



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

**REINALDO MOREIRA DIAS**

**ANTI JURIDICIDADE DAS TAXAS DE TURISMO DOS MUNICÍPIOS CEARENSES**

**FORTALEZA**

**2023**

**REINALDO MOREIRA DIAS**

**ANTI JURIDICIDADE DAS TAXAS DE TURISMO DOS MUNICÍPIOS CEARENSES**

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

Orientador: Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra

FORTALEZA

2023

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

---

D534a Dias, Reinaldo Moreira.  
Antijuridicidade das taxas de turismo dos municípios cearenses / Reinaldo Moreira Dias. – 2023.  
64 f.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito,  
Curso de Direito, Fortaleza, 2023.  
Orientação: Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra.

1. Direito Tributário. 2. Regra-Matriz de Incidência. 3. Constitucionalidade. I. Título.

CDD 340

---

REINALDO MOREIRA DIAS

ANTI JURIDICIDADE DAS TAXAS DE TURISMO DOS MUNICÍPIOS CEARENSES

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, como parcial requisito para a obtenção do título de Bacharel em Direito.

Aprovado em: 08/12/2023

BANCA EXAMINADORA:

---

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

---

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

---

Me. Lucas Antunes Santos  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

## **AGRADECIMENTOS**

Indispensável manifestar meus mais sinceros agradecimentos à minha caríssima Naiane, cujo apoio inestimável se fez constante e imprescindível ao longo desta jornada acadêmica. O alento de sua cumplicidade foi fundamental ante a tantos obstáculos.

À figura do estimado orientador, em virtude de sua compreensão ímpar e dos preciosos ensinamentos, quer sejam no âmbito do Direito Tributário ou na sabedoria que transcende os temas acadêmicos, dirijo meu mais profundo reconhecimento. Igualmente, não posso olvidar-me de expressar minha gratidão aos distintos membros que compuseram a banca, por haverem aceitado o convite e pela relevância de suas análises e contribuições. Em especial, agradeço ao professor William, cuja leitura arguta e apontamentos perspicazes enriqueceram sobremaneira este trabalho.

Ao Diego, minha gratidão pela amizade e pela presteza no auxílio da revisão do texto.

Por fim, registro meu reconhecimento à minha família que, apesar dos recursos modestos, esforçou-se sempre para permitir o alcance da melhor formação possível, e cuja participação, embora limitada em contribuição nesse desfecho, não passou despercebida.

“E, chegando eles, disseram-lhe: Mestre, sabemos que és homem de verdade e não te importas com quem quer que seja, porque não olhas a aparência dos homens, antes, com verdade, ensinas o caminho de Deus. É lícito pagar tributo a César ou não? Pagaremos ou não pagaremos?” (Marcos, 12:14).

## RESUMO

Tendo em vista a necessidade de avaliar a juridicidade das taxas municipais de turismo no Estado do Ceará e seu alinhamento com o Direito Tributário nacional, esta pesquisa combina uma análise descritiva com uma investigação exploratória. Utilizando o método hipotético-dedutivo, analisa-se a conformidade das normas municipais com as normas gerais de taxas, identificando possíveis contradições. O estudo, de abordagem predominantemente qualitativa, baseia-se em revisão bibliográfica, documental e análise de legislação, jurisprudência e doutrina jurídica. Explora-se a definição das características essenciais das taxas, suas subespécies e a competência municipal para instituí-las no contexto turístico. Realiza-se uma prospecção das taxas de turismo municipais vigentes no Estado do Ceará, seguida do exame das normas instituidoras dessas taxas à luz da Teoria da Regra-Matriz de Incidência Tributária. Os resultados revelam vícios de constitucionalidade e contrariedade aos princípios do Direito Tributário. Conclui-se que as taxas de turismo municipais cearenses possuem vícios materiais graves, razão pela qual se afirma sua injuridicidade.

**Palavras-chave:** Direito Tributário; constitucionalidade; regra-matriz de incidência.

## ABSTRACT

Considering the need to assess the legality of municipal tourism taxes in the state of Ceará and their alignment with national tax law, this research combines descriptive analysis with exploratory investigation. Utilizing the hypothetical-deductive method, the study analyzes the conformity of municipal norms with general tax laws, aiming to identify potential contradictions. Predominantly qualitative in approach, this research is grounded in bibliographic and documentary review, along with an analysis of legislation, case law, and legal doctrine. The research explores the essential characteristics of these taxes, their subcategories, and the municipal authority to institute them within the tourism context. It conducts a survey of existing municipal tourism taxes in the state of Ceará, followed by an examination of the regulations establishing these taxes in light of the Theory of the Tax Incidence Matrix. The results reveal constitutional flaws and contravention of principles of tax law. The research concludes that Ceará's municipal tourism taxes exhibit severe legal flaws, justifying their lack of juridical validity.

**Keywords:** tax law; constitutionality; tax incidence matrix.

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

CF	Constituição Federal
CM	Critério Material
CTM	Código Tributário Municipal
CTN	Código Tributário Nacional
RE	Recurso Extraordinário
RMIT	Regra-matriz de Incidência Tributária
STF	Supremo Tribunal Federal
TJ-CE	Tribunal de Justiça do Estado do Ceará
TTS	Taxa de Turismo Sustentável
UFIRCE	Unidade Fiscal de Referência do Estado do Ceará
UFIRM	Unidade Fiscal de Referência Municipal
UFIRMI	Unidade Fiscal de Referência do Município de Itarema

## SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	9
2	REGIME JURÍDICO DAS TAXAS .....	11
2.1	A espécie tributária taxa .....	13
2.2	Subespécies.....	16
2.2.1	Taxas decorrentes do exercício do poder de polícia.....	17
2.2.2	Taxas decorrentes da prestação de serviço público .....	20
3	COMPETÊNCIA LEGISLATIVA MUNICIPAL PARA INSTITUIR TAXAS SOBRE O TURISMO .....	24
3.1	As limitações ao poder de tributar .....	27
3.2	Ressalvas relevantes na incidência sobre o turismo .....	28
4	REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DAS TAXAS .....	31
4.1	Critério Material .....	33
4.2	Critério Espacial .....	34
4.3	Critério Temporal .....	34
4.4	Critério Subjetivo.....	35
4.5	Critério Quantitativo .....	36
5	TAXAS DE TURISMO DOS MUNICÍPIOS CEARENSES .....	39
5.1	Aquiraz, Beberibe e Fortim .....	40
5.2	Itarema .....	42
5.3	Sobral.....	44
5.4	Guaramiranga .....	47
5.5	Jijoca de Jericoacoara .....	48
5.6	Juridicidade das taxas de turismo dos municípios cearenses.....	50
6	CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	55
	REFERÊNCIAS .....	57
	APÊNDICE A – QUADRO COMPARATIVO DO TEXTO LEGAL VIGENTE DAS TAXAS DE TURISMO DOS MUNICÍPIOS DE AQUIRAZ BEBERIBE E FORTIM. ....	61
	APÊNDICE B – TEXTO LEGAL VIGENTE DO REGULAMENTO DA TAXA DE TURISMO SUSTENTÁVEL DE JIJOCA DE JERICOACOARA .....	62

## 1 INTRODUÇÃO

O federalismo, enquanto princípio estruturante da organização política brasileira, reserva competências tributárias específicas a cada ente federativo. A Constituição Federal de 1988 estabelece de maneira clara as competências da União, Estados e Municípios, conferindo a cada um a capacidade de instituir determinados tributos, com o fim de garantir-lhes autonomia.

Nesta conjuntura, aos municípios é outorgada a competência para instituir Impostos sobre Serviços de Qualquer Natureza, sobre a Transmissão de Bens Imóveis e sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (art. 156, I, II e III), bem como, contribuições para custeio de regime próprio de previdência social, cobradas de seus servidores (art. 149, §1º) e para o custeio do serviço de iluminação pública (art. 149-A), contribuições de melhoria, decorrentes de obras públicas (art. 145, III) e taxas (art. 145, II).

Assim, considerando o rol dos demais tributos, suas especificidades, regulamentos gerais e aplicações, muitas vezes é às taxas a que recorre o legislador municipal para inovar em matéria tributária, por sua aparente maior plasticidade, uma vez que são aplicáveis a um conjunto de situações fáticas que não está previamente estabelecido. No entanto, essa impressão de maleabilidade pode ser ilusória, pois as taxas, mesmo abarcando uma variedade de circunstâncias, também estão estritamente atreladas a critérios normativos específicos, como a vinculação a um serviço público específico e divisível ou ao exercício do poder de polícia. Desse modo, embora possa parecer versátil, a instituição de taxas requer cautela por parte dos legisladores locais, visando assegurar sua conformidade com o que estabelecem a Constituição e a legislação tributária.

Nesse contexto, a diversidade de interpretações legais e a discrepância na aplicação dessas taxas entre os municípios têm gerado incertezas e questionamentos quanto à sua juridicidade. O legislador municipal tem feito incidir essa espécie exacional sobre uma miríade de fatos geradores distintos, criando uma multiplicidade de taxas municipais, o que suscita debates e desafios consideráveis. Em especial, destacam-se alguns exemplares menos ortodoxos desses tributos, cuja natureza e nomenclatura, à *prima facie*, não revelam conexão direta com qualquer serviço público ou com o exercício de poder de polícia, como é o caso das taxas de turismo.

No Estado do Ceará, que figura entre os dez destinos mais buscados no turismo nacional (IBGE, 2022), não se tem conhecimento acerca de quantos e quais municípios preveem a cobrança de taxas onerando o turismo, tampouco existe exame acadêmico da adequação

dessas taxas ao ordenamento de regência, exceto no que se refere especificamente à taxa instituída pelo Município de Jijoca de Jericoacoara (Maia, 2017); (Lobo, 2018).

Neste sentido, buscando contribuir com a compreensão acerca desse fenômeno tributário, realiza-se esta pesquisa básica estratégica, que combina uma análise descritiva, pautada na literatura existente sobre o tema, com uma investigação exploratória que levanta dados inéditos acerca da existência e natureza das taxas de turismo nos ordenamentos jurídicos municipais no Estado do Ceará.

Este estudo propõe-se a averiguar a juridicidade da instituição de taxas sobre o turismo, bem como, a descobrir quais são as taxas de turismo municipais existentes no Estado do Ceará, e submeta-las ao exame da regra-matriz de incidência tributária como modelo teórico para extração das normas instituidoras das taxas de turismo do direito positivado pelos municípios cearenses. Ao explorar os nuances legais, a doutrina pertinente e as práticas municipais, busca-se não apenas compreender a estrutura dessas taxas, mas também investigar a juridicidade deste instrumento arrecadatário frente ao que estabelece o sistema tributário nacional.

Empregando o método hipotético-dedutivo, o trabalho se concentra na comparação das normas gerais aplicáveis às taxas com as disposições específicas dos municípios analisados, buscando compreender a conformidade e adequação destas àquelas, bem como, suas contradições, ambiguidades e ambivalências.

Assim, trata-se de pesquisa com abordagem primariamente qualitativa, levada a cabo através de uma análise crítica e valorativa das normativas observadas. Os procedimentos metodológicos abarcam uma ampla revisão bibliográfica e documental, que incluem análise da legislação, da jurisprudência e da doutrina jurídica, empregando livros, artigos, pareceres jurídicos e precedentes judiciais.

O primeiro capítulo do trabalho dedica-se a explorar o regime jurídico estabelecido para as taxas, buscando definir sua configuração básica. No segundo capítulo, trata-se da competência que os municípios têm para instituição de taxas e como ela pode se relacionar à atividade turística, explorando também suas limitações. No terceiro capítulo, é abordada a Teoria da Regra-Matriz de Incidência Tributária como ferramenta de estudo, ao tempo em que se contempla um arquétipo em que todas as taxas devem se enquadrar, a partir da Constituição e do Código Tributário. Por fim, é último capítulo se entrega ao exame das taxas municipais de turismo vigentes no Estado do Ceará, considerando o arcabouço construído nos demais capítulos.

## 2 REGIME JURÍDICO DAS TAXAS

É inegável a preeminência dos tributos como fonte primária de recursos para a consecução dos desígnios fundamentais do Estado. A Constituição, cônica da imprescindibilidade da tributação, delimita seus contornos, estabelecendo as modalidades tributárias e as formas de sua instituição, bem como os limites intrínsecos à atividade fiscal.

Nessa esteira, a Carta Magna assume um papel normativo supremo, de modo que se toma como axiomática a subordinação da legislação tributária aos ditames constitucionais. É imperativa, para a integridade da ordem jurídica e para a legitimidade legiferante, a harmonia com as balizas estabelecidas pela Lei Maior do Estado.

Não obstante, longe de exaurir toda a regulamentação da matéria, o Texto Constitucional, em seu art. 146, delega à Lei Complementar a incumbência de estabelecer diretrizes gerais no âmbito tributário:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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

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

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

Nesse contexto, foi conferido à Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, que instituiu o Código Tributário Nacional (CTN), ao ser recepcionada como lei complementar, um status de relevância singular na estrutura normativa. Esse diploma legal assume um papel crucial de veicular uma “norma geral de direito tributário” (Carrazza, 2013), que passa a orientar e harmonizar as legislações tributárias infraconstitucionais.

Assim, apesar de não existir uma estrita hierarquia entre as leis ordinárias e as leis complementares, e, por extensão, o CTN, impõe-se a premissa de que as leis tributárias de natureza ordinária devem observar e estar em conformidade com as disposições e preceitos consagrados no Código Tributário Nacional, uma vez que este recebe tal delegação diretamente do Poder Constituinte Originário.

Feitas estas considerações, para que se possa aproximar do objeto do estudo deste trabalho, as taxas, cabe o exame ao artigo que inicia o capítulo do Texto Constitucional dedicado ao ‘Sistema Tributário Nacional’:

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.

Depreende-se, de imediato, da literalidade do texto que taxa é uma espécie do gênero tributo. Logo, pelo silogismo, às taxas se aplica o regime jurídico que está sendo tratado. O texto da Lei Maior, entretanto, é omissivo quanto à exata definição do que é tributo.

Nesse sentido, ainda que várias sejam as acepções adotadas e concebidas pela doutrina jurídica ao termo 'tributo', dada a sua polissemia encontrada até mesmo nos textos legais (Carvalho, 2021), com fim de realizar uma análise objetiva, importa investigar o que estabelece o legislador, uma vez que o cerne do estudo do Direito reside primordialmente na apreciação da norma legal. Assim, remeter-se-á à definição adotada pelo CTN, que como estabelecido, carrega a regulamentação geral em matéria tributária, e estabelece em seu art. 3º que "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".

Partindo da perspectiva de Paulo de Barros Carvalho (2021), do exame desta definição legal de tributo destaca-se uma relação jurídica, a obrigação tributária, cujos elementos componentes serão detalhados posteriormente, trata-se do estabelecimento de um vínculo, a partir de um fato previsto na norma, que enseja, necessariamente, o elo mediante o qual alguém ficará subordinado a um comportamento obrigatório de uma prestação pecuniária.

Ao enunciar que a prestação é pecuniária e 'em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir' caracteriza-se uma redundância, delimita-se o caráter financeiro da obrigação tributária, cujo cumprimento se dá mediante o pagamento, e este pode ser em moeda, caso mais comum, ou em valor suscetível de expressão monetária, como é o caso da dação em pagamento.

A 'compulsoriedade', conforme explica Machado Segundo (2019), diz respeito a forma do nascimento da obrigação, que é a disposição legal, o dever jurídico na obrigação tributária independe da vontade de quaisquer das partes nela envolvidas, diferenciando-se do que ocorre nas obrigações advindas dos negócios jurídicos.

A instituição por meio de lei, também prevista na definição, se refere a um dos princípios fundamentais do Direito Tributário, a legalidade, que visa conferir segurança jurídica aos contribuintes, garantindo que as obrigações tributárias estejam claramente previstas na norma legal, evitando assim arbitrariedades por parte do Estado. Nesse mesmo sentido, é a

delimitação à atividade administrativa plenamente vinculada, isto é, sem margem para interpretações subjetivas, a atividade fiscal deve ser desempenhada sem juízo de conveniência e oportunidade, desse modo, também independe da vontade do Estado credor.

Por fim, note-se que o texto legal afasta da definição de tributo a sanção de ato ilícito para diferenciá-lo das penalidades pecuniárias, as multas, que também derivam de atividade administrativa desempenhada pelo Estado e devem encontrar previsão legal.

Feita esta breve exposição da definição de tributo, cujos elementos serão explorados em mais detalhe ao longo do trabalho, do regime jurídico a eles aplicável e o enquadramento de taxa como uma de suas espécies, passa-se a exploração das idiosincrasias desta no universo de estudo.

## **2.1 A espécie tributária taxa**

Muitas são as classificações adotadas pela literatura jurídica no estudo dos tributos. Para Carrazza (2013), a classificação é um instrumento intelectual de trabalho, que consiste no procedimento lógico de dividir um conjunto qualquer de coisas em categorias, segundo critérios preestabelecidos. Não obstante, é justo quanto aos critérios de divisão que divergem os doutrinadores.

O art. 4º do Código Tributário Nacional assegura que a natureza jurídica específica de cada tributo é determinada pelo seu fato gerador, sendo irrelevantes sua denominação e a destinação dos recursos arrecadados. Assim, as espécies tributárias seriam aquelas enumeradas no art. 145 da Constituição, e no art. 5º do CTN, classificadas a partir de seus respectivos fatos geradores, que quando não vinculados à atividade estatal, indicariam a presença de um imposto, se vinculados a um serviço público ou ao exercício do poder de polícia, apontariam tratar-se de taxa, e quando vinculados a obra pública, denotariam a contribuição de melhoria.

Para Paulsen (2020), a não vinculação à finalidade é critério superado, após a promulgação da Constituição Federal de 1988, com a incorporação das contribuições especiais e empréstimos compulsórios ao Sistema Tributário Nacional, espécies caracterizadas por sua ‘destinação legal’ ou ‘finalidade’. Este autor, portanto, faz parte de uma corrente quinquipartida de classificação, que divide os tributos em impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais, e que parece prevalecer na jurisprudência atual dos Tribunais Superiores.

Carrazza (2013) defende a divisão tripartida do rol do art. 145, enquanto Machado Segundo (2019) acompanha a corrente pentapartida, Carvalho (2021), a seu tempo, considera

os empréstimos compulsórios um instituto “*sui generis*”, advogando pela existência de somente quatro espécies tributárias, e Schoueri (2019) encampa a tese sextipartida, dividindo as contribuições entre sociais e especiais.

Não há, portanto, uniformidade quanto ao número de espécies tributárias e seus critérios de organização. De todo modo, é certo que há tributos que se submetem a algumas regras que não valem para os demais, e todos os doutrinadores citados concordam quanto à existência de uma espécie tributária denominada taxa, cujas características peculiares serão examinadas a seguir.

Para fins deste estudo, reputa-se mais acertado o critério utilizado por Carvalho (2021) e Ataliba (2006) para a distinção entre as espécies tributárias, que importa na análise conjunta da hipótese de incidência ou fator gerador e da base cálculo, ambos os critérios serão, a seu tempo, endereçados.

O art. 145, inciso II, já citado, prevê que os entes tributantes poderão instituir 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”, esse mandamento ecoa no que estabelece o art. 77 do 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.

Destarte, nota-se que a relação tributária, nas taxas, não é desencadeada diretamente por um ato do contribuinte, mas sim por um fato do Estado. A Administração Pública realiza uma atividade específica, e é por essa prestação estatal em favor do particular, ou provocada por ele, que ocorre a cobrança. Assim, a essência das taxas reside na vinculação direta com uma ação do Estado, seja no exercício do poder de polícia, seja na oferta ou prestação de serviços públicos específicos e divisíveis, evidenciando que sua incidência decorre do benefício proporcionado pela atividade estatal, nas palavras de Schoueri (2019, p. 349):

Se a taxa é cobrada “em razão” da atividade do Estado, tem-se nítida a ideia do sinalagma: a taxa é a contraprestação que o contribuinte paga ao Estado em razão de (por causa de) sua atuação em função daquele. Assim, o contribuinte informa o fenômeno que poderá motivar o legislador a exigir o tributo (prestação estatal), donde se pode extrair que o Estado está justificado em sua cobrança na medida em que oferece ao particular algo em troca, ou em que tem uma despesa provocada pelo último.

Destaca-se da taxa, portanto, este caractere sinalagmático, isto é, sua natureza contraprestacional. A obrigação tributária e o subseqüente pagamento ao ente tributante

decorrem de uma atividade por ele desempenhada que de alguma forma foi provocada pelo particular.

Note-se, contudo, que declarar que a taxa está associada a uma contraprestação não significa, necessariamente, que ela é uma atividade que o Estado presta em favor do indivíduo, isto é, a atividade do Estado pode não lhe proporcionar uma vantagem. Na taxa incidente pelo exercício de poder de polícia, por exemplo, o contribuinte pode até mesmo ser prejudicado pela atuação estatal, que, como se verá adiante, é prestada em razão do interesse público.

Nesse esteio, Geraldo Ataliba (2006) e Hugo de Brito Machado (2015) rejeitam a ideia de contraprestação, por entender que ela remete a uma relação de retribuição por uma vantagem, que não é caso, se não há proveito do contribuinte. Assim, preferem adotar o termo “referibilidade” para a associação entre a atividade estatal, que é fato gerador da taxa, e o particular.

No exame analítico de Carvalho (2021), a taxa é uma espécie tributária que se define pela presença, na hipótese da norma, da descrição de um fato revelador de uma atividade estatal, que é direta e especificadamente dirigida ao contribuinte

Parece, portanto, seguro concluir o consenso de que taxa se caracteriza pela correspondência entre a obrigação imposta ao contribuinte e a despesa em que o Estado incorre ao desempenhar uma atividade administrativa dirigida a ele, seja fornecendo ou disponibilizando um serviço público, seja exercendo sobre ele seu poder de polícia.

Nesse sentido, Schoueri (2019, p. 364) sintetiza:

“[...]taxas são espécies tributárias, cobradas por todas as pessoas jurídicas de direito público, nos âmbitos de suas competências, justificadas pelo princípio da equivalência, destinadas a cobrir os custos do Estado (i) no exercício de seu poder de polícia; ou (ii) na prestação, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis.”

Dada esta característica fundamental da correspondência entre uma atividade estatal desenvolvida e a obrigação que se impõe ao particular, é evidente que para a imposição de uma taxa é condição *sine qua non* que a sua lei instituidora especifique a atividade administrativa que figurará como hipótese de incidência da exação.

Desse modo, não se admite a referência genérica à atuação do ente estatal, que não possibilite verificar a sua referibilidade ao contribuinte. A título de exemplo, pode-se citar o revogado art. 1º da Lei n. 9.960, de 28 de janeiro de 2000 cuja redação se lia:

É instituída a Taxa de Serviços Administrativos - TSA, tendo 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 pela Superintendência da Zona Franca de Manaus - Suframa.

Não é possível, nesse caso, que se verifique o real escopo da atividade empreendida pelo Estado e, conseqüentemente, como essa se relaciona diretamente ao contribuinte, porquanto, o Supremo Tribunal Federal, analisando o dispositivo, fixou a tese em repercussão geral no Tema 891: “É inconstitucional o art. 1º da Lei 9.960/2000, que instituiu a Taxa de Serviços Administrativos - TSA, por não definir de forma específica o fato gerador da exação.”

Por conseguinte, importa examinar a configuração da hipótese de incidência desta modalidade fiscal, que como já se mencionou, enquadra-se em duas categorias distintas.

## 2.2 Subespécies

Destaca-se que ao tempo em que a Constituição Federal especifica no art. 145, II, os fatos geradores tributáveis pelas taxas, é estabelecido um rol exaustivo de circunstâncias ensejadoras da exação, do qual não pode se desviar o legislador ordinário sem recair em vício de inconstitucionalidade, acerca dessa restrição Carrazza (2013, p. 618) é categórico:

É o momento de recordarmos as velhas lições da doutrina germânica, no sentido de que toda outorga de competência encerra, ao mesmo tempo, uma autorização e uma limitação.

Se a Constituição Federal tivesse apenas permitido que as pessoas políticas criassem taxas, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderiam criar quaisquer modalidades de taxas, inclusive as de uso e de obras. Na medida, porém, em que ela autorizou as pessoas políticas a criarem taxas de serviço e de polícia, implicitamente proibiu-as de virem a instituir outras modalidades de taxas.

Nesse contexto, enfatize-se, o ordenamento jurídico ao conferir aos Entes Federativos a competência tributária para estabelecer taxas sobre essas hipóteses, simultaneamente, impõe restrições, delimitando o exercício de tal poder legiferante, salvaguardando os contribuintes contra possíveis abusos por parte da Administração Pública, no que se refere à instituição de taxas com fatos geradores distintos daqueles previstos.

Porquanto, é seguro concluir que o ordenamento jurídico nacional só admite a exigência de taxas justificadas pela disponibilização ou prestação de serviço público, específico e divisível ou pelo exercício do poder de polícia administrativa. Assim, já estabelecida a ideia de taxa como uma espécie tributária, para facilitar a compreensão e racionalizar a diferenciação adotada, recorrer-se-á ao jargão taxonômico para convencionar a denominação de “subespécies” para essas duas categorias das taxas.

### **2.2.1 Taxas decorrentes do exercício do poder de polícia**

À medida que o Texto Constitucional apenas menciona que o poder de polícia pode ser o fator gerador da cobrança de taxas, sem definir claramente o seu exercício, o Código Tributário Nacional se dedica a detalhar essa atuação em um de seus artigos:

Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos. (Redação dada pelo Ato Complementar nº 31, de 1966)

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.

O que se depreende, fundamentalmente, é que o poder de polícia é exercido em razão do Interesse Público. A atuação da Administração Pública que limita direitos, interesses ou liberdades, tem como fundamento a garantia da segurança, da higiene, da ordem, dos costumes, da tranqüilidade pública, da propriedade e das atividades econômicas, todos valores coletivos.

É exatamente este o cerne do conceito que adota o administrativista Celso Antônio Bandeira de Mello (2015), para ele, o poder de polícia, como atividade, consiste na atuação estatal de condicionar a liberdade e a propriedade para ajustá-las aos interesses coletivos. Este autor utiliza como sinônimos e intercambia os termos “interesse público” e “interesse coletivo”, outra expressão recorrente, na doutrina administrativa e tributária, ao tratar do tema é o “bem comum”.

Necessário se observar que nem todo exercício de poder de polícia pode acarretar taxa. Trabalhada a ideia de que as taxas pressupõem uma atuação estatal diretamente relacionada ao contribuinte, que deve ser indicada pelo legislador como fato gerador da obrigação tributária, o mero exercício do poder de polícia não permite sua cobrança, é preciso, como defende Carrazza (2013), que a atividade administrativa de polícia seja dirigida ao contribuinte.

Impera a necessidade da verificação do sinalagma para a imposição da taxa (Carvalho, 2021). Nesse contexto, Leandro Paulsen (2020), com clareza, sustenta que o fundamento dessa subespécie é não haver justificativa para que toda a sociedade participe do custeio da atividade administrativa exercida diretamente em face de um determinado contribuinte que a provoca ou demanda.

No mesmo sentido, Schoueri (2019, p. 356) afirma que “Quem exerce uma atividade sujeita ao controle do Estado deve também responder pelos gastos públicos no exercício daquele controle”.

Assim, o Estado, em homenagem ao interesse público, agindo no sentido de ordenar e restringir direitos e liberdades individuais, provocado por algum fato ou ato do contribuinte, pode realizar a cobrança desta subespécie de taxa. Ela visa, como acentua Carraza (2013), não remunerar o ato de polícia ou atividade fiscalizadora, que seria economicamente inapreciável, mas as diligências que são realizadas para que esse se efetive, como as vistorias, avaliações, medições e perícias.

Cumprе mencionar que, enquanto a Redação Constitucional e da Legislação Complementar trazem o termo “potencial”, no que se refere aos serviços públicos e a subespécie de taxa pautada sobre eles, o mesmo não ocorre em relação à atividade de polícia sobre a qual se justifica a subespécie em análise, que naturalmente leva a dedução de que a atividade de polícia deve efetivamente ocorrer.

Não diferente é o consenso da doutrina jurídica que, a exemplo de Machado Segundo (2019), entende como pressuposto para a cobrança dessa subespécie de taxa a efetiva atuação fiscalizadora do ente político tributante.

Todavia, a jurisprudência assentada sobre a matéria tem flexibilizado o que se entende por efetiva atuação. O Supremo Tribunal Federal fixou tese em sede de repercussão geral, Tema n. 217, em que considera demonstrado o efetivo o exercício do poder de polícia, pela mera existência de órgão e estrutura competentes para o respectivo exercício.

Ainda mais desafiadora é a exegese adotada pela Segunda Turma do Excelso Pretório no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 396846-7/MG, que, na prática, dispensa até mesmo a presença do órgão fiscalizador:

[...] Não pode o contribuinte furtar-se à exigência tributária sob a alegação de o ente público não exercer a fiscalização devida, não dispondo sequer de órgão incumbido desse mister, sendo, pois, irrelevante a falta de prova do efetivo exercício do poder de polícia.

Acerca desse tratamento jurisprudencial, Schoueri (2019) entende tratar-se de uma presunção em favor do Poder Público, do exercício da atividade fiscalizadora. Para o autor, é estabelecida uma inversão do ônus da prova, implicando que é transferido ao contribuinte o dever de demonstrar a não existência do efetivo exercício do poder de polícia. Ainda sob essa perspectiva, o STF, em razão da dificuldade intrínseca da prova negativa, estaria autorizando a

cobrança da taxa sem que haja exercício do poder de polícia, portanto, contrariando o que estabelece o Código Tributário Nacional.

Embora seja extravagante considerar a legitimidade da cobrança de taxa quando sequer existe aparato estatal apto ao exercício do poder de polícia, quanto à referibilidade, não é inteiramente dissimilar da presunção do efetivo exercício pela mera existência do órgão. O órgão pode existir e não atuar, ou, a pessoa política pode realizar atividade fiscalizadora por amostragem, por exemplo. Nesse caso, suportariam o ônus da atividade fiscalizadora todos aqueles sujeitos a ela, ainda que, efetivamente, para parcela deles, não se tenha realizado qualquer diligência. Se tributaria assim, a mera potencialidade do ato de polícia.

Pode ser levantada ainda a hipótese de, através das novas tecnologias, a atividade de polícia ser exercida remotamente, empregando instrumentos e técnicas, como algoritmos e imagens via satélite, que permitam à Administração Pública examinar atos dos fiscalizados sem que diretamente se enderece a qualquer um deles. Os precedentes judiciais aparentam conferir aos entes federados a possibilidade *contra legem* de cobrar esta subespécie de taxa sem efetiva atuação estatal direcionada ao contribuinte, que estaria justificada nessa conjectura.

Em todo caso, inegável que o particular deve estar sujeito à atividade de polícia que, ao menos em tese, se executa. Tal sujeição deve estar estabelecida na lei instituidora da taxa. Nesse sentido, Carrazza (2013) vai mais além, afirmando que é sempre necessária uma lei anterior àquela instituidora do tributo, constituindo e regulamentando seu fato gerador, estabelecendo as diretrizes da atuação estatal na ordenação e restrição dos direitos e liberdades individuais. Tal assumpção parece acertada, especialmente, tendo em vista o princípio da legalidade, norteador do Direito Administrativo, e previsto expressamente no art. 37, *caput*, da CF. Não pode ser diferente o que se explicita no parágrafo único do art. 78 do CTN, ao estabelecer que a atividade de polícia deve ser exercida “nos limites da lei aplicável”.

Note-se ainda, que o art. 145 da Carta Magna aduz à cobrança de taxas pela União, pelos Estados, e pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições. O parágrafo único do art. 78 ressoa este comando, ao enunciar que se considera regular o exercício do poder de polícia quando realizado pelo órgão competente, devendo ser observada, portanto, a competência político-administrativa do ente tributante, quando este não tiver legitimidade para exercício do ato de polícia sobre determinada matéria, evidentemente, não poderá instituir ou sobre ela cobrar esta subespécie de taxa.

Por fim, o dispositivo legal garante ainda a observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, seu exercício sem abuso ou desvio de poder, assegurando a observância dos incisos LIV e LV do art. 5º da Lei Maior.

### **2.2.2 Taxas decorrentes da prestação de serviço público**

Diferentemente do que ocorre em relação à atividade de polícia, o Código Tributário Nacional não carrega uma definição de serviço público. Recorrer-se-á, portanto, à doutrina de Celso Bandeira de Mello (2015, p. 695), que sintetiza:

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

O Serviço Público, portanto, caracteriza-se pelo fornecimento de uma utilidade a alguém, sob um regime jurídico de Direito Público. Entretanto, nem todo serviço público pode ser considerado fator gerador de taxa, conforme estabelece o já citado artigo 145, II, da Constituição e reforça o art. 77 do CTN, é necessário que sejam específicos e divisíveis. A utilização pelo contribuinte, por sua vez, pode ser efetiva ou apenas potencial. Nesse ponto, o art. 79 se ocupou de estipular as definições aplicáveis:

Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o art. 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.

Inicialmente, é importante observar que esta subespécie de taxa pode ter como fato gerador o serviço efetivamente utilizado, que é aquele em que se verificou a prestação de uma utilidade diretamente ao contribuinte, que se obriga por lei à contraprestação pela atuação do poder público em seu interesse. Trata-se, nesse caso, da hipótese mais simples desta subespécie.

Por outro lado, há a previsão da possibilidade de aplicação da taxa quando o contribuinte não fez, necessariamente, uso de um serviço, ao que o código se refere como “utilização potencial”. A oferta do serviço público é sempre uma obrigação para o Estado, pois é estabelecida por lei. Por sua vez, o uso do serviço pode ser facultativo ou compulsório. Se compulsório, sua utilização, com fundamento no interesse público, é obrigatória por lei e, nesse

caso, a lei pode estabelecer a obrigatoriedade do pagamento de taxa, ainda que particular não usufrua da utilidade que lhe é disponibilizada (Carrazza, 2013)

Nesse sentido, Carrazza (2013, p. 616) ilustra:

A compulsoriedade da fruição do serviço público nasce da lei. Esta, no entanto, não tem total liberdade para impor, aos administrados, o dever de utilizar todo e qualquer serviço público. Antes, tal obrigatoriedade deve respaldar-se num valor ou interesse público prestigiado pela Constituição. Assim, a lei pode e deve obrigar os administrados a fruírem, dentre outros, dos serviços públicos de vacinação, de coleta de esgotos, de coleta domiciliar de lixo, de fornecimento domiciliar de água potável. Por quê? Porque, nestes casos, está em jogo a saúde pública, um dos valores que a Constituição brasileira prestigiou. Em contrapartida, a lei não pode obrigar os administrados a fruírem dos serviços públicos de telefone, de gás, de conservação de estradas de rodagem etc. É que, embora estes serviços devam ser prestados pelo Estado (daí serem públicos), não realizam valores constitucionalmente consagrados. São serviços públicos de fruição facultativa. De fato, ninguém pode ser compelido a ter telefone em sua residência, a servir-se do gás canalizado que o Poder Público coloca à sua disposição, a viajar, e assim por diante.

Assim, conforme dispõe o Código Tributário, os contribuintes podem ser onerados por taxa ante a mera disponibilização dos serviços públicos de utilização compulsória, independente de usufruírem ou não da utilidade que lhes é ofertada. Para justificar a cobrança, ressalte-se, é preciso que os serviços “sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento.” No caso da efetiva utilização, não é necessário que se especifique que a atividade administrativa deve estar em funcionamento, pois o pagamento pressupõe a prestação do serviço.

Destarte, cabe examinar os requisitos estabelecidos na Constituição e na Legislação Complementar para a cobrança desta subespécie de taxa, quais sejam: a especificidade e a divisibilidade.

A especificidade dos serviços públicos refere-se à sua aptidão a serem claramente identificados e destacados como unidades autônomas de intervenção, utilidade ou necessidades públicas. Em termos simples, a prestação administrativa é passível de ser quantificada, contada. Schoueri (2019, p. 361) ilustra o funcionamento, na prática:

Assim, por exemplo, o serviço de emissão de um passaporte pode bem ser remunerado por uma taxa. Se o contribuinte necessitar de vários documentos, pagará tantas taxas quantas forem as emissões de documentos; cada taxa será específica para um serviço determinado.

A divisibilidade, por sua vez, diz respeito à possibilidade da atribuição de cada serviço a um contribuinte determinado. O Direito Administrativo, quanto à maneira com que concorrem para a satisfação do interesse público, divide os serviços públicos em duas categorias “*uti singuli*” e “*uti universi*”. A primeira se refere aos serviços que visam a satisfação individual

e direta de cada administrado, a segunda, é composta pelos serviços públicos visam atender a coletividade, e são usufruídos apenas indiretamente pelos indivíduos (Di Pietro, 2020).

Retomando a ideia do caráter sinalagmático das taxas, é evidente que somente os serviços *uti singuli* podem ser seus fatos geradores, aqueles que são oferecidos para o atendimento dos interesses específicos do particular, em seu proveito. O que se percebe é que a especificidade e a divisibilidade são critérios necessários para que seja possível estabelecer a “relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”, do art. 121 do Código Tributário.

No ensinamento de Hugo de Brito Machado (2015, p. 78):

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

É em razão desses critérios que a Súmula Vinculante n. 41 enuncia que “O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa.”. Não é possível mensurar quanto cada usuário utilizou do serviço, tampouco é possível apontar quem se beneficiou ou não pela sua prestação.

Convém mencionar que taxa muitas vezes se confunde com o preço público, instituto do Direito Financeiro. O preço público não tem natureza tributária, logo não está adstrito ao rígido arcabouço jurídico do Direito Tributário, trata-se uma forma de aquisição de receita originária do Estado. Não se tem consenso na literatura jurídica acerca do elemento distintivo entre taxa e o preço público, uma vez que este também se presta a remunerar serviços exercidos pelo Estado, regidos pelo Direito Público (Schoueri, 2019). A jurisprudência tem adotado como critério a compulsoriedade, a Súmula n. 545 do STF carrega o entendimento de que os “Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as instituiu.”

Schoueri (2019) entende que a distinção não pode ser pautada na compulsoriedade, pois em se tratando dos serviços de utilização facultativa haveria interseção entre os institutos, preferindo adotar a atividade desempenhada como baliza, para ele, a essencialidade da atividade parece mais razoável. Geraldo Ataliba (2006, p. 170), por outro lado é categórico: “Se se tratar de atividade pública (art. 175) o correspondente será taxa (art. 145, II); se se tratar de exploração de atividade econômica (art. 173) a remuneração far-se-á por preço”. A confusão entre as

definições é justamente àquela que cerca os pedágios, que ora foram considerados taxas, ora preços públicos, e cuja abordagem, entende-se, foge ao escopo deste trabalho.

Por fim, relevante que seja mencionado ainda a diretriz adotada pela Suprema Corte Nacional ao exarar a Súmula Vinculante n. 12: “A cobrança de taxa de matrícula nas universidades públicas viola o disposto no art. 206, IV, da Constituição Federal.”. Analisando o tema, o STF posicionou-se pelo não cabimento de taxa em matéria de direitos fundamentais cuja gratuidade é garantida pela Constituição, como é o caso da educação e da saúde.

### 3 COMPETÊNCIA LEGISLATIVA MUNICIPAL PARA INSTITUIR TAXAS SOBRE O TURISMO

As taxas não têm a mesma relevância arrecadatória em todos os níveis da Federação. A Receita Federal, em estudo realizado acerca da Carga Tributária no Brasil (Brasil, 2022), com dados do exercício financeiro de 2021, aponta que as taxas, juntas a outros ‘tributos residuais’, representam cerca de 8,24% da receita tributária municipal, enquanto nos estados equivalem a aproximadamente 3,57%. Já para a União, essa fonte fiscal corresponde a apenas 0,29% do total do total arrecadado, confirmando a maior expressividade relativa das taxas na receita dos municípios em comparação com os outros níveis de governo.

Não se propõe, a partir daí, concluir que os municípios, proporcionalmente, prestem mais serviços diretamente aos seus cidadãos e exercem mais atividades de polícia, nem que realizam preponderantemente cobranças de taxas de forma ilícita, outros fatores relacionados às repartições de competências tributárias e das receitas poderiam explicar essa configuração. Fato é, todavia, que as legislações municipais albergam hoje uma variedade imensa de taxas distintas, talvez porque haja a percepção, tomando emprestado um conceito do Direito Penal, que o regramento sobre esta espécie tributária é uma “norma em branco”, que admite o preenchimento pelo legislador ordinário do que lhe aprouver.

O já exaustivamente mencionado art. 145, II, da Constituição autoriza todos os entes federados a instituir taxas, e a Legislação Complementar, ao endereçar esta espécie tributária, no art. 77 do CTN, especifica que os entes deverão fazê-lo “no âmbito de suas respectivas atribuições”. Ao se examinar as subespécies das taxas fica evidente que os entes políticos têm competência para, através de lei própria, instituírem taxas somente pelo poder de polícia que exerçam ou pelos serviços que prestem no desempenho das suas respectivas competências político-administrativas.

O fato gerador das taxas pode ser constituído, portanto, por duas atividades estatais diversas, assim definidas genericamente pela Constituição Federal. No entanto, o Texto Constitucional não determinou fatos geradores específicos para as taxas, deixando ao legislador infraconstitucional a oportunidade de fazê-lo, nos limites já determinados pelo art. 145, II, da Constituição. Assim, cada ente político deve instituir por lei própria suas respectivas taxas, pois a Constituição não cria tributos, apenas outorga competência para que União, estados, Distrito Federal e municípios façam-no. (Frattari, 2012, p. 152)

Assim, a Carta Magna não precisou indicar, especificamente, quais taxas podem ser instituídas em cada uma das instâncias federativas, pois já estabelece, em linhas gerais, a alçada de atuação cada ente. É o Poder Constituinte que confere às pessoas de direito público as suas atribuições na prestação dos serviços públicos e para exercer o poder de polícia, e estas, como

já tratado, são as atividades que podem ensejar a cobrança de taxa, essa é a inteligência do art. 80 do Código Tributário:

Art. 80. Para efeito de instituição e cobrança de taxas, consideram-se compreendidas no âmbito das atribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, aquelas que, segundo a Constituição Federal, as Constituições dos Estados, as Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios e a legislação com elas compatível, competem a cada uma dessas pessoas de direito público.

Desse modo, para que se examine a legitimidade da instituição de taxas municipais de turismo, importa verificar quais são competências administrativas dos municípios, estabelecendo ainda, do que se está tratando ao falar de turismo.

O Texto Constitucional, não discrimina, de modo direto, o conceito de turismo, todavia ao tratar da ordem econômica, no art. 180, *caput*, enuncia: “A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios promoverão e incentivarão o turismo como fator de desenvolvimento social e econômico.” A topografia constitucional indica tratar-se de atividade econômica, que, pela literalidade, deve ser utilizada como fator impulsionador do desenvolvimento socioeconômico por todos os entes federados, indicando que não se trata do âmbito privativo de atuação de qualquer dos níveis da Federação

Apenas para estabelecer um parâmetro para o cotejamento com as competências municipais, sem que seja necessária entrada pelo estudo da turismologia, ultrapassando o escopo deste trabalho, veja-se que legislação nacional dispõe de um conceito de turismo, veiculado pelo art. 2º da Lei n. 11.771, de 17 de setembro de 2008, que trata da Política Nacional de Turismo, que considera “atividades realizadas por pessoas físicas durante viagens e estadas em lugares diferentes do seu entorno habitual, por um período inferior a 1 (um) ano, com finalidade de lazer, negócios ou outras.”.

Como visto anteriormente, o fato gerador das taxas é uma atividade estatal, e o turismo, pelo conceito aqui empregado, é uma atividade do particular, consistente no seu deslocamento e permanência temporária em local diverso do seu entorno habitual. Implica-se, portanto, a impossibilidade da instituição de taxa sobre a atividade turística em si mesma. Não se descarta, no entanto, a hipótese de uma atividade administrativa ser dirigida ao turista, seja serviço público, seja exercício do poder de polícia, de modo que importa analisar a possibilidade da exação nesse contexto.

Assim, primordial para essa análise que se examine o art. 30 da CF, que trata das competências privativas dos municípios, do qual se destaca, que o ente municipal tem competência para legislar sobre assuntos de interesse local, lhe sendo conferida a possibilidade

de instituir e arrecadar tributos encerrados no âmbito da suas competências, que abrangem a prestação de serviços públicos, e também lhe é atribuída a tarefa de zelar pelo patrimônio histórico cultural, observando a legislação e ação fiscalizadora dos demais entes:

Art. 30. Compete aos Municípios:

I - legislar sobre assuntos de interesse local;

[...]

III - instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei;

[...]

V - organizar e prestar, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, os serviços públicos de interesse local, incluído o de transporte coletivo, que tem caráter essencial;

[...]

IX - promover a proteção do patrimônio histórico-cultural local, observada a legislação e a ação fiscalizadora federal e estadual.

Depreende-se, de imediato, a possibilidade da criação de taxas sobre os serviços públicos de interesse local que prestem os municípios, desde que estes sejam específicos e divisíveis, voltados à utilização pelo turista. Ainda, pode cogitar-se a instituição da subespécie vinculada ao exercício do poder de polícia sobre a proteção do patrimônio histórico-cultural.

Paralelamente, o art. 23 da Constituição estabelece competências administrativas materiais compartilhadas por todos os entes políticos, reconhecendo a necessidade de uma gestão descentralizada de alguns valores sociais e atuação coordenada em todas as esferas da Federação diante de temas complexos e abrangentes.

Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios:

I - zelar pela guarda da Constituição, das leis e das instituições democráticas e conservar o patrimônio público;

[...]

IV - impedir a evasão, a destruição e a descaracterização de obras de arte e de outros bens de valor histórico, artístico ou cultural;

[...]

VI - proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas;

VII - preservar as florestas, a fauna e a flora;

Essas disposições constitucionais, ao reconhecerem o dever dos municípios de zelarem pelo patrimônio público, pelos bens de valor histórico-cultural e artístico e pelo meio ambiente, conferem autonomia administrativa para o exercício do poder de polícia, visando resguardar o interesse público consubstanciado da preservação desses bens.

Nesse sentido, pode-se conjecturar a imposição de taxas vinculadas ao desenvolvimento dessas atividades de polícia no âmbito municipal. E ao tempo em que o meio ambiente, o patrimônio público e os bens de valor histórico-cultural e artístico são atratores da

atividade turística, ou estão de algum modo relacionados a ela, admite-se, *ad argumentandum tantum*, uma taxa de polícia dirigida aos turistas.

### **3.1 As limitações ao poder de tributar**

Necessário apontar que, ainda que haja competência para instituir tributo, o Poder Estatal não é ilimitado, irrestrito, de forma a permitir que os seus representantes atuem conforme suas respectivas vontades, desvinculados de qualquer diretriz. O poder de tributar encontra determinadas barreiras, sempre em defesa do contribuinte, já que este, inevitavelmente, encontra-se em situação diferenciada.

O dever que é imposto aos contribuintes na relação tributária corresponde a um direito que o ente tributante tem de fazer sua exigência. E é o ordenamento jurídico, e, com primazia, a Carta Constitucional, que legitimam a atuação do Estado. Assim, a instituição de tributação sem lastro constitucional e legal, o excesso legislativo, não gera direito para uma parte ou obrigação para a outra (Carrazza, 2013).

Do mesmo modo, as limitações ao poder do estatal de instituir e cobrar tributos, segundo Machado (2009), constituem um conjunto de direito e garantias fundamentais do contribuinte. Ao contribuinte, corresponderia, portanto, a prerrogativa de somente ser coagido ao pagamento de tributos cuja cobrança encontra previsão constitucional, respeitados também, os princípios estabelecidos, como aqueles diretamente extraídos dos incisos do art. 150 - os princípios da legalidade, da irretroatividade, da anterioridade, da isonomia, da vedação ao confisco e da vedação à limitação de tráfego -, além de outros deduzidos a partir do Carta de Direitos.

Agrega-se a essa acepção o que a Carta Magna estabelece em seu art. 5º, §2º, ao dispor que “Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.”

Nesse sentido, Machado (2009) defende a ideia de que o dever fundamental do cidadão de pagar tributos é indissociável do dever do Estado de realizar a cobrança dos tributos devidos, e somente esses, na forma estabelecida pelo ordenamento jurídico. A arbitrariedade praticada pelo fisco, segundo o autor, contribui apenas para a erosão da percepção do contribuinte acerca de seus deveres, legitimando o descumprimento mútuo da legislação.

Assim, o exame da viabilidade de qualquer tributo, para que não se incorra em abusos, exige a verificação prévia dos direitos do contribuinte, acobertados pelo Texto

Constitucional, englobada a análise da adequação da norma tributária com a principiologia deduzida em Direito Constitucional e Tributário.

### **3.2 Ressalvas relevantes na incidência sobre o turismo**

Estabelecida, de forma especulativa, a possibilidade da cobrança de taxas municipais que direcionadas aos turistas, e abordadas as disposições do ordenamento que limitam o poder de tributar, é preciso que sejam apontadas diversas reservas quanto a viabilidade desta instituição considerando as regras e princípios em Direito Constitucional e Tributário.

Primeiro, é preciso se verifique a CF atribui, no art. 22, à União a competência privativa para legislar sobre trânsito e transporte, bem como, sobre a entrada e permanência de estrangeiros no território nacional. Considerando que o turismo pressupõe um deslocamento, já se restringe, em parte, âmbito de atuação municipal para imposição de taxas relacionadas a essa atividade.

Nesse mesmo sentido, cabe mencionar a vedação expressa que o Texto Constitucional impõe à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, no art. 150, inciso V, que proíbe “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;”. Corroborando o mandamento da CF, o Código Tributário prevê a mesma restrição em seu artigo 9º, inciso III.

Essas previsões normativas, fazem o endereçamento, no espectro tributário, do direito fundamental previsto no art. 5º, inciso XV, que garante a “livre a locomoção no território nacional em tempo de paz”. Assim, não se tratando da exceção expressa que indica a Constituição, o pedágio, a imposição de qualquer taxa sobre a mera locomoção das pessoas fica prejudicada. Essa aceção parece estar em inteira consonância com o já mencionado entendimento assentado pelo STF, do não cabimento da imposição de taxa sobre direitos fundamentais garantidos como gratuitos.

Noutra esteira, tratando de uma possível taxa, que se admitiu, em tese, fundamentada no interesse público de se proteger e preservar o meio ambiente, o patrimônio público e os bens de valor histórico-cultural e artístico, é preciso que se tenha clareza que sua imposição não poderia ser baseada no mero usufruto desses bens coletivos, isto é, cogitou-se a viabilidade de taxa vinculada à atividade de polícia voltada a sua proteção, e não pelo seu uso.

As taxas de uso, como bem identifica Schoueri (2019, p. 617), não são admitidas no ordenamento jurídico nacional:

[...] as pessoas políticas, no Brasil, podem criar taxas de serviço e taxas de polícia. Outras modalidades de taxas, encontráveis no Direito Comparado, são inconstitucionais em nosso País. É o caso das taxas de uso, isto é, das taxas que têm por hipótese de incidência a utilização de bem pertencente ao domínio público, e das taxas de obras, vale dizer, das taxas que têm por hipótese de incidência a realização de obras públicas. São taxas de uso, por exemplo, as quantias cobradas para se entrar num miradouro público (belvedere), num parque público ou num museu público (ainda que sejam empregadas na conservação destes bens do domínio público).

Nesse arrimo, a Suprema Corte fixou tese em repercussão geral, no Tema n. 261, em que entendeu que não é admissível a cobrança de taxa de pelo uso do solo ou do espaço aéreo, tratando de cobranças realizadas pelos municípios em face das concessionárias de serviço de distribuição de energia elétrica.

Afastada a hipótese de cobrança pelo mero uso, importa considerar que uma taxa cobrada em razão do poder de polícia, justificada na atuação administrativa para preservar o interesse público consubstanciado nos bens coletivos citados, deve incidir sobre todos aqueles alcançados por esta intervenção estatal. Isto significa dizer que se o município institui uma taxa com esta natureza, ela deve incidir sobre todos a quem a atividade fiscalizadora se dirige, sejam turistas ou não.

Nesse contexto, note-se: o nativo, ou conterrâneo, termo que se adota aqui como sinônimo de não turista, também pode prejudicar o interesse público protegido pela atividade de polícia exercida, causando poluição, por exemplo. A menos que a atividade de polícia se realize negligenciando esse potencial, e, portanto, não afetando a esfera de interesses e o exercício de direitos do não turista para preservar os interesses coletivos, a taxa deve ser também aplicada a esse particular. Isto, em razão do já explorado caractere de referibilidade das taxas. Nesse sentido, Bassani e Souza Neto (2016) admoestam que haveria ferimento dos princípios tributários da isonomia e da igualdade.

Essa assumpção parece ainda mais acertada à luz do inciso II, do art. 150, da Carta Constitucional, que veda o tratamento desigual a contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Este mandamento, assim como o do citado inciso V, parece apenas refletir na esfera tributária um valor constitucional previamente estabelecido, que neste caso, é o do *caput* do art. 5º, que garante a todos a igualdade perante a lei, e ainda, mais particularmente o inciso III, do art. 19, que veda a todos os entes federados “criar distinções entre brasileiros ou preferências entre si.”.

Não diferente, é o tratamento que deve ser dado aos serviços públicos, que como se discutiu, tratando de interesse de caráter local, podem ser prestados pelos municípios. Nas taxas de serviços, é ainda mais evidente a referibilidade, que sem reservas, pode ser chamada de chamada de contraprestacional. Assim se o serviço público específico e divisível é fornecido, efetiva ou potencialmente, aos turistas e não turistas, dentro dos limites que já se delinearam, a eventual taxa imposta deve incidir sobre todos os beneficiados pela atividade administrativa exercida, pelos fundamentos já explicitados.

Admitir postura diversa, vai de encontro com as disposições normativas, que se vêm discutindo, e com o princípio da isonomia em Direito Tributário, que nas palavras de Machado Segundo (2019, p. 104):

Trata-se de desdobramento, ou explicitação, do princípio geral da isonomia, ou da igualdade, que neste caso foi consagrado expressamente não apenas em seu aspecto formal (atendido com a mera generalidade da lei tributária), mas também em sua feição substancial, que significa tratar igualmente os iguais, e desigualmente os desiguais, na medida em que se desigualam.

Por todo o exposto, impõe-se a conclusão de que não é juridicamente possível a instituição de taxa sobre o turismo, *per si*, pois trata-se de atividade do particular e as taxas só podem ter como fato gerador atividades do Estado. Ademais não se vislumbra a viabilidade da instituição de taxas municipais que onerem os turistas, exclusivamente, a menos que impostas em razão de serviços específicos e divisíveis que só sejam fruíveis por eles, ou em razão do exercício do poder de polícia que se exerça somente em face deles. Ao tempo em que não se alcança a concepção de uma taxa de serviço ou de polícia com essas características, não se descarta a possibilidade da sua existência, *in abstracto*, de modo que cabe debruçar sobre o fenômeno jurídico *in concreto*, para examinar a criatividade exercida pelo legislador para desvencilhar-se ou não das limitações tecidas pela Constituição e pela Legislação Complementar aqui abordadas.

#### 4 REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DAS TAXAS

Para que seja possível examinar a normas instituidoras das Taxas Municipais de Turismo, é necessário que seja utilizada uma ferramenta de redução de complexidade, tornando viável verificar, ponto a ponto, sua adequação ou não com o ordenamento jurídico. Isso se dá porque o legislador, muitas vezes, não emprega a melhor técnica ao exarar o comando legal e, ainda que o faça, a linguagem pode carregar polissemias, além de problemas sintáticos e semânticos que precisam ser afastados ou resolvidos, para observação analítica da norma.

No âmbito da complexa esfera jurídica, emerge a necessidade premente de discernir a norma do texto jurídico, incumbindo ao operador do direito a árdua tarefa de extrair, do corpo normativo, a substância normativa subjacente. Esta tarefa hermenêutica demanda não apenas a interpretação literal do texto normativo, mas a profunda investigação interpretativa que delinea a efetiva norma reguladora (Mendes e Branco, 2014)

No contexto específico das relações tributárias, ressalta-se que a relevância supracitada advém, em grande medida, do princípio basilar da legalidade, intrinsecamente vinculado ao Direito Tributário. Esse princípio consubstancia-se como pilar fundamental, exigindo que toda imposição tributária derive diretamente de previsão normativa específica, conferindo segurança jurídica e delimitando os contornos fundamentais da relação tributária. Tal princípio é diretamente interpretado do art. 150, inciso I da Carta de Direitos, e encontra regulação pormenorizada no Código Tributário Nacional:

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 arts. 21, 26, 39, 57 e 65;  
III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do art. 52, e do seu sujeito passivo;  
IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;  
V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;  
VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Assim, todos os elementos necessários para estabelecer a relação jurídica tributária devem estar presentes na lei, e é a previsão legal, em conformidade com a Constituição, que confere legitimidade e respaldo jurídico à tributação.

Para Paulsen, a análise da estrutura da norma, que não se confunde com o texto jurídico, é que permite discernir a espécie tributária de que trata e viabiliza examinar a adequação dela com o que estabelece a Constituição, permitindo a investigação da sua juridicidade à luz dessa adequação:

A presunção de validade das leis e a conseqüente necessidade de se buscar uma interpretação conforme à Constituição fazem com que se deva proceder à análise das figuras tributárias à vista dos aspectos da norma tributária impositiva, e não da denominação e das demais características formais. Nesse sentido, dispõe o inciso I do art. 4º do CTN. Os limites da interpretação conforme estão na própria caracterização das diversas figuras tributárias. Para a requalificação de um tributo como espécie diversa daquela enunciada expressamente na lei, impõe-se que reúna os seus traços típicos, evidenciando-se a dissimulação engendrada pelo legislador. Haverá hipóteses em que restarão evidenciadas características incompatíveis com todas as espécies tributárias, impondo-se, então, a conclusão por uma tributação sem suporte constitucional. (Paulsen, 2020, p. 65)

Para Paulo de Barros Carvalho (2021), o vínculo essencial entre o Estado e o contribuinte repousa na identificação, na norma jurídica, de uma hipótese específica. Quando essa hipótese (de incidência) se materializa na realidade factual, desencadeia-se um enlace jurídico, impondo obrigações e direitos ao contribuinte, em consonância com a efetivação da hipótese prevista na norma.

Para Carvalho (2021), a tessitura do texto normativo carrega a norma substantiva que delinea os contornos da relação tributária, e é a precisa previsão normativa que configura a base sobre a qual se estabelece o vínculo jurídico entre o Estado e o contribuinte. Dessa forma, todas as normas tributárias carregam em seu cerne uma estrutura mínima irredutível, uma hipótese e uma consequência, na sua arquitetura lógica, e a extração dessa estrutura do texto legal permite um melhor e mais simplificado estudo da norma.

O citado doutrinador propõe então um modelo de análise, a Teoria da Regra-Matriz de Incidência Tributária, que consiste no desmembramento do cerne da norma tributária impositora de tributo em seus elementos essenciais. Inicialmente, importa discernir que a norma tributária traz, como mencionado, uma hipótese ou “descriptor” e uma consequência ou “prescritor”, que delinham a relação tributária, o primeiro elemento diz respeito ao fato, que verificado faz nascer a obrigação, o segundo elemento, conseqüente, informa sobre a própria relação-jurídica que se forma e seu conteúdo obrigacional (Carvalho, 2021, p. 320):

Se a hipótese, funcionando como descriptor, anuncia os critérios conceituais para o reconhecimento de um fato, o conseqüente, como prescritor, nos dá, também, critérios para a identificação do vínculo jurídico que nasce, facultando-nos saber quem é o sujeito portador do direito subjetivo; a quem foi cometido o dever jurídico de cumprir certa prestação; e seu objeto, vale dizer, o comportamento que a ordem jurídica espera do sujeito passivo e que satisfaz, a um só tempo, o dever que lhe fora atribuído e o direito subjetivo de que era titular o sujeito pretensor.

A conexão entre a hipótese e o conseqüente ocorre através do “dever-ser” do Direito, que na materialização do fato descrito na hipótese gera uma relação jurídica, prevista no conseqüente, gerando direitos e deveres para os sujeitos envolvidos. São os elementos que

compõem a Regra-matriz de Incidência Tributária, portanto, a hipótese, que descreve abstratamente uma conduta no espaço e no tempo, e pode ser analisado sob três critérios, o material, o temporal e o espacial, e o consequente, que prescreve os efeitos jurídicos dessa conduta, formado por dois critérios, o subjetivo e o quantitativo.

Exposto, em linhas gerais, o arcabouço teórico em que se baseia a regra-matriz de incidência tributária, passe-se à análise de cada um dos critérios de seus elementos, em síntese, para sua posterior utilização como instrumento para a apreensão e decomposição das normas tributárias instituidoras das taxas de turismo dos municípios do Ceará.

Paralelamente à descrição de cada um dos elementos da RMIT, se tenta identificar a estrutura de um “arquétipo” esperado para as taxas municipais, postulado a partir dos parâmetros estabelecidos pela Constituição e pelo Código Tributário, *modus operandi* similar ao utilizado por Maia (2017) e Lobo (2018), para então dedicar o método à análise *in concreto* do fenômeno jurídico-tributário, extraindo as normas da legislação instituidora das taxas de turismo dos municípios cearenses, e cotejando seus elementos com os balizadores da primeira análise.

#### **4.1 Critério Material**

O primeiro critério a ser analisado é o material, que segundo o autor, compõe o núcleo da hipótese normativa, e diz respeito a um comportamento, que praticado por uma pessoa, física ou jurídica, dentro das condições espaciais e temporais, que compõem os outros critérios, gera a obrigação tributária (Carvalho, 2021).

No texto normativo, o autor defende, ele tem a estrutura sintática de um verbo e seu complemento, é descrita uma ação que se praticada, junto ao demais critérios do antecedente, leva a incidência do tributo, instala a relação tributária.

Merece destaque a ideia que doutrinador apresenta no que se refere à terminologia utilizada nos textos normativos. Para ele, o vocábulo “fato gerador” é utilizado de modo equivocado, e polissêmico, ora indicando o fato jurídico material, ora indicando o antecedente da norma, a hipótese, ora indicando um de seus critérios, material ou temporal.

No contexto das taxas, não pode ser outra a conclusão senão a de que o critério material geral das taxas deve ser uma daquelas atividades administrativas indicadas sob o jargão de “fato gerador” no art. 145, II, da CF e art. 77 do CTN, isto é, uma das atividades desempenhadas pelo Estado, já amplamente discutidas. Portanto, o critério material de qualquer norma impositora de taxa deve consistir na descrição de um exercício regular do poder de

polícia ou prestação ou disponibilização de um serviço público específico e divisível, em face de um particular.

Neste ponto, este trabalho se distancia do entendimento de Maia (2017) e Lobo (2018), que concluem que existe um critério material geral das taxas, descrito como “exercer poder de polícia ou prestar serviço público [...]”. No entanto, esta análise não considera essa possibilidade. Explica-se: os dispositivos supracitados da Constituição e do Código Tributário não são normas que instituem tributos, mas sim uma delegação de competência aos entes federativos para instituir essas normas, como já se abordou. São estas normas instituidoras que devem conter critérios materiais, os quais consistirão em uma das condutas descritas anteriormente, e somente serão estabelecidos pelo legislador ordinário. Assim, a norma substantivada conterá um critério material, que consistirá numa atividade como atividade administrativa como “fornecer certidão”, “expedir alvará”, dentre outros.

#### **4.2 Critério Espacial**

O critério espacial, por sua vez, diz respeito ao local em que deve acontecer a conduta prevista no critério material, para que se irradiem os efeitos da relação tributária. Paulo de Barros Carvalho (2021), identifica três tipos de norma no direito brasileiro, classificados quanto ao critério material, quais sejam: as que preveem local específico; as que fazem alusão a áreas geográficas específicas; e as que tratam da ocorrência do critério material de modo genérico. Quanto a este último caso, deduz-se a aplicação a todo fato que ocorra sob os limites da vigência territorial da norma.

No que concerne às taxas municipais, pode-se deduzir que há liberdade no arbitramento deste critério pelo legislador ordinário, desde que observados os limites territoriais do município, sobre os quais a norma tem poder impositivo, e que também delimitam o âmbito da atuação do ente, no exercício do poder de polícia e na prestação de serviços públicos.

#### **4.3 Critério Temporal**

Ainda para Carvalho (2021), o último critério do antecedente, o temporal, identifica o momento exato em que, ocorrido o ato descrito no critério material, dentro da localização arbitrada no critério temporal, se instala a relação tributária. Isto é, o critério temporal aponta quando surge a obrigação da prestação pecuniária a ser realizada pelo contribuinte, que não se confunde com o momento em que se realiza o recolhimento, que pode ocorrer em instante distinto.

No contexto das taxas municipais, é possível inferir que o legislador ordinário possui autonomia para determinar também esse critério, certo de que ele deverá se referir ao momento em que a norma considera prestado ou disponibilizado o serviço público, ou, realizado o ato regular de polícia.

#### **4.4 Critério Subjetivo**

O antecedente da RMIT, cujos critérios foram brevemente investigados acima, descreve a circunstância que faz nascer a obrigação tributária, o consequente, por sua vez, descreve os elementos constitutivos do laço obrigacional que se instala. Assim, o primeiro dos seus critérios diz respeito às partes da relação que se instala, os seus sujeitos (Carvalho, 2021).

O sujeito ativo, é aquele que passa a ter o direito de exigir a prestação pecuniária, é o credor, no Direito Tributário brasileiro, geralmente é uma pessoa jurídica de direito público, corriqueiramente, também é aquela que edita a norma tributária que ensejou a obrigação. O sujeito passivo é aquele de quem se exige o cumprimento da obrigação, quem se acha obrigado a realizar a prestação, é o contribuinte, o devedor, que pode ser pessoa física ou jurídica (Carvalho, 2021).

Nas taxas municipais, a menos que ocorra uma descentralização administrativa, o sujeito ativo será o município, que também é quem realiza a prestação do serviço público ou o ato de polícia, e o sujeito passivo deverá ser a pessoa a quem se dirige o ato de polícia ou em favor de quem se prestou ou foi disponibilizado um serviço público específico e divisível.

Convém aqui fazer referência à figura do responsável tributário, que como dispõe o CTN, é um terceiro, de algum modo vinculado ao fator gerador, a quem a lei pode atribuir a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação, geralmente recolhendo pelo sujeito passivo a prestação pecuniária.

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

O responsável não figura, portanto como um dos sujeitos da relação tributária, como explicita Carvalho (2021, p. 356): “Não é demais repetir que a obrigação tributária só se instaura com sujeito passivo que integre a ocorrência típica, seja direta ou indiretamente unido ao núcleo objetivo da situação tributada.”. O autor interpreta o vínculo desta pessoa externa ao acontecimento do fato jurídico tributário, mas vinculada a ele, como mera sanção administrativa

tributária, o responsável é transportado para o tópico de sujeito passivo, mas não é, ele mesmo o sujeito da relação.

Suficiente para o escopo deste trabalho dizer que o responsável é uma pessoa de alguma forma relacionada ao fato, a quem a lei atribui ao menos parte da responsabilidade decorrente da obrigação tributária.

#### 4.5 Critério Quantitativo

Por último, é fundamental analisar o critério quantitativo, visto que se refere ao ponto central onde convergem o direito subjetivo do sujeito ativo e o dever imposto ao sujeito passivo. Esse critério, nas relações tributárias, diz respeito ao valor financeiro atribuído à obrigação pecuniária, e é composto por dois elementos, a base de cálculo e a alíquota (Carvalho, 2021).

Para Carvalho (2021, p. 364), a base de cálculo é aspecto utilizado para “dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico”, esta dimensão do fato praticado na hipótese, se combina então com alíquota, para determinar o valor da prestação pecuniária.

A base de cálculo, portanto, está intrinsecamente vinculada à mensuração do fato que dá origem a exação, descrito pelo antecedente da norma, enquanto o autor sustenta que a alíquota é um mero componente aritmético para a determinação da quantia que será objeto da prestação tributária.

Nesse sentido, ainda que o legislador possa indicar qual o atributo ou conjunto de atributos que será dimensionado para compor a base de cálculo do tributo, é certo que este deve aferir de algum modo o fato que originou a obrigação (Carvalho, 2021, p. 365):

O espaço de liberdade do legislador, nesse ponto, é vastíssimo, deparando, apenas, o obstáculo lógico de não extrapassar as fronteiras do fato, indo à caça de propriedades estranhas à sua contextura. Há de cingir-se às qualidades possíveis, buscando a medição do sucesso mediante dado compatível com sua natureza.

Assim, indiscutível que se as taxas têm como fato gerador<sup>1</sup> a atividade administrativa de polícia ou a prestação de serviço público realizada pelo Estado em face de um particular, é à mensuração dessa atividade a que deve se referir a base de cálculo. Trata-se da referibilidade, ou natureza contraprestacional das taxas a que se endereçou o primeiro capítulo deste estudo.

---

<sup>1</sup> Termo utilizado neste caso como sinônimo de fato previsto na hipótese da norma, ou antecedente.

Em razão disso é que a Constituição prevê em seu art. 145, §2º, que “As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.”. Agrega-se a esta noção, que se a base de cálculo dos impostos se presta a mensuração das atividades que lhes deram origem, há mensuração de um ato ou um fato do particular que demonstra riqueza, e por isso mesmo, as bases de cálculo dos impostos não servem para as taxas, porque no caso delas, a atividade a ser mensurada é aquela empreendida pelo ente estatal. Nas palavras de Schoueri:

Então, o que serve de base de cálculo para a taxa? Pelo mandamento constitucional, já se tem uma primeira resposta, ainda que pela negativa: não serve de base de cálculo das taxas uma grandeza que busque a capacidade contributiva. Por outro lado, se a justificativa da taxa está em não forçar toda a coletividade a suportar um gasto que pode ser imputado a um contribuinte individualizado, é claro que se tem aí uma indicação da base de cálculo possível: será aquela suficiente para medir, ainda que com certo grau de aproximação, o valor da atividade que o referido contribuinte exigiu do Estado. (Schoueri, 2019, p. 355)

Alguns doutrinadores, como Hugo de Brito Machado (2015) entendem que para as taxas não se tem propriamente uma base de cálculo, fazendo alusão a um tributo fixo. Paulo de Barros Carvalho (2021) rejeita esta hipótese, para ele, trata-se de elemento essencial de qualquer tributação. Além da mensuração do fato descrito no critério material, este último doutrinador defende que a base de cálculo tem a ainda a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material, uma vez que ao quantificá-lo, de alguma forma, fornece informação sobre a sua existência ou não. Paralelamente, o autor, como já se mencionou, entende que a base de cálculo permite a identificação da espécie tributária:

Curvados diante da conformação rígida do nosso sistema constitucional, pensamos que descabem alusões aos denominados tributos fixos, sobretudo porque a Constituição brasileira elegeu a hipótese normativa e a base de cálculo como o binômio diferenciador dos tributos, na estrita conformidade do que já estudamos no Capítulo II deste Curso.

Neste estudo, entende-se esta como a assertiva mais razoável, pois, ao indicar que as taxas não podem ter base de cálculo típica de imposto, a hermenêutica aplicada ao Texto Constitucional permite deduzir que há, sim, uma base de cálculo. Reputa-se, portanto, correta a conclusão de Schoueri (2019), de que a base de cálculo das taxas deve aferir, ainda que de modo aproximado, o custo despendido pela atividade estatal em face do particular.

Se a norma instituidora da taxa não segue essa configuração, o que se verifica, na prática é uma tributação com formato de outra espécie tributária, ou sem amparo constitucional, como alude Paulsen (2020), na citação direta colacionada no início deste capítulo. É nesse sentido, que Carvalho conclui, aplicando o método *sub examine* à investigação da norma instituidora da Taxa Rodoviária Única, que ela não tinha o caráter de taxa:

Também a antiga TRU foi submetida a esse tipo de análise. Todas as conclusões derivaram para um único resultado: tratava-se de um imposto que gravava a circunstância de ser proprietário de veículo automotor. A base de cálculo, completamente inadequada para avaliar a possível prestação de serviços públicos, que sustentaria a implantação de taxa deixava tudo bem claro. Média, sim, o veículo automotor, já que todas as grandezas que se congregavam para formá-la eram atributos dimensionadores do veículo, nenhuma relação guardando com serviços públicos prestados pela Administração. (Carvalho, 2021, p. 387)

Por fim, note-se que a base de cálculo é complementada por outro elemento, a alíquota, para compor o critério quantitativo, a combinação de ambos os elementos resulta na definição do *debitum* tributário. Paulo de Barros Carvalho (2021) sustenta que são elementos indissociáveis, que necessariamente ocorrem acompanhados, pois é necessária a alíquota para transformação da mensuração do critério material em um valor em pecúnia, que corresponderá à obrigação imposta ao sujeito passivo, e a alíquota não tem nenhuma função se isolada da base de cálculo. Isso, porque a alíquota é mero operador aritmético, advém tão somente do texto legislativo, diferentemente da base de cálculo, que se refere à mensuração do fato inaugural da relação tributária.

Nessa perspectiva, é a alíquota congregada à base de cálculo, que dá a composição numérica da dívida, é o conjunto dos dois elementos, numa relação matemática, que produz o valor que pode ser exigido pelo sujeito ativo, em cumprimento da obrigação nascida pela ocorrência do fato típico previsto no antecedente. Segundo Carvalho (2021), ela pode se apresentar num valor monetário fixo, ou numa fração fixa, ou variar em função de escalas progressivas da base de cálculo, como ocorre no Imposto sobre a Renda da Pessoa Física. Em qualquer caso, enquanto a base de cálculo apreende o fato imponible e o mensura, a alíquota é prevista numericamente na norma, ainda que varie em função da base de cálculo, suas faixas de variação estão previamente estabelecidas.

Nesse sentido, a alíquota tem outro papel relevante: quando a base de cálculo não corresponder já, por si mesma, a uma dimensão expressa em pecúnia, a alíquota forçosamente terá essa configuração, de modo que a combinação das duas resultará num valor pecuniário. A necessidade da expressão “em pecúnia” tem origem na própria definição de tributo, abordada no capítulo inicial deste estudo.

## 5 TAXAS DE TURISMO DOS MUNICÍPIOS CEARENSES

Para realizar a análise dos textos normativos, o presente estudo adotou um recorte temporal específico, delimitando-se ao exame das normas vigentes à época de sua elaboração. Esta escolha metodológica foi fundamentada na necessidade de focar na legislação atualmente em vigor, tomando em conta os recursos e esforços disponíveis para a pesquisa, visando aprofundar a análise dentro de um intervalo temporal viável e condizente com os objetivos traçados. Assim, a investigação se concentra nas normativas vigentes, reconhecendo os limites do escopo temporal para uma análise mais aprofundada e abrangente.

Do mesmo modo, cumpre mencionar também que esta análise se restringe à avaliação das normas consignadas nos documentos legais, sem abranger a verificação prática de sua implementação efetiva. Essa limitação impede a conclusão sobre a eficácia real dessas disposições nos municípios objeto deste estudo e uma compreensão mais abrangente e precisa da efetividade das normativas tributárias analisadas. O exame da aplicabilidade efetiva demandaria uma abordagem mais focada, uma vez que até mesmo informações sobre o produto arrecadado das taxas *sub examine* são virtualmente inexistentes, demandando contato direto com as autoridades fiscais responsáveis ou até a experiência empírica, *in locus*, ultrapassando o escopo desta análise documental.

Tomando-se isso em consideração, para investigar as taxas de turismo positivadas nos ordenamentos dos municípios cearenses, foi empreendida uma busca sistemática nos sítios eletrônicos das Prefeituras e Câmaras Legislativas dos 184 Municípios do Estado do Ceará. Para maximizar a eficiência da pesquisa, considerando que alguns mecanismos de busca menos sofisticados não utilizam procedimentos de *stemming* ou *tokenization*<sup>2</sup>, foram utilizados os termos-chave: “tribut”; “taxa”; “turis”; e “fisca”.

A prospecção das legislações municipais defrontou-se com desafios significativos decorrentes da não uniformidade e da precariedade dos bancos de dados eletrônicos mantidos por alguns municípios. Assim, se reconhece que a busca pelas normas legais pode ter sido impactada pela incompletude das informações disponíveis. Em alguns casos, constatou-se a presença de bases de dados desatualizadas ou com hiatos consideráveis no registro eletrônico das leis municipais, ou ainda, a disponibilidade apenas das normas mais recentes, negligenciando o acesso a um histórico legislativo fundamental para análises mais abrangentes

---

<sup>2</sup> Stemming e tokenization são ferramentas comumente utilizadas pelos *softwares* dos motores de busca para dividir o texto da linguagem natural em partes menores e para obter o radical das palavras-chave, permitindo a ampliação do retorno de resultados correspondentes entre as consultas dos usuários e o conteúdo indexado (Manning; Raghavan; Schutze, 2008).

e precisas. Para minimizar os efeitos desta limitação imposta, foi realizada a busca nos registros de ambos os poderes municipais, executivo e legislativo, sempre que possível.

Registre-se que somente para um município, Maranguape, não foi possível encontrar qualquer banco de legislação disponível para consulta pública *online*, nos portais institucionais citados. Dentre os demais, 178 mantêm bancos de legislação nos portais eletrônicos de ambas as casas políticas, e 5 mantêm em apenas uma delas. Cumpre mencionar ainda que utilizando o método descrito, foi possível encontrar o Código Tributário Municipal de 170 dos 184 municípios, o que representa cerca de 92% do total.

Feitas estas considerações, procedeu-se o escrutínio de todos os documentos legais correspondentes aos termos de pesquisa supramencionados, resultando na identificação de 7 municípios cujos arcabouços jurídicos vigentes contemplam disposições tributárias intituladas como "taxa de turismo", o que equivale a aproximadamente 3,8% dos municípios do Ceará.

A seguir, o estudo empreende a extração da norma jurídica tributária instituidora da taxa de turismo presente em cada um dos textos legais encontrados, valendo-se da ferramenta da Regra-matriz de Incidência Tributária, visando a identificação de cada um dos critérios de seus elementos constituintes. Em sequência, procede-se ao cotejamento das normativas identificadas com aquela presumida, construída com base no regulamento orientador dessa espécie tributária, ao tempo que se examina a conformidade e as problemáticas inerentes a essas normativas.

## **5.1 Aquiraz, Beberibe e Fortim**

As Taxas de Turismo de Aquiraz, Beberibe e Fortim se encontram previstas nos respectivos Códigos Tributários Municipais. Os textos normativos, no que se refere ao teor das disposições relativas a estas taxas, têm alto grau de identidade, havendo correspondência até mesmo entre a numeração dos artigos.

Desse modo, entende-se supérflua a análise individualizada cada um deles, razão pela qual, nesta seção, se realiza a decomposição da norma prevista na Lei Complementar n. 005, de 22 de novembro de 2013, de Aquiraz, sob entendimento de que os critérios dela extraídos se referem também aos das normas dos demais Municípios<sup>3</sup>:

### SEÇÃO VI - DA TAXA DE TURISMO:

---

<sup>3</sup> O Apêndice A deste trabalho consiste num quadro contendo, lado a lado, os trechos das legislações instituidoras das Taxas de Turismo de cada um dos municípios citados, facilitando a visualização do leitor que se afirma quanto às suas semelhanças.

Art. 85. Os hotéis, flats, pousadas e resorts ficam obrigados a recolher à Secretaria de Finanças do Município a Taxa de Turismo, devida por diária de hospedagem, ficando estabelecida nos seguintes valores:

I - Hotéis e Resorts:

- a) 5 estrelas: R\$ 3,00 (três reais)
- b) 4 estrelas: R\$ 2,00 (dois reais)
- c) 3 estrelas: R\$ 1,50 (um real e cinquenta centavos)
- d) 2 estrelas: R\$ 1,00 (um real)
- e) 1 estrela: R\$ 1,00 (um real)

II - Flats: R\$ 1,50 (um real e cinquenta centavos);

III – Pousadas: R\$ 0,60 (sessenta centavos);

§1º - O disposto neste artigo não se aplica aos motéis, albergues e similares.

§2º - São isentos do pagamento da Taxa de Turismo os pacotes de negócios devidamente comprovados.

§3º - A classificação dos estabelecimentos indicados no caput deste artigo corresponderá sempre àquela utilizada pela Empresa Brasileira de Turismo - EMBRATUR.

§4º - Os recursos arrecadados com a Taxa de Turismo serão empregados, exclusivamente, no desenvolvimento do turismo local, como cursos e treinamentos, melhorias em vias de acesso, divulgação do turismo, entre outras atividades correlatas.

Art. 86. A Taxa de Turismo tem como fato gerador a utilização, efetiva ou potencial, dos serviços, equipamentos públicos e infraestrutura do Município de Aquiraz, postos à disposição do turista.

Art. 87. A cobrança da Taxa de Turismo far-se-á em talonário próprio, devendo uma das vias ser fornecida ao contribuinte.

§1º - Os talonários para a cobrança da Taxa de Turismo serão confeccionados por conta dos estabelecimentos indicados no art. 85, de acordo com modelo indicado pela Secretaria de Finanças de Aquiraz, podendo ser impresso em sistema off-set ou eletrônico computadorizado, de acordo com regulamentação.

§2º - O descumprimento do disposto no parágrafo anterior ensejará a aplicação de multa pela Secretaria de Finanças do Município, nos termos do art. 144, incisos XX e XXI desta lei.

§3º - O estabelecimento responsável pela arrecadação da taxa efetuará o seu recolhimento, mensalmente, ao setor competente da Secretaria de Finanças do Município, no prazo estabelecido para o recolhimento do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, ensejando a omissão ou o atraso na aplicação das multas previstas nesta lei.

O critério material é aquele indicado no art. 86, identificado pelo legislador como fato gerador, e cuja redação se assemelha à das normas gerais da espécie tributária, qual seja, “a utilização, efetiva ou potencial, dos serviços, equipamentos públicos e infraestrutura do Município de Aquiraz, postos à disposição do turista.”

Não há no texto legal uma indicação expressa da delimitação do âmbito espacial de sua aplicação, pelo que se presume, em consonância com que se abordou no capítulo anterior, que a norma ao prever de forma genérica a sua incidência sobre o critério material, indica que o critério espacial corresponde aos limites territoriais do município, isto é, todo o espaço geográfico sobre o qual a norma tem poder impositivo. Esta assumpção é corroborada pela utilização, indicada no art. 86, dos equipamentos e da estrutura do Município de Aquiraz.

O critério temporal pode ser depreendido da previsão carregada pela norma no seu art. 85, do pagamento por diária de hospedagem, que significa a obrigação do pagamento somente se configura, para a municipalidade, quando houver a hospedagem, pelo sujeito

passivo. Logo, o critério temporal pode ser traduzir em “ao hospedar-se em hotéis, resorts, flats e pousadas”.

Os sujeitos da obrigação são, no polo ativo, o município, que “presta os serviços” descritos no art. 86 e a quem se recolhe a taxa, conforme o art. 85, e no polo passivo, o turista, a quem são dirigidos os serviços. Note-se que o §3º, do art. 87, indica expressamente que os estabelecimentos hoteleiros são “responsáveis”, e a inteligência do *caput* e do §1º, do mesmo artigo, é de que os talonários serão produzidos pelos estabelecimentos hoteleiros e uma via será entregue ao “contribuinte”. Logo, não restam dúvidas de que se trata da atribuição da responsabilidade tributária ao estabelecimento de alojamento, art. 128 do CTN, e que o contribuinte, ou sujeito passivo, é o turista.

Não é possível identificar, de plano, quais são os elementos do critério quantitativo pela ausência de referência direta ao critério quantitativo. Isto é, a base de cálculo, nestas normas, não mensura a prestação serviço público que elas descrevem.

Investigando-se o texto normativo, no entanto, colhe-se que a base de cálculo da taxa é composta por dois atributos, art. 85, *caput* e incisos: o número de diárias e a classificação dos meios de hospedagem, em tipos (hotéis, resorts, flats e pousadas) e categorias (número de estrelas). A base de cálculo congrega estes dois elementos relativos ao fato realizado pelo contribuinte.

A alíquota por sua vez, é fixa em relação ao número de dias e variável em função da classificação dos meios de hospedagem. Como nenhum dos componentes da base de cálculo é monetariamente mensurável, a alíquota tem necessariamente o formato pecuniário, na norma tem tela, ela representa um valor, em reais, por dia de hospedagem. No caso específico da Norma de Beberibe, a alíquota é dada em Unidades Fiscais de Referência Municipais – UFIRMs por dia de hospedagem, que é conversível em pecúnia.

## 5.2 Itarema

A taxa de turismo de Itarema, também está prevista unicamente no Código Tributário do Município, Lei Municipal n. 697, de 19 de dezembro de 2017:

### Seção VII

#### Da taxa de turismo

Art. 125. A taxa de turismo, tem como fato gerador a utilização, efetiva ou potencial, por parte dos hóspedes visitantes, dos serviços, equipamentos públicos e infraestrutura, acesso e fruição ao patrimônio natural e histórico do Município de Itarema-CE, postos à disposição do turista.

Art. 126. É contribuinte da taxa de turismo, as pessoas físicas ou jurídicas que pratiquem ou exerçam atividades descritas no artigo anterior.

Parágrafo único. É responsável pelo recolhimento da Taxa de Turismo, os estabelecimentos elencados no Art.128 desta Lei, onde esteja hospedado o contribuinte, devendo ser efetuada por ocasião da liquidação da conta do hóspede.

Art. 127. A taxa será cobrada, tendo como referência a Unidade Fiscal de Referência do Município de Itarema — UFIRMI.

Art. 128. A taxa de turismo incide sobre hotéis, flats, pousadas e resorts instalados no território do Município de Itarema-CE.

§1º A taxa de turismo será cobrada por leito de hospedagem na forma da Tabela VIII.

§2º O disposto neste artigo não se aplica aos motéis, albergues e similares.

§3º Os recursos arrecadados com a Taxa de Turismo serão administrados pelo Conselho Municipal de Turismo (COMTUR), empregados, exclusivamente, no desenvolvimento do turismo local, como cursos e treinamentos, melhorias em vias de acesso, divulgação do turismo, entre outras atividades correlatas.

§4º - O estabelecimento responsável pela arrecadação da taxa efetuará o seu recolhimento, mensalmente, ao setor competente da Secretaria de Administração e Finanças do Município de Itarema-CE, ensejando a omissão ou o atraso na aplicação das multas previstas nesta lei.

Assim como no caso anterior, o critério material, conforme estipulado pelo legislador, está delineado sob a expressão “fato gerador”, art. 125, *caput*, trata-se, portanto, da “utilização, efetiva ou potencial, por parte dos hóspedes visitantes, dos serviços, equipamentos públicos e infraestrutura, acesso e fruição ao patrimônio natural e histórico do Município de Itarema-CE, postos à disposição do turista.”. Novamente, há um espelhamento dos regulamentos fundamentais da espécie tributária.

Diferentemente do que foi visto na análise anterior, esta norma estipula uma delimitação do escopo espacial de sua aplicação, de forma expressa, em seu art. 128, “A taxa de turismo incide sobre hotéis, flats, pousadas e resorts instalados no território do Município de Itarema-CE”.

A determinação do critério temporal, mais uma vez, emerge do pressuposto na estipulação normativa presente no §1º, art. 127, da incumbência do pagamento apenas na eventual concretização da efetiva hospedagem. Dessa maneira, a delimitação temporal pode ser resumida como “ao hospedar-se”, uma vez que o critério espacial já delimita os ambientes de hospedagem.

Identifica-se como sujeitos ativo, o ente municipal encarregado da prestação dos serviços delineados no artigo 125, que é aquele a quem obrigação pecuniária é consignada. Por sua vez, no polo passivo, figura o turista, destinatário direto dos serviços oferecidos, a quem claramente se atribui o papel de contribuinte, no art. 126. O parágrafo único desse artigo atribui ainda aos estabelecimentos hoteleiros a responsabilidade tributária de realizar o recolhimento da importância dos contribuintes.

Por fim, o critério quantitativo está descrito no art. 127, §1º, e na tabela a que este se refere. Em suma, a base de cálculo é o número de dias multiplicado pelo número de leitões

ocupados. Alíquota, por sua vez, é fixa, no valor de 0,25 Unidades Fiscais de Referência do Município de Itarema – UFIRMI, atribuindo a mensuração pecuniária da obrigação.

O critério quantitativo da taxa pode facilmente ser representado matematicamente pela expressão  $d \times l \times 0,25$  (UFIRMI), em que  $d$  é o número de dias e  $l$  o número de leitos ocupados, que compõem a base de cálculo, e a alíquota é 0,25 UFIRMI, por dia, por leito.

### 5.3 Sobral

A Taxa de Turismo Sustentável de Sobral encontra previsão meramente programática no Código Tributário do Município, Lei Complementar n. 39, de 23 de dezembro de 2013, que sofreu alteração pela Lei Complementar n. 52, de 27 de setembro de 2017 para tão somente incluir o tributo no rol das taxas que serão cobradas pelo ente. O regulamento da exação é dado pela Lei Complementar n. 58 de 14 de março de 2018:

Art. 1º A Taxa de Turismo Sustentável de que trata o inciso VIII, art. 92, da Lei Complementar n. 39/2013 (Código Tributário do Município de Sobral), fica regulamentada na forma desta Lei Complementar.

Art. 2º A Taxa de Turismo Sustentável destina-se a assegurar a manutenção das condições ambientais, sanitárias e ecológicas, o atendimento médico pré-hospitalar, em regime de urgência, na rede municipal de saúde, a sinalização viária, a distribuição de folhetos informativos, fornecimento de mapas, informações, roteiros culturais e turísticos e outros serviços destinados a garantir a boa prestação dos serviços públicos às pessoas durante a sua permanência no Município de Sobral.

Parágrafo único. A Taxa de Turismo Sustentável de que trata o inciso VIII, art. 92, da Lei Complementar nº 39/2013 (Código Tributário do Município de Sobral) tem como sujeito passivo as pessoas que se encontrem hospedadas em hotéis, pousadas, resorts, albergues e similares situados na circunscrição do Município de Sobral.

Art. 3º A Taxa de Turismo Sustentável será cobrada em Unidade Fiscal de Referência do Estado do Ceará (UFIRCE), por diária nos hotéis, pousadas, resorts, albergues e similares, da seguinte forma<sup>4</sup>:

VALOR DA DIÁRIA	VALOR DA TAXA
Até R\$ 100,00	0,5 UFIRCE
De R\$101,00 a R\$200,00	1 UFIRCE
Acima de R\$200,00	1,5 UFIRCE's

§1º O recolhimento do tributo ao erário municipal ocorrerá até o dia 10 do mês subsequente à ocorrência do fato gerador.

§2º Os estabelecimentos referidos no caput deste artigo figurarão como substitutos tributários dos sujeitos passivos

§3º Em caso de meia diária, será cobrado metade do valor previsto para uma diária.

§4º O fato gerador da Taxa do Turismo Sustentável é a utilização, efetiva ou potencial, do serviço público prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Art. 4º O Chefe do Poder Executivo Municipal poderá regulamentar o disposto nesta Lei Complementar, detalhando os critérios e condições para sua execução, inclusive, os meios de apuração e recolhimento do tributo ao erário municipal.

[...]

<sup>4</sup> O texto legal foi reproduzido *ipsis litteris*, incluindo a tabela.

No que se refere ao Critério Material, o art. 3º, §4º, o identifica sob o signo de fato gerador, indicando que consiste na “utilização, efetiva ou potencial, do serviço público prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.” Não há, todavia, a exata definição de qual é o serviço público, prestado ou posto disposição pelo poder público local, ecoando o que já verificou nas demais normas.

No parágrafo único do art. 2º do texto legal há uma indicação delimitadora do escopo espacial de sua aplicação, “nos limites da circunscrição do Município de Sobral”, sugere que o critério espacial corresponde aos limites territoriais do município.

A dedução do critério temporal, novamente, irrompe do art. 3º, e do parágrafo único do art. 2º, da previsão do pagamento da exação somente quando ocorre a hospedagem. Destarte, a delimitação temporal pode ser concisamente delineada como “ao hospedar-se, de forma onerosa, em estabelecimento comercial”, isto porque a redação é suficientemente vaga ao indicar “e similares”, tratando dos estabelecimentos de hospedagem.

Acerca do critério subjetivo, tem-se por evidente que o sujeito ativo é o ente legiferante, que recolhe o tributo ao erário municipal, como indicam expressamente o art. 3º, §1º, e art. 4º, *caput*, que é também o prestador do serviço público.

O sujeito passivo da relação tributária, por sua vez, é apontado pelo parágrafo único do art. 2º do diploma normativo como “as pessoas que se encontrem hospedadas em hotéis, pousadas, resorts, albergues e similares situados na circunscrição do Município de Sobral”. Neste ponto, a TTS de Sobral parece distanciar-se das taxas instituídas pelos demais municípios cearenses, e descritas nesse trabalho, pois, além de sua nomenclatura não há qualquer referência legal ao turismo ou ao turista, tampouco há a limitação da sua incidência aos não residentes, assim, o texto legal parece dar margem suficiente à conclusão de que qualquer pessoa usufrutuária dos serviços públicos municipais genericamente descritos, que venha a hospedar-se, dentro do limites do município, em estabelecimentos comerciais, ou seja, o sujeito passivo é o “hóspede”.

O legislador, provavelmente incorreu em atecnia no §2º, do art. 3º, ao estabelecer que os estabelecimentos que oferecem serviços de hospedagem figurarão como substitutos tributários dos sujeitos passivos. De fato, entende-se que a *mens legis* é indicar os empreendimentos hoteleiros como responsáveis tributários.

A base de cálculo, nesta norma, é composta pela combinação entre o número de diárias nos estabelecimentos de hospedagem, e o valor da diária, conforme a tabela do art. 3º. A alíquota, por sua vez, varia em função do valor das diárias, e tem como unidade dimensional a Unidade Fiscal de Referência do Estado do Ceará – UFIRCE.

Note-se aqui, apenas como curiosidade, que para além da ausência de conexão desses atributos com o fato gerador, o legislador incorre na atecnia de gerar uma indefinição para determinados valores das diárias. A rigor, não existe indicação de uma alíquota correspondente a um valor entre R\$100,00 e R\$101,00, digamos R\$100,50.

Entende-se que o legislador, na verdade, quis atribuir uma alíquota ( $a$ ), em UFIRCEs, constante dentro de cada intervalo determinado pelas diferentes faixas de valores das diárias ( $v$ ) em reais. A relação da alíquota com esses valores se expressa por uma função definida por partes, onde a alíquota varia conforme intervalos do domínio, e é representada pela expressão:

$$a (UFIRCEs) = \begin{cases} 0,5 (UFIRCE), & se v \leq 100 (R\$) \\ 1 (UFIRCE), & se 100 < v \leq 200 (R\$) \\ 1,5 (UFIRCEs), & se v > 200 (R\$) \end{cases}$$

Desse modo, conforme previamente analisado, a base de cálculo é composta pelo número de diárias ( $d$ ) e pelo valor das diárias ( $v$ ), o critério quantitativo, portanto, é composto pela alíquota cuja unidade dimensional é determinada em UFIRCEs, que varia com o valor das diárias, multiplicando o número de diárias contratadas. Logo, o critério quantitativo da taxa em comento tem como unidade dimensional a UFIRCE, que se traduz monetariamente, e é estabelecido pela relação entre a alíquota e a base de cálculo que assume esta representação matemática:

$$\text{Critérios Material} = \begin{cases} 0,5d (UFIRCE), & se v \leq 100 (R\$) \\ 1d (UFIRCE), & se 100 < v \leq 200 (R\$) \\ 1,5d (UFIRCEs), & se v > 200 (R\$) \end{cases}$$

Sem ultrapassar o escopo da análise proposta, é possível considerar, brevemente, que embora admitida a expressão monetária a que se referem as unidades padrão fiscais, o Município de Sobral, ao utilizar o valor da UFIRCE no critério material de tributo municipal, pode estar incorrendo em vício relacionado à repartição das competências e autonomia no federalismo, uma vez que essa unidade é criada por lei estadual, com valor definido por Instrução Normativa da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará. Pode-se estar diante de um defeito de competência com efeitos imprevisíveis, admitindo que o planejamento fiscal e orçamentário do Município possa ser severamente impactado por disposições totalmente alheias à sua esfera de atuação.

## 5.4 Guaramiranga

A legislação do Município de Guaramiranga prevê a cobrança do tributo denominado de Taxa de Turismo Sustentável, instituído pela Lei Complementar Municipal n. 14, de 23 de dezembro de 2021:

Art. 1º. Fica instituída a Taxa de Turismo Sustentável de Guaramiranga - TTS, no valor de R\$ 12,00 (doze reais), por visitante, que permitirá a permanência de até 05 (cinco) dias no Município, tendo como fato gerador o exercício regular do poder de polícia municipal em matéria de proteção, preservação e conservação, em função da degradação e do impacto ambiental, incidente sobre o trânsito e a permanência de pessoas no Município de Guaramiranga, utilizando sua infraestrutura física efetiva ou potencial, e o acesso e fruição ao seu patrimônio natural e histórico.

Parágrafo Único. O sujeito passivo da Taxa de Turismo Sustentável de Guaramiranga é o visitante, com residência e domicílio fora do território do Município, sendo pessoal, intransferível e sem possibilidade de fracionamento.

Art. 2º. Será cobrada o excedente de R\$3,00 (três reais) por visitante e por dia permanência acima de 05 (cinco) dias no Município de Guaramiranga.

Art. 3º. A Taxa de Turismo Sustentável de Guaramiranga terá sua cobrança efetuada na sede do Município e demais pontos estabelecidos pelo Poder Executivo, devendo o turista/visitante apresentar documentação oficial para cadastro e efetuar o pagamento equivalente aos dias de permanência.

Art. 4º. A Taxa de Turismo Sustentável de Guaramiranga será cobrada do visitante/turista, devendo o estabelecimento hoteleiro (hotéis, pousadas, resorts, albergues, casas de aluguéis ou similares) solicitar no momento do check-in o Voucher de pagamento, destacando o número do registro na nota fiscal eletrônica - NFS-e, no campo "Informações Adicionais.

[...]

O critério material, mais uma vez, é indicado sobre o lexema de fato gerador, e consiste no “exercício regular do poder de polícia municipal em matéria de proteção, preservação e conservação, em função da degradação e do impacto ambiental, incidente sobre o trânsito e a permanência de pessoas no Município de Guaramiranga, utilizando sua infraestrutura física efetiva ou potencial, e o acesso e fruição ao seu patrimônio natural e histórico.”, conforme estabelecido no art. 1º, *caput*.

O mesmo dispositivo permite que seja coletado da norma o seu critério espacial, que se refere aos limites municipais.

No que diz respeito ao critério temporal, extrai-se dos arts. 1º e 2º que a relação tributária se instala a partir do momento em que o particular adentra os limites municipais, logo, não pode ser outra a conclusão, senão a de que o critério temporal é a “entrada” no município.

Os sujeitos da relação são: a municipalidade, no polo passivo, que exerce o poder de polícia e recolhe para si o tributo; e o turista, referido na lei como “visitante”, expressamente indicado como o sujeito passivo no parágrafo único do art. 1º. Há a indicação da atribuição de

responsabilidade aos estabelecimentos hoteleiros no art. 4º, desta vez, contudo, não de recolher a taxa, como preveem as normas dos municípios já analisados, mas apenas de checar seu recolhimento, trata-se de obrigação acessória.

Por fim, no que concerne ao critério material, a base de cálculo consiste no número de dias de permanência no município, e a alíquota varia em razão do total de dias, tal entendimento é dado pela conjugação do que se estabelece nos arts. 1º e 2º.

O que se depreende é que para a permanência de até 5 dias, a alíquota tem valor fixo de R\$ 12, e depois do quinto dia, tem valor fixo de R\$ 3 por dia. Logo, a alíquota varia em função da Base de Cálculo, que conforme já discutido é o número de dias ( $d$ ) de permanência, assim, o critério material, que congrega a base e a alíquota, em reais, é dado por uma equação definida por partes, isto é, uma função que é definida por diferentes expressões para diferentes intervalos do domínio, cuja representação segue abaixo:

$$\text{Critério Material (R\$)} = \begin{cases} 12 \text{ (R\$)}, & \text{se } d \leq 5 \\ 12 + 3 \times (d - 5) \text{ (R\$)}, & \text{se } d > 5 \end{cases}$$

Importa destacar que o texto legal, no parágrafo único, do art. 1º, veda, expressamente, o fracionamento da taxa, não indicando, todavia, a forma exata da contagem dos dias.

## 5.5 Jijoca de Jericoacoara

Convém mencionar que norma instituidora da Taxa de Turismo de Jijoca de Jericoacoara, que aqui se analisa, tem conformação totalmente diversa daquela examinada por Maia (2017) e Lobo (2018), isto porque a Lei Complementar n. 107, de 2015, que institui o Código Tributário do Município, e dá o regulamento desse tributo, foi substancialmente alterada desde a edição dos trabalhos acadêmicos referidos.

Exatamente por ter sofrido sucessivas alterações em sua redação, para investigar a norma vigente do artigo 180 do CTM, e com propósito de facilitar a compreensão do texto normativo sob análise, foi concebida uma “versão consolidada”<sup>5</sup> que incorpora as disposições presentemente em vigor. Essa versão encontra-se como apêndice deste trabalho, acompanhada das devidas indicações que elucidam as inovações responsáveis pelas

---

<sup>5</sup> Não se encontra disponível, nem no portal eletrônico da Câmara Municipal, tampouco no da Prefeitura Municipal de Jijoca de Jericoacoara, uma versão atualizada do texto legal que está em vigor. Diante dessa lacuna, para embasar a análise neste estudo, foi necessária a elaboração de uma versão do texto normativo vigente. Esta versão foi construída pelo autor por meio da comparação minuciosa entre diversas leis que promulgaram os dispositivos referentes à RMIT da TTS de Jijoca de Jericoacoara e é apresentada como Apêndice B neste trabalho.

modificações implementadas no texto legal, cujo trecho de relevância para o intento deste trabalho segue:

Art.180. Fica instituída a Taxa de Turismo Sustentável - TTS, no valor correspondente a 10 ( dez) Unidades Fiscal de Referência Municipal - UFIRM, por visitante, que permitirá permanência de até 10 (dez) dias na Vila de Jericoacoara, tendo como fato gerador o exercício regular do poder de polícia municipal em matéria de proteção, preservação e conservação, em função da degradação e do impacto ambiental, incidente sobre o trânsito e a permanência de pessoas na Vila de Jericoacoara, utilizando sua infraestrutura física efetiva ou potencial, e o acesso e fruição ao patrimônio natural. (Redação dada pela Lei Complementar n. 178, de 28 de outubro de 2022)

§1º O sujeito da Taxa de Turismo sustentável é o visitante, com residência e/ou domicílio fora do território do Município de Jijoca de Jericoacoara, sendo pessoal, intransferível e sem possibilidade de fracionamento. (Redação dada pela Lei Complementar n. 151, de 27 de novembro de 2020)

§2º Será cobrada o excedente de 01 (uma) Unidade Fiscal de Referência Municipal-UFIRM, por visitante e por dia permanência acima de 10 (dez) dias na Vila de Jericoacoara. (Redação dada pela Lei Complementar n. 178, de 28 de outubro de 2022)

§3º A Prefeitura disponibilizará no site oficial do Município o perfil socioeconômico, bem como a quantidade mensal de turistas que adentrem na Vila de Jericoacoara. (Redação dada pela Lei Complementar n. 178, de 28 de outubro de 2022)

§4º O A Taxa de Turismo Sustentável será cobrada do visitante/turista, devendo o estabelecimento hoteleiro (hotéis, pousadas, resorts, albergues ou similares) solicitar no momento do check-in o Voucher de pagamento, destacando o número do registro na nota fiscal eletrônica - NFS-e, no campo "Informações Adicionais". (Redação dada pela Lei Complementar n. 151, de 27 de novembro de 2020)

[...]

O texto legal da TTS de Jijoca de Jericoacoara atualmente vigente carrega muita semelhança com o que institui a TTS se Guaramiranga.

O critério material pode ser identificado no *caput* do art. 180, e corresponde ao “exercício regular do poder de polícia municipal em matéria de proteção, preservação e conservação, em função da degradação e do impacto ambiental, incidente sobre o trânsito e a permanência de pessoas na Vila de Jericoacoara, utilizando sua infraestrutura física efetiva ou potencial, e o acesso e fruição ao patrimônio natural.”

A delimitação do critério espacial é dada também no art. 1º, que identifica a “Vila de Jericoacoara” como âmbito geográfico de incidência.

No tocante ao critério temporal, aprofundando a análise art. 180, evidencia-se que o vínculo tributário se materializa no exato instante em que o indivíduo adentra os confins da Vila de Jericoacoara. Por conseguinte, emerge de maneira inarredável a conclusão de que o critério temporal se traduz na 'entrada' naquela localidade.

Não diferentemente do esperado, o sujeito ativo da relação tributária é o Município de Jijoca de Jericoacoara, que coleta o tributo em exame pela prestação da atividade de polícia referida no critério material. O sujeito passivo, por sua vez, é diretamente indicado no §1º, do art. 180, trata-se do turista, que a lei identifica como “visitante”.

O critério material é endereçado pelo art. 180, *caput*, e §2º, no qual se estabelece a base de cálculo, que refere ao número de dias de permanência na Vila de Jericoacoara, e a alíquota, em UFIRMs, que varia com o total de dias de permanência. A alíquota é fixa no valor de 10 UFIRMs para permanências de até 10 dias na vila, e tem valor fixo de 1 UFIRM por dia, a partir do décimo primeiro dia.

Assim, o critério material, descrito pela relação entre a base de cálculo ( $d$ ), que é o número de dias, e a alíquota, em UFIRMs que varia em razão do total de dias de permanência, pode ser expresso como:

$$\text{Critério Material (UFIRMs)} = \begin{cases} 10 \text{ (UFIRMS)}, & \text{se } d \leq 10 \\ 10 + (d - 10) \text{ (UFIRMS)}, & \text{se } d > 10 \end{cases}$$

Note-se que a segunda parte da equação pode ser simplificada, pois na permanência superior a 10 dias no município é cobrado o valor de 1 UFIRM por dia, assim o fator que multiplica  $d$  é 1, e o valor constante da alíquota, 10 (UFIRMs), é somado à diferença entre 10 e  $d$ , que representa o cálculo do número de dias subsequentes ao décimo dia de permanência, logo, o total corresponde simplesmente ao número de dias ( $d$ ) em UFIRMs.

## 5.6 Juridicidade das taxas de turismo dos municípios cearenses

Examinadas as normas instituidoras de taxas de turismo no Estado do Ceará, cabe tecer comentários à sua configuração, tomando em conta os parâmetros que foram vislumbrados nos capítulos iniciais deste estudo.

Em primeiro lugar, cabe examinar um vício que parece afetar todas as taxas examinadas, que consiste na previsão genérica da prestação de serviços ou do exercício do poder de polícia pelo ente municipal. Sem que a norma informe parâmetros suficientes para definir, concretamente, qual atuação estatal se realiza, e em razão da qual se impõe a taxa, não há como se aferir sua execução, tampouco sua referibilidade a um ou outro contribuinte.

Assim, as taxas municipais de turismo analisadas parecem padecer do mesmo vício da Taxa de Serviços Administrativos - TSA da Zona Franca de Manaus, que levou o Supremo Tribunal Federal a declarar sua inconstitucionalidade, por não estar definido de forma específica o fato gerador da exação, no Recurso Extraordinário com Agravo n. 957650, que levou à pronuncia da tese no Tema n. 891, já citado.

A vagueza da lei quanto à atividade exercida pela Administração Pública não permite que sejam identificados os moldes em que essa atividade é executada, e, portanto, que se confirme a admissibilidade da cobrança de taxa. Em suma, a obscuridade legislativa impossibilita confirmar se eventual serviço prestado é específico e *uti singuli*, ou se sua

utilização é compulsória ou facultativa, ou mesmo que a atividade fiscalizadora é ou não adequada e sobre quem deve recair.

Como se discorreu, a taxa se presta à remuneração por uma despesa em que incorre o Estado, seja ao realizar o ato de polícia em face do particular, em homenagem ao interesse público, beneficiando a comunidade, seja beneficiando o particular diretamente, através da prestação de um serviço público, específico e divisível. Se a norma prevê a atuação estatal de forma genérica e abstrata, não é possível verificar se houve essa despesa, muito menos a quem ela se refere e a sua dimensão monetária. Logo, a previsão não específica desnatura o próprio fundamento da espécie exacional.

É o entendimento acertado alcançado pelo Tribunal de Justiça do Estado do Ceará, por meio da 3ª Câmara de Direito Público, que exarou recente decisão (2021) no reexame de decisão desfavorável ao fisco no processo n. 0185185-18.2013.8.06.0001, em análise, exatamente, desta falta de especificidade na taxa de turismo de Fortaleza, já revogada. Destaca-se o trecho a seguir da decisão:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. REMESSA NECESSÁRIA. PRELIMINARES DE ILEGITIMIDADE ATIVA E PASSIVA AFASTADAS. TAXA DE TURISMO. LEI MUNICIPAL Nº 8.127/97. INCONSTITUCIONALIDADE RECONHECIDA PELO ÓRGÃO ESPECIAL DESTA CORTE DE JUSTIÇA. MANUTENÇÃO DA SENTENÇA. [...] Diante dos elementos caracterizadores do aludido diploma legal, infere-se que o mesmo não permite indicar com precisão os serviços postos à do turista, ou ainda os parâmetros que permitam individualizar a sua utilização, aspectos que indicam a sua colisão com o art. 145, II, da Constituição Federal. 6 – Essa fundamentação foi utilizada por ocasião do julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade nº 0074053-90.2012.8.06.0000, em que o Órgão Especial desta Corte de Justiça reconheceu a inconstitucionalidade da Lei Municipal nº 8.127/97, razão pela qual adoto o entendimento expresso no precedente jurisprudencial para conhecer da remessa necessária e negar-lhe provimento. [...]

Outro problema, em que incorreram as taxas de Aquiraz, Beberibe, Fortim, Itarema e Sobral, é a previsão, em seu critério material, da utilização de bens públicos, do patrimônio e da infraestrutura municipal. Como se admoestou, cuidadosamente, as taxas de uso não encontram guarida na ordem constitucional vigente, é taxativa a previsão do art. 145, II, da Constituição Federal.

E, ainda que se admitisse a instituição deste tipo de taxa, não haveria razoabilidade na sua incidência unicamente sobre os turistas, à luz dos primados da isonomia e igualdade, como também apontou o TJ-CE, debruçando-se em 2018, também sobre a já extinta taxa de turismo de Fortaleza, no julgamento da apelação do processo n. 0689320-70.2000.8.06.0001:

EMENTA: APELAÇÃO E REEXAME NECESSÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA – TRIBUTÁRIO. TAXA DE TURISMO.

INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI MUNICIPAL Nº 8.127/97. APELAÇÃO E REEXAME CONHECIDOS E DESPROVIDOS. SENTENÇA MANTIDA. 1. Na espécie, o deslinde do mérito recai sobre lei de efeito concreto (Lei 8.127/97), posto que a cobrança de um tributo incide diretamente sobre o titular de um direito subjetivo. Sendo imprescindível a certeza da constitucionalidade da lei tributária, bem como a sua conformação com os dispositivos constantes no Código Tributário Nacional, no que se refere às taxas. 2. Ocorre que a cobrança do tributo municipal denominado de taxa de turismo, instituído pela Lei 8.127/97, já dispensa maiores dilações, tendo em vista a declaração de sua inconstitucionalidade pelo Órgão Especial deste tribunal – Arg. Inconst. Nº 0074053-90.2012.8.06.0000 - nos termos que se seguem, in verbis: "Suscitado o incidente de inconstitucionalidade da Lei nº 8.127/1997 do Município de Fortaleza, procede-se o julgamento, pelo órgão Especial por força do art.97 da CF/1988 que erige a cláusula de barreira de plenário. A lei em alusão instituiu a cobrança da taxa de turismo, 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 do Município de Fortaleza postos à disposição do turista. O art. 145, II, da Constituição da República permite que os Entes Federados instituam tributos e, dentre eles, taxas em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização efetiva ou potencial de serviços público de natureza jurídica universal e indivisível. Hipótese em que 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, aos demais que se alojam em casas de famílias ou em apartamentos alugados, além de estarem disponíveis para toda a sociedade de forma gratuita.

Como se argumenta no *decisum*, os residentes, também se servem da área onde se desenrola a atividade turística, usufruem da infraestrutura, porquanto seria cabível que também fossem incluídos como sujeitos passivos da obrigação tributária.

Ademais ao não permitirem a aferição dos serviços públicos que preveem, entende-se que estas taxas sofrem da mesma falha das taxas de iluminação pública, que levaram à emissão da já mencionada súmula vinculante de n. 41, cujo enunciado é “O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa.”. O exame da Proposta de Súmula Vinculante 98 – DF, base para o estabelecimento da diretriz jurisprudencial, indica que o critério utilizado pelo Suprema Corte Nacional foi o exarado no RE 233.332/RJ, que apontou o serviço a ser remunerado como “inespecífico, não mensurável, indivisível e insuscetível de ser referido a determinado contribuinte”. Exatamente o que o ocorre quanto aos serviços previstos nos antecedentes das normas em exame.

Além disso, cumpre mencionar que as leis dos municípios de Aquiraz, Beberibe, Fortim e Itarema preveem que também incidirá taxa pela mera disponibilização de serviços voltados ao turista. Ainda que se admitisse a previsão generalista, não é razoável assumir que serviços turísticos sejam de utilização compulsória, não há como se fundamentar a necessidade e obrigatoriedade do seu uso na legislação, pois não se trata de matéria afeta ao interesse público. Logo, serviços dessa natureza, se específicos e divisíveis, só poderiam ser onerados por taxa quando do efetivo usufruto pelo particular.

Noutra esteira, o que se verifica na hipótese das normas instituidoras das taxas de turismo sustentável de Guaramiranga e Jijoca de Jericoacoara parece ir de total encontro à garantia da liberdade de tráfego, e à vedação expressa do Texto Constitucional à cobrança de tributos que embarquem este direito, do art. 150, inciso V. Não há como concluir de forma diferente, especialmente, porque como se viu, o pagamento da taxa é dado como pressuposto para a própria entrada do particular nas áreas delimitadas.

Ademais, ainda que se admita a presunção em favor do ente estatal da realização da atividade de polícia, prevista na hipótese da norma desses dois municípios, como vem permitindo a jurisprudência em outros casos, é necessário que se reconheça a factível ferida que impõem ao princípio da isonomia e da igualdade, em Direito Tributário. Isso porque não se justifica que a atividade de fiscalização para conservação e preservação ambiental recaia somente sobre os não residentes do local de incidência dessas normas. Afinal, os não turistas também podem prejudicar os bens que a atividade administrativa, que em tese se pratica, visa proteger.

Urge considerar que a imposição de uma taxa fundamentada numa atividade com esse nível de generalidade, sem que importe a ocorrência efetiva de diligências, justifica em maior grau sua cobrança sobre os não turistas, isto porque o visitante comparece esporadicamente ao ambiente da municipalidade cobradora, ao passo que os não turistas ao permanecerem ali, têm muito mais oportunidade e potencialidade para causar dano ao valor que se almeja proteger, no caso em tela, o meio ambiente. Assim, aparenta um contrassenso que os residentes não sejam compelidos a contribuir com uma atividade que deve incidir até majoritariamente sobre eles.

Importa ainda endereçar o problema encontrado no critério quantitativo das normas analisadas. Se tem, como se viu, a previsão de atributos totalmente dissociados da atividade estatal como base de cálculo para a imposição das taxas, em total descaracterização da essência da espécie tributária.

Tomando a norma imposta pelo Município de Sobral, como exemplo, há a vinculação direta entre o valor da exação e o valor da diária da hospedagem que contrata o contribuinte. Como argumenta Cintra (2006), o preço da hospedagem, nunca poderia servir de referência para a cobrança de Taxa de Turismo, pois, como afirma o autor, pertence ao campo dos impostos essa mensuração da situação patrimonial do contribuinte.

A utilização da classificação dos meios de hospedagem, na base de cálculo das taxas impostas pelos municípios de Aquiraz, Beberibe e Fortim, não passa de um meio oblíquo de realizar a mesma verificação da abastança do contribuinte. Vai, portanto, de encontro àquilo

que é defeso no §2º, do art. 145, o uso de base de cálculo própria de imposto nas taxas. Configura-se, nessa utilização de critérios dissociados da atividade estatal, algo que ora se aproxima mais do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza ou de um Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, que de uma taxa.

A atribuição da responsabilidade do recolhimento da taxa aos estabelecimentos hoteleiros, além da própria utilização da hospedagem como componente da hipótese de incidência, acaba por onerar justamente a atividade desenvolvida por esses estabelecimentos. “Embute-se” a taxa no preço de se hospedar.

Talvez por isso, ao se realizar busca no portal de Jurisprudência do Tribunal de Justiça Estadual, a judicialização que se verifica dessas taxas tão viciadas é realizada apenas pelos empreendimentos hoteleiros. Soma-se a isso, é claro, a natureza da eventualidade da própria atividade turística e o valor individualmente baixo dessas taxas.

Aqui, há mera especulação, sobre os fatos que levam à continuidade da existência dessas taxas, mas parece razoável assumir que a esporadicidade com que o turista se depara com sua cobrança, agregada a seu baixo valor, torna não vantajoso o questionamento da exação, considerando o gasto de recursos e o benefício eventualmente alcançado pelo afastamento da taxa. É possível se cogitar, ainda, a baixa onerosidade política para o legislador municipal enfrenta ao implementar uma norma como as que aqui se analisa, pois não afeta diretamente os interesses de seus concidadãos e possíveis eleitores.

Conclui-se, enfim, da contextualização realizada neste trabalho e ante os pressupostos para a instituição dessa espécie de tributo, que as taxas de turismo instituídas pelos municípios cearenses carecem de juridicidade, uma vez que atentam contra disposições expressas do Texto Constitucional e da Legislação Complementar e violam princípios do Direito Tributário.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Entende-se que ao longo deste trabalho, foi possível explorar e analisar detalhadamente o tema proposto, fornecendo uma visão abrangente sobre as Taxas de Turismo Municipais e explorando de forma suficiente minuciosa as taxas previstas na legislação dos municípios do Ceará.

Durante a pesquisa, foram identificados diversos aspectos que merecem destaque e reflexão. Foi possível constatar a complexidade do tema, evidenciando a importância de sua investigação no contexto acadêmico e social. E a análise criteriosa dos dados e das informações coletadas permitiu compreender com mais profundidade o fenômeno jurídico das taxas de turismo e seus desdobramentos.

No decorrer deste estudo, tornou-se evidente que carecem de juridicidade as taxas que vêm sendo impostas pelos entes municipais no Estado do Ceará. Esse achado convida à reflexão acerca da fragilidade de parte substantiva do direito positivado em matéria tributária no âmbito municipal.

Ficou demonstrada a inequívoca inaplicabilidade direta da taxa à atividade turística, uma vez que as taxas oneram em razão de uma atividade empreendida pelo Estado, e o turismo é uma prática eminentemente desenvolvida pelo particular. Ademais, deduziu-se, a partir do ordenamento de regência, que eventual instituição de taxa incidente somente sobre os turistas encontra óbice no fundamento de instituição da espécie tributária, a referibilidade, e em princípios do Direito Tributário consagrados pela Constituição, tais como o Princípio da Isonomia e o da Vedação à Liberdade de Tráfego.

Na análise específica das taxas de turismo positivadas pelos municípios cearenses, verificou-se grande imprecisão na definição da atividade estatal que se propõe a retribuir, bem como, a existência de características próprias de outra espécie tributária, além da violação de princípios e regras expressas da Constituição e do Código Tributário. Razoável, portanto, concluir que há violação aos direitos dos contribuintes e abuso por parte do fisco na instituição e cobrança destes tributos.

O estudo encontrou limitações na literatura acerca da taxa, que aparenta não receber o mesmo cuidado pela doutrina que se dedica aos tributos de maior densidade arrecadatória. Também foi um fator limitante a precariedade do registro legislativo municipal mantido nos recursos eletrônicos institucionais, que pode ter comprometido a exatidão e a abrangência da pesquisa, enfatizando a necessidade premente de melhorias na organização e disponibilização das informações legislativas por parte dos órgãos responsáveis.

É importante ressaltar que o presente trabalho não tem pretensão de esgotar todas as possibilidades de investigação sobre o tema. E é factível ponderar que a análise da trajetória histórica desta espécie exacional pode fornecer perspectivas enriquecedoras. E a compreensão do fenômeno como um todo pode ser ampliada pelo estudo da efetividade e aplicação prática das normativas tributárias através de incursões que ultrapassem a análise documental, inclusive adentrando o espectro das práticas utilizadas pelas autoridades fiscais responsáveis. Além disso, é conveniente investigar, em trabalhos futuros as taxas impostas pelos outros entes federados e o tratamento dado pela legislação em diferentes contextos geográficos.

Ao desfecho deste trabalho, depreende-se a sugestão para a realização de futuras investigações acerca das taxas, que podem acarretar desdobramentos significativos, trazendo contribuições relevantes à comunidade civil, notadamente àquela suscetível aos impactos decorrentes de normas eventualmente inválidas, e à comunidade acadêmica, impulsionando o aprofundamento do conhecimento no vasto campo do Direito Tributário.

Por fim, conclui-se que o desenvolvimento deste trabalho representou uma oportunidade de aprendizado e crescimento pessoal, ampliando a compreensão sobre o Direito Público como um todo. Espera-se que os resultados aqui apresentados possam contribuir para o enriquecimento do conhecimento e incentivar a continuidade de estudos nessa área de interesse.

## REFERÊNCIAS

- AQUIRAZ (Município). Lei Complementar n. 005, de 22 de novembro de 2013. **Institui o Código Tributário do Município de Aquiraz**. Aquiraz: Câmara Municipal, 2013. Disponível em:  
[https://www.aquiraz.ce.gov.br/arquivos/139/CODIGO%20TRIBUTARIO\\_005\\_2013\\_0000001.pdf](https://www.aquiraz.ce.gov.br/arquivos/139/CODIGO%20TRIBUTARIO_005_2013_0000001.pdf). Acesso em: 27 de nov. de 2023.
- ATALIBA, G. **Hipótese de Incidência tributária**. 6ª. ed. São Paulo: Malheiro, 2006.
- BASSANI, C. P.; SOUZA NETO, N. **Taxas: Aspectos Controvertidos sobre a Instituição de sua Cobrança e Destinação do Produto da Arrecadação**. Direito Tributário Atual, 36, 2016. 109-121
- BEBERIBE (Município). Lei Complementar n. 1020, de 30 de dezembro de 2009. **Institui o Código Tributário do Município de Beberibe e dá outras providências**. Beberibe: Câmara Municipal, 2009. Disponível em: <http://www.mpce.mp.br/wp-content/uploads/2019/09/CodigoTributario-Beberibe.pdf>. Acesso em: 27 de nov. de 2023.
- BRASIL Lei n. 9.960 de 28 de janeiro de 2000. **Institui a Taxa de Serviços Administrativos - TSA, em favor da Superintendência da Zona Franca de Manaus**, Brasília, DF, 29 de jan. de 2000. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19960.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19960.htm). Acesso em: 27 de nov. de 2023.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em:  
[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 27 de nov. de 2023.
- BRASIL. Lei n. 11.771, de 17 de setembro de 2008. **Dispõe sobre a Política Nacional de Turismo e dá outras providências**. Brasília, DF, 18 de set. de 2008. Disponível em:  
[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm). Acesso em: 27 de nov. de 2023.
- BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional**. Brasília, DF, 9 nov. 1966. Disponível em:  
[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm). Acesso em: 27/11/2023
- BRASIL. Receita Federal. **Estudo da Carga Tributária no Brasil em 2021 - Análise por tributos e bases de incidência**. Estudos e Estatísticas. Brasília: Receita Federal, 2018.  
<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2021/@@download/file>. Acesso em: 27 de nov. de 2023.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 396846 AgR/MG**. Relator: Min. Cezar Peluso. Julgamento em 05 de agosto de 2008. Publicação em 29 de agosto de 2008. Órgão julgador: Segunda Turma. Disponível em:  
<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur87445/false>. Acesso em: 27 de nov. de 2023.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante n. 12**. O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 13

de ago. de 2008 Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula757/false>. Acesso em: 27 de nov. de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante n. 41**. A cobrança de taxa de matrícula nas universidades públicas viola o disposto no art. 206, IV, da Constituição Federal. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 11 de mar. de 2015 Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula796/false>. Acesso em: 27 de nov. de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema n. 217**. Comprovação do poder de polícia para cobrança de taxa de localização e funcionamento. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=3771005&numeroProcesso=603497&classeProcesso=RE&numeroTema=217>. Acesso em: 27 de nov. de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema n. 261**. Cobrança de taxa de ocupação do solo e do espaço aéreo por poste de transmissão de energia elétrica. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/tema.asp?num=261>. Acesso em: 27 de nov. de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema n. 891**. Constitucionalidade da Taxa de Serviços Administrativos - TSA prevista no art. 1º da Lei 9.960/2000. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4950844&numeroProcesso=957650&classeProcesso=ARE&numeroTema=891>. Acesso em: 27 de nov. de 2023.

CARRAZZA, R. A. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, P. B. **Curso de Direito Tributário**. 31ª. ed. São Paulo: Noeses, 2021.

CEARÁ. Tribunal de Justiça do Ceará. **Apelação/Reexame Necessário n. 0185185-18.2013.8.06.0001**. Relatora: Des. Washington Luís Bezerra de Araújo. Julgamento em 06/09/2021. 3ª Câmara Direito Público. Publicação em 06/09/2021. Disponível em: <https://esaj.tjce.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=3422430&cdForo=0>. Acesso em: 27 de nov. de 2023.

CEARÁ. Tribunal de Justiça do Ceará. **Apelação/Reexame Necessário n. 0689320-70.2000.8.06.0001**. Relatora: Des. Maria Iraneide Moura Silva. Julgamento em 25/07/2018. 2ª Câmara Direito Público. Publicação em 25/07/2018. Disponível em: <https://esaj.tjce.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=3179141&cdForo=0>. Acesso em: 27 de nov. de 2023.

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

DI PIETRO, M. S. Z. **Direito Administrativo**. 33<sup>a</sup>. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

FORTIM (Município). Lei Complementar n. 010, de 19 de dezembro de 2013. **Institui o Código Tributário do Município de Fortim**. Fortim: Câmara Municipal, 2013. Disponível em: [https://www.fortim.ce.gov.br/arquivos/59/Leis\\_010\\_.pdf](https://www.fortim.ce.gov.br/arquivos/59/Leis_010_.pdf). Acesso em: 27 de nov. de 2023.

FRATTARI, R. **As taxas de fiscalização em crise: a culpa é do Supremo Tribunal Federal?**. Revista de Direito Administrativo, 261, 2012. 147-177.

GUARAMIRANGA (Município). Lei Complementar n. 014, de 23 de dezembro de 2021. **Dispõe sobre a taxa de turismo sustentável de Guaramiranga e dá outras providências**. Guaramiranga: Câmara Municipal, 2021. Disponível em: [https://www.camaraguaramiranga.ce.gov.br/arquivos/305/LEIS%20MUNICIPAIS\\_14\\_2021\\_0000001.pdf](https://www.camaraguaramiranga.ce.gov.br/arquivos/305/LEIS%20MUNICIPAIS_14_2021_0000001.pdf). Acesso em: 27 de nov. de 2023.

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Turismo 2020-2021 - Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua**. Biblioteca Central do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, 2022. Disponível em: [https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101954\\_informativo.pdf](https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101954_informativo.pdf). Acesso em: 27 de nov. de 2023.

ITAREMA (Município). Lei n. 697, de 19 de dezembro de 2017. **Dispõe sobre o Código Tributário do Município de Itarema-CE e dá outras providências**. Itarema: Câmara Municipal, 2017. Disponível em: [https://www.itarema.ce.gov.br/arquivos/181/LEIS%20MUNICIPAIS\\_697\\_2017\\_0000001.pdf](https://www.itarema.ce.gov.br/arquivos/181/LEIS%20MUNICIPAIS_697_2017_0000001.pdf). Acesso em: 27 de nov. de 2023.

JIOCA DE JERICOACOARA (Município). Lei Complementar n. 151, de 27 de novembro de 2020. **Altera o art. 180 da Lei n. 113/2000 (Código Tributário do Município de Jijoca de Jericoacoara) e dá outras providências**. Jijoca de Jericoacoara: Câmara Municipal, 2020. Disponível em: [https://www.cmjijocadejericoacoara.ce.gov.br/arquivos/347/LEIS%20MUNICIPAIS\\_151\\_2020\\_0000001.pdf](https://www.cmjijocadejericoacoara.ce.gov.br/arquivos/347/LEIS%20MUNICIPAIS_151_2020_0000001.pdf). Acesso em: 27 de nov. de 2023.

JIOCA DE JERICOACOARA (Município). Lei Complementar n. 165, de 12 de novembro de 2021. **Altera o art. 180 da Lei n. 113/2000 (Código Tributário do Município de Jijoca de Jericoacoara) e dá outras providências**. Jijoca de Jericoacoara: Câmara Municipal, 2021. Disponível em: [https://www.cmjijocadejericoacoara.ce.gov.br/arquivos/459/\\_0000001.pdf](https://www.cmjijocadejericoacoara.ce.gov.br/arquivos/459/_0000001.pdf). Acesso em: 27 de nov. de 2023.

JIOCA DE JERICOACOARA (Município). Lei Complementar n. 178, de 28 de outubro de 2022. **Altera o art. 180 da Lei n. 113/2000 (Código Tributário do Município de Jijoca de Jericoacoara) e dá outras providências**. Jijoca de Jericoacoara: Câmara Municipal, 2022. Disponível em: [https://www.cmjijocadejericoacoara.ce.gov.br/arquivos/624/\\_0000001.pdf](https://www.cmjijocadejericoacoara.ce.gov.br/arquivos/624/_0000001.pdf). Acesso em: 27 de nov. de 2023.

JIOCA DE JERICOACOARA (Município). Lei Complementar nº 107, de 16 de outubro de 2015. **Altera a Lei n. 113/2000 (Código Tributário do Município de Jijoca de Jericoacoara) e dá outras providências**. Jijoca de Jericoacoara: Câmara Municipal, 2015.

Disponível em: <https://www.jijocadejericoacoara.ce.gov.br/leis.php?id=361>. Acesso em: 27 de nov. de 2023.

LOBO, R. S. M. **Análise da constitucionalidade da taxa de turismo cobrada em Jericoacoara**. Monografia (Graduação em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2018.

MACHADO SEGUNDO, H. B. **Manual de Direito Tributário**. 11<sup>a</sup>. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

MACHADO, H. B. **Os direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição**. Tese (Doutorado). Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009.

MACHADO, H. B. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 2<sup>a</sup>. ed. SÃO PAULO: MALHEIROS, 2015.

MACHADO, H. B. **Taxas Municipais**. In: NASCIMENTO, C. V. D.; DI PIETRO, M. S. Z. (ORG). Tratado de Direito Municipal. Belo Horizonte: Fórum, 2018. Cap. 23, p. 529-550.

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

MANNING, C. D.; RAGHAVAN, P.; SCHUTZE, H. **Introduction to Information Retrieval**. 1<sup>a</sup> ed. Cambridge: Cambridge University Press, 2008

MELLO, C. A. B. **Curso de Direito Administrativo**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MENDES, G. F.; BRANCO, P. G. G. **Curso de Direito Constitucional**. 9<sup>a</sup>. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

PAULSEN, L. **Curso De Direito Tributário Completo**. 11<sup>a</sup>. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

SCHOUERI, L. E. **Direito Tributário**. 9<sup>a</sup>. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SOBRAL (Município). Lei Complementar n. 58, de 14 de março de 2018. **Dispõe sobre a taxa de turismo sustentável, instituída no inciso VIII do art. 92, da Lei Complementar n. 39, de 23 de dezembro de 2013 (Código Tributário do Município de Sobral), e dá outras providências**. Sobral: Câmara Municipal, 2015. Disponível em: [https://www.camarasobral.ce.gov.br/painel/files/docs/norma\\_lei/lei\\_a4315d00358d66b.pdf](https://www.camarasobral.ce.gov.br/painel/files/docs/norma_lei/lei_a4315d00358d66b.pdf). Acesso em: 27 de nov. de 2023.

## APÊNDICE A – QUADRO COMPARATIVO DO TEXTO LEGAL VIGENTE DAS TAXAS DE TURISMO DOS MUNICÍPIOS DE AQUIRAZ BEBERIBE E FORTIM.

Lei Complementar n. 005, de 22 de novembro de 2013.	Lei n. 1020, de 30 de dezembro de 2009.	Lei Complementar n. 010, de 19 de dezembro de 2013
<p style="text-align: center;">Institui o Código Tributário do Município de Aquiraz.</p> <p>[...]</p> <p style="text-align: center;">Seção V Da Taxa de Turismo</p> <p>Art. 85. Os hotéis, flats, pousadas e resorts ficam obrigados a recolher à Secretaria de Finanças do Município a Taxa de Turismo, devida por diária de hospedagem, ficando estabelecida nos seguintes valores:</p> <p>I - Hotéis e Resorts:</p> <p>a) 5 estrelas: R\$ 3,00 (três reais)</p> <p>b) 4 estrelas: R\$ 2,00 (dois reais)</p> <p>c) 3 estrelas: R\$ 1,50 (um real e cinquenta centavos)</p> <p>d) 2 estrelas: R\$ 1,00 (um real)</p> <p>e) 1 estrela: R\$ 1,00 (um real)</p> <p>II - Flats: R\$ 1,50 (um real e cinquenta centavos);</p> <p>III – Pousadas: R\$ 0,60 (sessenta centavos);</p> <p>§1º - O disposto neste artigo não se aplica aos motéis, albergues e similares.</p> <p>§2º - São isentos do pagamento da Taxa de Turismo os pacotes de negócios devidamente comprovados.</p> <p>§3º - A classificação dos estabelecimentos indicados no caput deste artigo corresponderá sempre àquela utilizada pela Empresa Brasileira de Turismo - EMBRATUR.</p> <p>§4º - Os recursos arrecadados com a Taxa de Turismo serão empregados, exclusivamente, no desenvolvimento do turismo local, como cursos e treinamentos, melhorias em vias de acesso, divulgação do turismo, entre outras atividades correlatas.</p> <p>Art. 86. A Taxa de Turismo tem como fato gerador a utilização, efetiva ou potencial, dos serviços, equipamentos públicos e infraestrutura do Município de Aquiraz, postos à disposição do turista.</p> <p>Art. 87. A cobrança da Taxa de Turismo far-se-á em talonário próprio, devendo uma das vias ser fornecida ao contribuinte.</p> <p>§1º - Os talonários para a cobrança da Taxa de Turismo serão confeccionados por conta dos estabelecimentos indicados no art. 85, de acordo com modelo indicado pela Secretaria de Finanças de Aquiraz, podendo ser impresso em sistema off-set ou eletrônico computadorizado, de acordo com regulamentação.</p> <p>§2º - O descumprimento do disposto no parágrafo anterior ensejará a aplicação de multa pela Secretaria de Finanças do Município, nos termos do art. 144, incisos XX e XXI desta lei.</p> <p>§3º - O estabelecimento responsável pela arrecadação da taxa efetuará o seu recolhimento, mensalmente, ao setor competente da Secretaria de Finanças do Município, no prazo estabelecido para o recolhimento do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, ensejando a omissão ou o atraso na aplicação das multas previstas nesta lei.</p>	<p style="text-align: center;">Institui o Código Tributário do município de Beberibe, e dá outras providências.</p> <p>[...]</p> <p style="text-align: center;">Seção V Da Taxa de Turismo</p> <p>Art. 85. Os hotéis, flats e pousadas ficam obrigados a recolher à Secretaria de Finanças do Município, a Taxa de Turismo devida por diária de hospedagem, à qual é fixada nos seguintes valores:</p> <p>I. Hotéis:</p> <p>a) 5 estrelas R\$ 2,00 (dois reais)</p> <p>b) 4 estrelas R\$ 1 (um real)</p> <p>c) 3 estrelas R\$ 1,00 (um real)</p> <p>d) 2 estrelas R\$ 1,00 (um real)</p> <p>e) 1 estrela R\$ 1,00 (um real)</p> <p>II. Flats R\$ 1,00 (um real)</p> <p>III. Pousadas R\$ 0,50 (cinquenta centavos);</p> <p>§1º O disposto neste artigo não se aplica aos motéis, albergues e similares.</p> <p>§2º A classificação dos estabelecimentos indicados no caput deste artigo, corresponderá sempre àquela utilizada pela Empresa Brasileira de Turismo - EMBRATUR.</p> <p>Art. 86. A Taxa de Turismo tem como fato gerador a utilização, efetiva ou potencial, dos serviços, equipamentos públicos, e a infraestrutura do Município de Beberibe, postos à disposição do turista.</p> <p>Art. 87. A cobrança da Taxa de Turismo far-se-á em talonário próprio devendo 011 (uma) das vias ser fornecida ao contribuinte.</p> <p>§1º Os talonários para a cobrança da Taxa de Turismo serão confeccionados por conta dos estabelecimentos indicados no Art. 86, de acordo com modelo indicado pela Secretaria de Finanças de Beberibe, podendo ser impresso em sistema off-set ou eletrônico computadorizado, de acordo com regulamentação.</p> <p>§2º O descumprimento do disposto no parágrafo anterior, ensejará a aplicação de multa diária, pela Secretaria de Finanças do Município, correspondente a R\$ 20,00 (vinte reais), por apto. ou apart-hotel.</p> <p>§3º O estabelecimento responsável pela arrecadação da taxa efetuará o seu recolhimento, mensalmente, ao setor competente da Secretaria de Finanças do Município, no prazo estabelecido para o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, importando a omissão ou atraso na aplicação das multas previstas nesta lei</p>	<p style="text-align: center;">Institui o Código Tributário do Município de Fortim.</p> <p>[...]</p> <p style="text-align: center;">Seção VI Da Taxa de Turismo</p> <p>Art. 85. Poderá ser cobrada a Taxa de Turismo, ficando os hotéis, flats, pousadas e resorts, obrigados a recolher à Secretaria de Finanças do Município a Taxa de Turismo, devida por diária de hospedagem, ficando estabelecida nos seguintes valores:</p> <p>I - Hotéis e Resorts:</p> <p>a) Tipo I: 2,00 UFIRM (duas unidades fiscais de referência);</p> <p>b) Tipo II: 1,60 UFIRM (uma vírgula sessenta unidades fiscais de referência);</p> <p>c) Tipo III: 1,20 UFIRM (uma vírgula vinte unidades fiscais de referência);</p> <p>d) Tipo IV: 0,80 UFIRM (zero ponto oitenta unidades fiscais de referência);</p> <p>e) Tipo V: 0,40 UFIRM (zero ponto quarenta unidades fiscais de referência);</p> <p>II - Flats: 1,00 UFIRM (uma unidade fiscal de referência);</p> <p>III - 0,40 UFIRM (zero ponto quarenta unidades fiscais de referência);</p> <p>§ 1º - O disposto neste artigo não se aplica aos motéis, albergues e similares.</p> <p>§ 2º - São isentos do pagamento da Taxa de Turismo os pacotes de negócios devidamente comprovados.</p> <p>§ 3º - A classificação dos estabelecimentos indicados no caput deste artigo corresponderá àquela definida em ato do Secretário Municipal de Turismo, observados critérios de avaliação utilizados pela Empresa Brasileira de Turismo - EMBRATUR.</p> <p>§ 4º - Os recursos arrecadados com a Taxa de Turismo serão empregados, exclusivamente, no desenvolvimento do turismo local, como cursos e treinamentos, melhorias em vias de acesso, divulgação do turismo, entre outras atividades correlatas.</p> <p>Art. 86. A Taxa de Turismo tem como fato gerador a utilização, efetiva ou potencial, dos serviços, equipamentos públicos e infraestrutura do município de Fortim, postos à disposição do turista.</p> <p>Art. 87. A cobrança da Taxa de Turismo far-se-á em talonário próprio, devendo uma das vias ser fornecida ao contribuinte.</p> <p>§ 1º - Os talonários para a cobrança da Taxa de Turismo serão confeccionados por conta dos estabelecimentos indicados no art. 85, de acordo com modelo indicado pela Secretaria de Planejamento, Gestão, Administração e Finanças de Fortim, podendo ser impresso em sistema off-set ou eletrônico computadorizado, de acordo com regulamentação.</p> <p>§ 2º - O descumprimento do disposto no parágrafo anterior ensejará a aplicação de multa pela Secretaria de Planejamento, Gestão, Administração e Finanças do Município, nos termos do art. 144, incisos XX e XXI desta lei.</p> <p>§ 3º - O estabelecimento responsável pela arrecadação da taxa efetuará o seu recolhimento, mensalmente, ao setor competente da Secretaria de Planejamento, Gestão, Administração e Finanças do Município, no prazo estabelecido para o recolhimento do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, ensejando a omissão ou o atraso na aplicação das multas previstas nesta lei.</p>

## **APÊNDICE B – TEXTO LEGAL VIGENTE DO REGULAMENTO DA TAXA DE TURISMO SUSTENTÁVEL DE JIJOCA DE JERICOACOARA**

### **Lei Complementar n. 107, de 16 de outubro de 2015**

Altera a Lei n. 113/200 (Código Tributário do Município de Jijoca de Jericoacoara) e dá outras providências

[...]

Art. 180 Fica instituída a Taxa de Turismo Sustentável - TTS, no valor correspondente a 10 ( dez) Unidades Fiscal de Referência Municipal - UFIRM, por visitante, que permitirá permanência de até 10 (dez) dias na Vila de Jericoacoara, tendo como fato gerador o exercício regular do poder de polícia municipal em matéria de proteção, preservação e conservação, em função da degradação e do impacto ambiental, incidente sobre o trânsito e a permanência de pessoas na Vila de Jericoacoara, utilizando sua infraestrutura física efetiva ou potencial, e o acesso e fruição ao patrimônio natural. (Redação dada pela Lei Complementar n. 178, de 28 de outubro de 2022)

§1º O sujeito da Taxa de Turismo sustentável é o visitante, com residência e/ou domicílio fora do território do Município de Jijoca de Jericoacoara, sendo pessoal, intransferível e sem possibilidade de fracionamento. (Redação dada pela Lei Complementar n. 151, de 27 de novembro de 2020)

§2º Será cobrada o excedente de 01 (uma) Unidade Fiscal de Referência Municipal-UFIRM, por visitante e por dia permanência acima de 10 (dez) dias na Vila de Jericoacoara. (Redação dada pela Lei Complementar n. 178, de 28 de outubro de 2022)

§3º A Prefeitura disponibilizará no site oficial do Município o perfil socioeconômico, bem como a quantidade mensal de turistas que adentrem na Vila de Jericoacoara. (Redação dada pela Lei Complementar n. 178, de 28 de outubro de 2022)

§4º O A Taxa de Turismo Sustentável será cobrada do visitante/turista, devendo o estabelecimento hoteleiro (hotéis, pousadas, resorts, albergues ou similares) solicitar no momento do check-in o Voucher de pagamento, destacando o número do registro na nota fiscal eletrônica - NFS-e, no campo "Informações Adicionais". (Redação dada pela Lei Complementar n. 151, de 27 de novembro de 2020)

§5º O turista que escusar-se do pagamento será inscrito no cadastro de dívida ativa do Município, devendo o estabelecimento hoteleiro informar a quantidade de diárias e hospedes do responsável financeiro no campo da NFS-e. (Redação dada pela Lei Complementar n. 151, de 27 de novembro de 2020)

§6º A falta da informação do número de registro da Taxa de Turismo sustentável no corpo da nota fiscal gerado pelo sistema de guia eletrônica, sujeitará o estabelecimento hoteleiro à multa de 100(cem) UFIRM, conforme alínea "i", inciso III, art. 91, da Lei complementar nº 107/2015.

§7º O turista que pagar o Voucher e não utilizar o crédito, terá o prazo decadencial de até 30 (trinta) dias para revalidar e emitir novo Voucher, nos canais de atendimento da TTS, sem direito a reembolso, devendo o gozo ocorrer no prazo de até 90 (noventa) dias da emissão da TTS revalidada, mediante comprovação por documento hábil da não utilização. (Redação dada pela Lei Complementar n. 165, de 12 de novembro de 2021)

§8º Poderá ser reembolsada a TTS para o sujeito passivo, mediante processo administrativo comprobatório. (Redação dada pela Lei Complementar n. 165, de 12 de novembro de 2021)

§9º A Taxa de Turismo Sustentável - TTS, recurso ordinário municipal, sem vinculação específica, poderá custear, a contratação de empresa para promover o transporte de trabalhadores para a Vila, de Jericoacoara. (Redação dada pela Lei Complementar n. 165, de 12 de novembro de 2021)

§10 São isentos do pagamento da Taxa de Turismo: (Redação dada pela Lei Complementar n. 165, de 12 de novembro de 2021)

a) Os maiores de 60 (sessenta) anos e os menores de 12 (doze) anos de idade; (Redação dada pela Lei Complementar n. 165, de 12 de novembro de 2021)

b) As pessoas com deficiência; (Redação dada pela Lei Complementar n. 165, de 12 de novembro de 2021)

c) Os moradores do Município de Jijoca de Jericoacoara; (Redação dada pela Lei Complementar n. 165, de 12 de novembro de 2021)

d) Os trabalhadores da Vila e os prestadores de serviço. (Redação dada pela Lei Complementar n. 165, de 12 de novembro de 2021)

§11 A isenção será comprovada mediante apresentação de documento hábil. (Redação dada pela Lei Complementar n. 165, de 12 de novembro de 2021)

§12 A TTS emitida e não paga até o vencimento, não incidirá o fato gerador, devendo ser excluída após o vencimento, sem qualquer direito de utilização, incluindo as emitidas e não usufruídas em exercícios anteriores. (Incluído pela Lei Complementar n. 165, de 12 de novembro de 2021)

§13 Alterações posteriores sobre a Taxa de Turismo Sustentável, que não versem sobre matéria de lei, poderão ser regulamentadas por meio de Decreto do Chefe do Poder Executivo Municipal. (Incluído pela Lei Complementar n. 165, de 12 de novembro de 2021)