos, em vez de servir apenas como um meio para arrecadar receita derivada ao Estado, pode também servir o gravame para contribuir com a preservação do meio ambiente, seja por meio do custeio dos equipamentos de manutenção dos espaços naturais, seja induzindo nos contribuintes um comportamento voltado ao desenvolvimento sustentável.

Em relação á sustentabilidade, traz-se à lume a definição apresentada pela Organização das Nações Unidas, colacionada do relatório Brundland, desenvolvido em 1987: [...] “Desenvolvimento sustentável é aquele que atende às necessidades das gerações atuais sem comprometer a capacidade das gerações futuras de atenderem a suas necessidades e aspirações”.

Apesar de ter consagrado o direito do povo ao meio ambiente equilibrado, atribuindo ao Estado e à própria coletividade o dever de zelar pelo meio ambiente, a Carta Magna não prevê um tributo específico para atender a essa finalidade, razão pela qual, entendemos que as espécies tributárias previstas no CTN e na CF/88 devem servir à proteção do meio ambiente.

Como, aliás, será demonstrado, é possível a instituição de tributos voltados à preservação e à manutenção do patrimônio ecológico, no entanto, tal deve ser feito com a observância dos princípios e normas constitucionais que limitam o poder de tributar.

## 4.2 Os tributos como instrumentos de preservação ambiental

Inicialmente, frisamos que todo o Sistema Tributário Nacional é baseado na classificação de vinculação dos tributos já apresentada nesse trabalho. Em suma, o CTN classifica os tributos em vinculados e desvinculados de atividade estatal.

As taxas e a contribuição de melhoria são tributos vinculados a uma atividade estatal. Ao passo que, o imposto é tributo desvinculado, portanto, não está adstrito a qualquer prestação por parte do Fisco.

Destacamos que os tributos vinculados se justificam diante da necessidade do Estado de custear suas próprias atividades, diga-se, justamente as atividades que ensejam a cobrança da taxa ou da contribuição de melhoria.

Desse modo, a taxa de polícia cobrada deve refletir, ao menos, aproximadamente, o valor da atividade de fiscalização e a taxa de serviço deve basear-se no valor da prestação do serviço público.

Já em relação à contribuição de melhoria, o CTN estabelece limites ao valor cobrado em razão do tributo, que deve custear a obra pública realiza, mas não pode ultrapassar o montante do custo da obra. Além disso, o CTN estabelece o limite individual do valor da contribuição, conforme consta no § 1º do art. 82 do Código, veja:

Art. 82. A lei relativa à contribuição de melhoria observará os seguintes requisitos mínimos:

§ 1º A contribuição relativa a cada imóvel será determinada pelo rateio da parcela do custo da obra a que se refere a alínea c, do inciso I, pelos imóveis situados na zona beneficiada em função dos respectivos fatores individuais de valorização.

Assim é que os tributos vinculados se prestam a custear a atividade estatal que enseja a própria cobrança do tributo; enquanto a receita dos impostos é direcionada ao custeio das despesas genéricas do Estado, ou seja, aquelas atividades prestadas em prol da coletividade, como a saúde e a educação.

Dessa maneira, é possível observar que os tributos vinculados são os mais apropriados à finalidade de proteção ambiental, em especial, as taxas se ajustam muito bem a esse fim, pois não estão condicionadas à valorização imobiliária decorrente de obra pública, como é o caso da contribuição de melhoria.

Na mesma esteira assevera FERRAZ (2005, p. 348):

Por tais características, as taxas se prestam perfeitamente à tarefa de proteção ambiental, podendo ser exigidas em função da atividade de fiscalização ambiental como pela prestação obrigatória de serviços que tenham caráter ambiental.

Ocorre que a cobrança de taxa com o fito de incrementar o orçamento destinado à proteção ambiental não pode ser feita de qualquer maneira, ou seja, deve observar as regras do Sistema Tributário Nacional.

A esse respeito salienta FERRAZ (2005, p. 348):

Nesse campo, os limites são os constitucionalmente estabelecidos, como a cobrança apenas dos montantes correspondentes ao custo da atividade estatal de fiscalização ou de prestação de serviços. À parte tais limitações, tudo dependerá da criatividade da administração pública, sendo admissíveis taxas relativas à fiscalização da emissão de poluentes por veículos ou indústrias, relativas à utilização da água, à proteção do solo, da fauna, da flora etc.

Contudo, o que se nota, no caso específico da taxa de turismo cobrada em Jericoacoara é, sobretudo, a incoerência entre o ordenamento jurídico e a Lei Municipal que instituiu o tributo.

Ora, é certo que, nesse caso, faltou criatividade ao legislador para estabelecer a cobrança da taxa em razão de serviço específico e divisível prestado. Também lhe faltou coerência em cobrar a taxa dos turistas, em vez de estabelecer como sujeitos passivos da obrigação tributária aqueles que mais contribuem com os danos ambientais em Jericoacoara, que são os proprietários de grandes empreendimentos, como hotéis, restaurantes e resorts à beira-mar.

Ademais, salientamos que não só a taxa é espécie de tributo que pode servir ao nobre fim de preservação ambiental, também a contribuição de melhoria é tributo vinculado que pode servir a esse fim.

Explicamos. A contribuição de melhoria é tributo que também se vincula a uma prestação estatal, nesse caso, a prestação é específica, qual seja, a realização de uma obra pública. Além disso, a contribuição só é devida se houver efetiva valorização dos imóveis meirinhos.

Conforme prescreve o Art. 81 da CTN:

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

A esse respeito, o Decreto - Lei n.195, de 24 de fevereiro de 1967 estabelece que:

Art. 1º A contribuição de melhoria prevista na CF, tem como fato gerador o acréscimo do valor do imóvel localizado nas áreas beneficiadas direta ou indiretamente por obras públicas:

Art. 2º Será devida a Contribuição de Melhoria, no caso de valorização de imóveis de propriedade privada, em virtude de qualquer das seguintes obras públicas: I –

abertura, alargamento, pavimentação, iluminação, arborização, esgotos pluviais e outros melhoramentos de praças e vias públicas; II – construção e ampliação de parques, campos de desporto, pontes, túneis e viadutos; III – construções e ampliação de sistemas de trânsito rápido inclusive todas as obras edificações necessárias ao funcionamento do sistema; IV – serviços e obras de abastecimentos de água potável, esgotos, instalações de redes elétricas, telefonias, transportes e comunicações em geral ou de suprimentos de gás, funiculares, ascensores e instalações de comodidade pública; V proteção contra secas, inundações, erosão, ressacas, e de saneamento de drenagem em geral, diques, cais, desobstrução de barras, portos e canais, retificação e regularização de curso d`água e irrigação; VI – construção de estradas de ferro e construção, pavimentação e melhoria de estradas de rodagem; VII – construção de aeródromos e aeroportos e seus acessos; VIII – aterros e realizações de embelezamento em geral, inclusive desapropriações em desenvolvimento de plano de aspecto paisagístico.

Logo, é razoável admitir a cobrança de contribuição de melhoria em razão de uma obra pública realizada em Jericoacoara, nos moldes do Decreto Lei acima colacionado, desde que haja a efetiva valorização imobiliária.

Ademais, diga-se que o tributo pode ser instituído com finalidade fiscal e extrafiscal. A finalidade fiscal consiste no provimento dos cofres públicos de recursos financeiros necessários ao exercício das atividades desempenhadas pelo Estado.

Enquanto a finalidade extrafiscal tem caráter regulatório, isto é, destina-se a intervir na economia privada, estimulando atividades, desestimulando o consumo de certos produtos, dentre outros efeitos econômicos.

A extrafiscalidade, como sabido, é o emprego de instrumentos tributários para o atingimento de finalidades não arrecadatórias, mas, sim, incentivadoras ou inibitórias de comportamentos, com vistas à realização de outros valores constitucionalmente consagrados. [...] A extrafiscalidade, assim, pode ser implementada mediante a instituição e a graduação e tributos, a concessão de isenções e outros incentivos fiscais, como a possibilidade de dedução de despesas efetuadas pelos contribuintes referentes a recursos empregados na preservação do meio ambiente. (COSTA, 2005, p. 322).

Desse modo, a função extrafiscal do tributo, visa a modificar o comportamento humano, valorizando a liberdade do contribuinte, permitindo-lhe a opção pelo aumento da carga tributária ou a modificação da conduta socialmente indesejada.

Embora a extrafiscalidade seja função aplicável a qualquer espécie tributária, é mais comumente vista sendo aplicada aos impostos.

Nesse ponto, a extrafiscalidade se expressa em alguns impostos, com o fito de evitar danos ambientais, a partir da coibição de comportamentos nocivos ao meio ambiente. É o caso dos impostos incidentes sobre o consumo e a produção (ICMS e IPI) e dos impostos incidentes sobre a propriedade (IPVA, IPTU e ITR) e o imposto sobre a renda (IR).

Abaixo, citamos exemplos de utilização extrafiscal desses impostos:



Em relação ao imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS), pode o Estado destinar maiores repasses para os municípios que cumprirem determinadas atividades orientadas para a proteção ambiental, como o tratamento de esgoto e a adequada administração de resíduos sólidos (aterros sanitários, coleta seletiva dentre outros).

Dando seguimento, o Estado poderá estabelecer alíquotas seletivas ao imposto sobre produtos industrializados (IPI) em razão da essencialidade ambiental ou do percentual de matéria-prima reciclada que foi reutilizada no processo de fabricação de novos produtos.

Na mesma toada, o Estado pode designar a redução das alíquotas do Imposto sobre Veículos Automotores ou conceder a isenção aos veículos que se alimentam de combustíveis menos poluentes, como o diesel.

No que diz respeito ao imposto predial e territorial urbano (IPTU), considerando a necessidade de a propriedade atender à sua função social, é facultado ao Município penalizar o proprietário que não faz o uso adequado da terra com a progressividade do imposto.

Destaque-se, ainda, a possibilidade de concessão de redução do imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR) às áreas de preservação permanente, e reservas particulares do patrimônio nacional.

Por fim, cabe dizer que também o imposto sobre a renda, que atinge diretamente os proventos e lucros do contribuinte, pode ter função extrafiscal quando houver a concessão de incentivos fiscais às pessoas físicas ou jurídicas envolvidas em programas de proteção ambiental.

Por todo o exposto, podemos observar que não apenas os tributos vinculados a uma atividade estatal podem contribuir para a preservação do meio ambiente, mas também os impostos, tributos desvinculados de atividade estatal podem servir a esta finalidade, desde que orientados no sentido de evitar danos ao meio ambiente, coibindo a prática de atos que lhe são nocivos.

Na mesma esteira, aduz Denise Lucena Cavalcante (2010?, p.2),

O que deve qualificar o tributo com fins ambientais é a produção de seus efeitos na proteção ambiental e não simplesmente o seu fato gerador, ou a terminologia que se dê ou, ainda, a sua finalidade no momento da sua concepção. Vemos, pois, que a extrafiscalidade, por si, não pode justificar a existência de um tributo ambiental como uma nova espécie, daí a preferência pela expressão tributo com fins ambientais, que alcança todos os tributos.

Em suma, é cediço que a Constituição Federal de 1988 outorga aos Entes Federativos a defesa e a proteção do meio ambiente e que podem os tributos servir a este

nobre fim, desde que respeitados os limites constitucionais, sendo facultado, ainda, ao Fisco cobrar tributo com função extrafiscal.

No entanto, salientamos que o fim de proteção do meio ambiente não pode servir de escudo para o cometimento de arbitrariedades. Diga-se, a cobrança indevida de tributo sob o argumento de se estar agindo em defesa do meio ambiente é conduta que macula todo o ordenamento jurídico.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O que se pretende nesse trabalho não é apenas atacar um tributo travestido de taxa de turismo, mas ceder ao leitor argumentos suficientes para questionar a validade das normas de imposição desse tributo, a partir da necessária análise dos elementos essenciais ao gravame.

Todavia, estamos de acordo com a utilização dos tributos como vetores de consciência ambiental, seja cobrando dos contribuintes o valor correspondente ao custo de conservação dos equipamentos ambientais integrantes do ecossistema visado, seja induzindo nos contribuintes uma conduta orientada ao desenvolvimento sustentável, mediante a concessão de isenções e de incentivos fiscais.

De toda sorte, reconhecemos ser crucial a participação do Estado, no sentido de adotar as medidas possíveis e cabíveis, observando os princípios do Direito Tributário Ambiental, para dar efetiva proteção ao meio ambiente.

Desse modo, salientamos que o objetivo da pesquisa que se apresenta não é apenas refutar a taxa de turismo cobrada em Jericoacoara. Mas sim, propomo-nos a apresentar soluções viáveis para o caso em análise.

Nossa sugestão é que em vez de cobrar do turista o pagamento de uma taxa em razão da sua permanência em Jericoacoara, sejam cobrados ou aumentados os tributos já existentes a serem pagos pelos empreendedores hoteleiros da Vila de Jericoacoara.

Outra alternativa viável seria a concessão de incentivos fiscais aos empreendimentos que alcançam o perfil de sustentabilidade, ou seja, àqueles que se integram ao patrimônio natural sem causar graves danos a este ou mesmo que corroboram para a sua conservação.

Entenda, por isso, que não discordamos do uso da taxa como tributo apto a custear a manutenção do Parque Nacional de Jericoacoara, entretanto, consideramos ser preferível induzir na coletividade comportamento no sentido de reduzir o impacto ambiental dos empreendimentos localizados em Jericoacoara, afinal, já dizia o ditado que é melhor prevenir do que remediar.

Por tudo quanto foi aqui exposto, concluimos pela inconstitucionalidade da Lei Municipal 459/2017 que instituiu a taxa de turismo sustentável em Jericoacoara em desacordo com o teor do art. 97 do Código Tributário Nacional, bem como, em afronta aos princípios da reserva legal e da vedação ao confisco, sem observar, ainda, a liberdade de tráfego consagrada

na Carta Magna de 1988, em reflexo, consideramos também estar eivado de inconstitucionalidade o Decreto nº 031/2017, pelos motivos já expostos.

## REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11<sup>a</sup>. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- 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 maio. 2018.
- 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 maio. 2018.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 138.284/CE. **Diário Oficial da União**. Brasília.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. HC 94240, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 23/08/2011. **Diário Oficial da União**. Brasília.
- CEARÁ, Tribunal de Justiça do Ceará. Remessa Necessária, Taxas... Remessa Necessária nº 00223803120078060001. J. S. Jauneau e Secretário de Finanças do Município de Fortaleza e Município de Fortaleza, Relator: Desembargador Paulo Airton Albuquerque Filho, 1<sup>a</sup> Câmara Direito Público, Fortaleza, CE, 24/04/2017. **Diário da Justiça Eletrônico**. Fortaleza, CE, 24/04/2017. Disponível em: <<http://esaj.tjce.jus.br/cjsg/resultadoCompleta.do;jsessionid=A287BCA21EFB0A75790121B4BFDEF0D9.cjsg2>>. Acesso em 10 maio. 2018.
- CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28<sup>a</sup>. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23<sup>a</sup>. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- CAVALCANTE, Denise Lucena. **Tributação ambiental e aspectos da extrafiscalidade**. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. [2015?]. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/download/Denise%20Lucena%20Cavalcante%282%29.pdf>>. Acesso em: 20 de maio de 2018.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12<sup>a</sup>. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.
- COSTA, Regina Helena. **Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil**. In: TORRES, H. T.; (Org.), **Direito Tributário Ambiental**. 1<sup>a</sup>. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- FERRAZ, Roberto. **Tributação ambientalmente orientada e as espécies tributárias no Brasil**. In: TORRES, H. T.; (Org.), **Direito Tributário Ambiental**. 1<sup>a</sup>. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. 1<sup>a</sup>. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

JJOCA DE JERICOACOARA. Lei Complementar nº 107/2015, de 16 de outubro de 2015. **Código Tributário do Município de Jijoca de Jericoacoara**. Disponível em: <[http://www.jjocadejericoacoara.ce.gov.br/arquivos/outros/codigo\\_tributario\\_jijoca.pdf](http://www.jjocadejericoacoara.ce.gov.br/arquivos/outros/codigo_tributario_jijoca.pdf)>. Acesso em: 05 maio. 2018.

JJOCA 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.jjocadejericoacoara.ce.gov.br/arquivos/leis/459.2017/\\_0000001.pdf](http://www.jjocadejericoacoara.ce.gov.br/arquivos/leis/459.2017/_0000001.pdf)>. Acesso em: 10 maio. 2018.

JJOCA DE JERICOACOARA. Decreto 031/2017, de 30 de junho de 2017. **Regulamenta o art. 180 da Lei Complementar Nº 107/2015**. Disponível em: <[http://jjocadejericoacoara.ce.gov.br/arquivos/107/DECRETOS\\_031\\_2017\\_0000001.pdf](http://jjocadejericoacoara.ce.gov.br/arquivos/107/DECRETOS_031_2017_0000001.pdf)>. Acesso em: 15 maio. 2018.

JÚNIOR, Marcelino. **Taxa de turismo já arrecadou R\$ 1,2 mi**. Disponível em: <<http://diariodonordeste.verdesmares.com.br/cadernos/regional/taxa-de-turismo-ja-arrecadou-r-1-2-mi-1.1876462>>. Acesso em: 10 maio. 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2ª. ed.vol. 01. São Paulo: Atlas, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **O conceito de tributo no direito brasileiro**. 1ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

MAIA, Victor. **A invalidade da taxa de turismo de Jericoacoara em face da regra matriz geral das taxas**. 2017. TCC (Graduação) - Curso de Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2017.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **A classificação dos tributos (uma visão analítica)**. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. [2010?]. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/download/T%C3%83%C2%A1rek%20Moys%C3%83%C2%A9s.pdf>> Acesso em : 10 maio.2018.

RIBEIRO, Maria de Fátima; FERREIRA, Jussara S. Assis Borges Nasser. **O papel do Estado no desenvolvimento econômico sustentável: reflexões sobre a tributação ambiental como instrumento de políticas públicas**. In: TORRES, H. T.; (Org.), **Direito Tributário Ambiental**. 1ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo, **A ideia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**. 1ª. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

TORRES, Ricardo Lobo. **Valores e princípios no Direito Tributário Ambiental**. In: TORRES, H. T.; (Org.), **Direito Tributário Ambiental**. 1ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ. Biblioteca Universitária. **Guia de normalização de trabalhos acadêmicos da Universidade Federal do Ceará**. Fortaleza, 2013.