

TAXAS: ASPECTOS CONTROVERTIDOS SOBRE A INSTITUIÇÃO DE SUA COBRANÇA E DESTINAÇÃO DO PRODUTO DA ARRECADAÇÃO

TAX: CONTROVERSIAL ASPECTS ABOUT INSTITUTION AND REVENUE DESTINATION

Carolina Poltronieri Bassani

Advogada. Graduada em Direito pelo Centro Universitário Curitiba. E-mail: carolpbassani@gmail.com.

Nelson Souza Neto

Mestre em Direito Econômico e Socioambiental pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUCPR), com concentração em Direito Tributário. Pós-graduado (Lato Sensu) em Direito Tributário com Capacitação Docente para Magistério Superior pelo Centro de Extensão Universitária em São Paulo. Especializado em Direito Tributário pelo Centro de Extensão Universitária em São Paulo. Graduado em Direito pela PUCPR. E-mail: nelson@ferrazadvogados.com.br.

RESUMO

O poder que legitima os entes políticos criarem taxas está embasado em parâmetros constitucionais substanciais que fundamentam os pressupostos de imposição dos tributos. Esses pressupostos provêm dos valores de uma ordem jurídica fundamental, que não pode ser violada sob justificativas de caráter meramente econômico. O presente texto objetiva demonstrar a verdadeira natureza jurídica das taxas como exações finalísticas, através do fundamento constitucional de sua cobrança com enfoque na importância da delimitação da base de cálculo e da destinação do produto da arrecadação. Será dada ênfase na instituição da taxa de turismo, assim designada genericamente como uma espécie de exação instituída e cobrada daqueles que se enquadram no conceito de turista.

PALAVRAS-CHAVE: TAXAS, BASE DE CÁLCULO, DESTINAÇÃO DO PRODUTO DA ARRECADAÇÃO, TAXA DE TURISMO, CONSTITUCIONALIDADE

ABSTRACT

The power of the Constitution that allows political entities to establish taxes is rooted in significant parameters underlying the imposition of tributes assumptions. These assumptions come from the values of the fundamental law, which cannot be violated by economic excuses. This paper aims to demonstrate the true legal nature of the taxes as final executions, through a constitutional base and its tax revenue focusing on the tax basis limitation and revenue destination. Emphasis will be placed on tourism tax institution, generically designated as a kind of exaction instituted and charged from those who fit within the concept of tourist.

KEYWORDS: TAX, TAX BASIS, REVENUE DESTINATION, TOURISM TAX, CONSTITUCIONALITY

I. INTRODUÇÃO

O poder que emana da Constituição, que possibilita aos entes políticos criarem taxas está embasado em uma ordem jurídica fundamental, que estabelece os parâmetros e pressupostos para a instituição dos tributos.

Com base nas premissas constitucionais, as taxas são exações cuja hipótese de incidência consiste em uma atuação estatal específica, referível ao contribuinte atribuída de caráter sinalagmático entre o seu fato gerador e a sua base de cálculo, bem como a destinação que será dada ao produto da arrecadação como contraprestação à atuação estatal.

Partindo do enquadramento constitucional da espécie da taxa, o objetivo deste estudo é estabelecer uma relação entre os pressupostos específicos para a validade da instituição dessa exação com base nos preceitos constitucionais, que regulamentam o exercício legislativo, e a determinação da base de cálculo e da afetação das despesas arrecadadas com a instituição desse tributo, com ênfase na taxa de turismo, assim genericamente nomeada, possuindo designações diferentes nas leis que as instituem.

As taxas de turismo foram eleitas, para contemplar o objeto deste estudo, por serem instituídas em decorrência da utilização do aparato legislativo para o planejamento da exploração da atividade turística nos destinos, como uma alternativa de contraprestação aos serviços públicos à disposição dos turistas, bem como às atividades de fiscalização decorrentes do poder de polícia para preservação das áreas naturais, designando como sujeito passivo da relação jurídica tributária as pessoas identificadas como turistas ou visitantes no âmbito territorial de instituição.

Esta pesquisa é relevante pela falta de estudos aprofundados acerca da constitucionalidade das taxas de turismo, instituídas em diversas localidades brasileiras sem a observância das limitações constitucionais ao poder de tributar.

As pesquisas atuais possuem um déficit em um aprofundamento mais incisivo sobre o tema decorrente do pequeno valor da exação envolvida, considerando a cobrança individual por contribuinte, porém, ao analisar o montante arrecadado, trata-se, em todos os casos, de uma quantia significativa de receita.

II. PRESSUPOSTOS DE COMPETÊNCIA PARA A INSTITUIÇÃO DAS TAXAS COMO CONTRAPRESTAÇÃO A UMA VANTAGEM AUFERIDA PELO CONTRIBUINTE

Consoante ao entendimento de Folloni (2013, p. 41-72), a estruturação do direito tributário precedida por Alfredo Augusto Becker não estava pautada em um estudo sistemático da matéria como ciência, justamente por não haverem até então normas ordenadas positivadas nesse âmbito. A neutralidade, que pautava o desenvolvimento do racionalismo científico, visava evitar a reprodução de interesses econômicos nas normas positivadas, e para isso, foi necessário demarcar as ciências estudadas.

Diante disso, o conceito de tributo foi criado no âmbito das ciências das finanças sob o prisma da necessidade de demarcação de conceitos, e foi considerado à época, para a delimitação da natureza jurídica das espécies tributárias, o binômio hipótese de incidência e base de cálculo como critério científico rigoroso, sendo que, a destinação do produto da arrecadação restou como um componente meramente acessório da incidência do tributo¹.

Com o advento da Constituição de 1988 foram demarcadas competências tributárias que ampliaram o poder dos entes políticos para instituir tributos com materialidades muito aproximadas, embora com naturezas jurídicas distintas.

Conforme leciona Eurico de Santi (1998, p. 141), em que pese a destinação legal do tributo seja estranha à estrutura da regra-matriz de incidência tributária, ela não deixa de possuir efeitos jurídicos extrínsecos.

Seguindo o raciocínio, o referido autor menciona que se a própria Constituição ressalva a repartição das receitas e veda a sua vinculação, conforme previsão do art. 167, inciso IV, e do CTN em seu art. 4º, inciso II, ela própria infirma a irrelevância da destinação, e esse critério se torna relevante, pelo menos negativamente, para determinar a espécie tributária (DE SANTI, 1998, p. 141).

Por isso, com a ampliação da competência tributária se tornou importante considerar a finalidade da instituição das exações, e esse critério passou a integrar as regras relativas ao exercício da competência.

¹ Conforme os ensinamentos de Eurico de Santi (1998, p. 135) toda definição é classificatória, na medida em que compõe duas classes: a que atende e a que não atende aos critérios do conceito definido. A importância de restringir um conceito se exprime na delimitação da existência ou não de efeitos jurídicos, assim, os conceitos possuem a função de instrumentalizar o discurso, sejam eles frutos da liberdade de estipulação, sejam eles edificadores de uma realidade. Para a diferenciação das espécies tributárias são utilizados critérios distintos que levam a classificações diferentes, critérios os quais não se caracterizam meramente como atributos, mas também como o meio escolhido para classificar.

Desse modo, tanto a vinculação ou não a uma atividade estatal posta no aspecto material da hipótese de incidência, quanto a finalidade ou o destino do produto arrecadado passaram a ser possíveis critérios de classificação dos tributos em espécie, ensejando assim, diferentes classificações e o desenvolvimento de diversas teorias das delimitações das espécies tributárias.

Portanto, a definição de tributo adotada pelo ordenamento jurídico tributário brasileiro é uma definição classificatória, e não abrange algumas características que auxiliam o intérprete na identificação da natureza jurídica das espécies. Essa definição possui a função de instrumentalizar a análise das espécies tributárias, não havendo um conceito verdadeiro enquanto os demais são falsos, mas sim uns mais e outros menos aceitos.

Logo, o conceito amparado pelo nosso ordenamento denota uma classe de objetos que possuem os mesmos atributos, e é a diferença entre esses atributos que determinam as dessemelhanças entre as espécies tributárias compreendidas no mesmo gênero (DE SANTI, 1998, p.136).

Como consequência das classificações que delimitam os conceitos, adotando como critério as despesas que justificam a instituição do tributo se torna impossível reunir as espécies do imposto e da taxa em um mesmo gênero, uma vez que se referem a despesas claramente distintas.

Relativamente às taxas, sua dimensão vinculada a uma atuação do Estado não se limita a identificar essa vinculação no aspecto material da hipótese de incidência, mas sim relacionar diretamente a sua base de cálculo à repartição dos custos da atuação pelos sujeitos que delas se beneficiam, e, conseqüentemente, a afetação de seu produto está diretamente vinculado às finalidades propostas para a sua instituição.

A construção didática sobre a natureza jurídica dessa exação foi amplamente debatida entre os doutrinadores estrangeiros do final do século XIX, que conceituaram a espécie no âmbito da Ciência das Finanças e influenciam a doutrina tributária atual (FERRAZ, 2013, p. 33).

Otto Mayer (1896 *apud* FERRAZ, 2013, p. 34), influente na caracterização dessa exação, difundiu o entendimento de que a taxa é o valor pago pelo contribuinte pelas vantagens obtidas decorrentes da prestação do serviço público ou fiscalização do poder de polícia.

Ao analisar os elementos que compõem a regra-matriz da taxa, Bussamara (2003, p. 31) elenca o princípio da retributividade como informador dessa espécie tributária, sendo que a instituição da exação visa viabilizar a remuneração do Estado pelos custos decorrentes de sua atuação.

Esse e outros entendimentos estão didaticamente englobados na discriminação feita por Ferraz (2013, p. 45) de três elementos indicados habitualmente como caracterizadores da

espécie da taxa: a contraprestação por uma vantagem auferida, a coercitividade de utilização do serviço e a consequente coercitividade na contraprestação, e a vinculação à prestação de um serviço público de caráter essencial.

2.1. Natureza jurídica do tributo dada em função da base de cálculo e a importância das circunstâncias posteriores à arrecadação

Para Rubens Gomes de Souza:

“Se um tributo, formalmente instituído como incidindo sobre determinado pressuposto de fato ou de direito, é calculado com base em uma circunstância estranha a esse pressuposto, é evidente que não se poderá admitir que a natureza jurídica desse tributo seja a que normalmente corresponderia à definição de sua incidência. (...) Por outras palavras, a ordem normal das coisas é que o pressuposto material ou jurídico da incidência defina a natureza do tributo, e determine a escolha da sua base de cálculo. Mas, quando a base de cálculo adotada pela lei fiscal seja incompatível com o pressuposto material ou jurídico da incidência, então a ordem normal das coisas se inverte, e a natureza jurídica do próprio tributo passa a ser determinada pela base de cálculo, e não pela definição legal de sua incidência.” (SOUZA, 2014, p. 66)

Logo, a inadequação entre base de cálculo e o fato imponible pode acarretar uma distorção da hipótese de incidência e, assim, desnaturar o tributo (FERRAZ, 2013, p. 196-197).

Considerando os aspectos inerentes à espécie da taxa, a base de cálculo será determinada pelo custo da atuação estatal descrita na hipótese de incidência da lei que a institui, e não pode ser majorada em função de qualquer fator alheio aos custos da atividade do ente público, eis que a própria natureza desse tributo decorre da vinculatividade e da contraprestação e retributividade a uma vantagem auferida pelo contribuinte.

Nesse sentido, há a efetiva desnaturação do tributo pela escolha de uma base de cálculo diversa do aspecto material de incidência, reconhecendo a importância dos critérios fáticos e finalísticos, utilizados na regra-matriz para a identificação da verdadeira natureza jurídica da exação.

A taxa, como tributo vinculado a uma atuação estatal determinada, caracteriza-se por ser um instrumento de contraprestação à vantagem auferida ou ao serviço estatal prestado ou posto à disposição do contribuinte, assim sendo, a sua instituição decorre de um fim determinado, ou seja, visa suprir as despesas que os respectivos usuários, ora contribuintes, provocam.

Esse é o critério diferenciador da espécie dos impostos, e, portanto, é necessário vincular o aspecto material da sua hipótese de incidência às finalidades da sua instituição, e consequentemente, às circunstâncias posteriores à sua arrecadação, como é o emprego que

se fará das quantias arrecadadas, para que não haja o desvio ao custeio da atividade posta no aspecto material da hipótese de incidência.

Portanto, além da base de cálculo, a destinação do produto arrecadado também integra o regime tributário, e a não afetação da arrecadação aos fins propostos pela norma torna-a inválida, inconstitucional, sem juridicidade, por contrariar a própria finalidade da exação.

2.2. A relevância da competência do destinatário constitucional tributário para a validade da norma tributária

A dimensão vinculada da taxa direciona a sua base de cálculo à repartição dos custos da atuação pelos sujeitos que dela se beneficiam, assim como o produto arrecadado com a cobrança deve ser destinado ao fim específico que a norma visa financiar.

Os desvios na afetação das despesas podem decorrer de irregularidades legislativas. Isso se dá pelo fato da validade da norma instituidora da taxa estar condicionada à esfera de competência da pessoa jurídica de direito público que a institui.

Segundo Bussamara (2003, p. 39) as pessoas políticas tributariamente competentes devem, primeiramente, disciplinar a prestação do serviço público ou o exercício do poder de polícia que será financiado pelo produto arrecadado com a taxa, para somente depois editar a lei tributária que cria a exação. A criação de taxas por entes políticos incompetentes para o exercício da atividade administrativa desnatura a regularidade da sua instituição.

Para Charneski (2015, p. 127-147), essa irregularidade é classificada como um desvio de afetação da despesa em primeiro nível, referente à esfera legislativa competente para a instituição da exação, conforme abordado em seu estudo acerca das contribuições.

Nesse sentido, a validade da norma que institui uma taxa está condicionada à competência da pessoa de direito público, que é o destinatário constitucional tributário. Se a taxa for instituída em um âmbito de atuação que não pertence à esfera de competência do ente que a positivou, será inválida decorrente do desvio da destinação requerida pela norma constitucional que regulamenta a matéria.

Nesse contexto, não há possibilidade de delegação desta competência, vez que se trata de competência privativa, e não comum. Essa delegação poderia suscitar a instituição de taxas sobrepostas, o que não é aceito pelo nosso ordenamento jurídico.

Por isso, a descrição da hipótese de incidência, da base de cálculo e da afetação da arrecadação deve seguir um sentido único, estar vinculada ao mesmo critério e ao fim de instituição da taxa, para que não dê margem a uma violação à distribuição constitucional das competências para o desempenho dos serviços públicos, ou do exercício do poder de polícia.

Assim, o desvio na afetação das despesas provenientes da arrecadação da taxa pode decorrer de irregularidades legislativas, sendo capaz de infirmar a validade da norma tributária que deu causa à obrigação pelo desrespeito às finalidades que ensejam a criação da taxa ou pela falta de competência legislativa para a sua instituição (CHARNESKI, 2015, p. 141).

2.3. O reflexo da finalidade do tributo na análise de constitucionalidade pela Suprema Corte Alemã

A Suprema Corte Constitucional Alemã, ao analisar as contribuições de intervenção no domínio econômico, orientou seu entendimento no sentido de que a constitucionalidade das normas positivadas está pautada em um exercício não meramente formal, mas também, substancial, visando adequar a vontade política da Constituição aos atos do Executivo e do Legislativo (FERRAZ, 2005, p. 459).

Assim, aplicando analogicamente esse entendimento para o caso das taxas, as razões fáticas que legitimam a instituição de uma taxa devem ser verificadas pelo legislador, e sua permanência deve ser revisada periodicamente, assegurando o cumprimento de sua finalidade e o custeio dos serviços prestados diretamente ao contribuinte.

Nesse sentido, Roberto Ferraz afirma que:

“Igualmente, se o Legislativo incumbiu o Executivo de cobrar certo tributo e de aplicar o produto da arrecadação na finalidade constitucionalmente exigida para legitimar-lhe a instituição legalmente definida, concretizando aquele requisito constitucional, compete ao Judiciário examinar o cumprimento de tal dever.” (FERRAZ, 2005, p. 460)

Assim sendo, a atuação do Poder Judiciário na verificação do atingimento das finalidades da instituição de uma taxa deve pautar-se na vontade política da Constituição, e os valores arrecadados devem financiar exclusivamente os fins constitucionalmente aceitos, em conformidade com o exercício da competência tributária (FERRAZ, 2005, p. 460).

III. FINALIDADE DA INSTITUIÇÃO DA TAXA DE TURISMO

As taxas em geral são devidas em função da prestação de um serviço essencial, de interesse coletivo, atribuído de compulsoriedade na sua prestação e ainda passível de mensuração específica e divisível.

Diante da exploração da atividade turística em áreas naturais e do interesse público em proteger o meio ambiente, visando assegurar a manutenção das condições ambientais e ecológicas dos destinos, foram instituídas, em diferentes localidades do território nacional, taxas de preservação ambiental, também designadas como taxas de turismo.

O elemento finalístico, que compõe a regra-matriz de incidência das taxas de turismo, objeto de análise, é a garantia aos direitos coletivos, materializada como uma contraprestação pelos turistas para custear as ações de fiscalização e manutenção dos impactos ambientais resultantes da fruição dos espaços naturais pelo exercício da atividade turística.

Pautada na prerrogativa de garantia da ordem pública, que legitima a restrição de liberdades individuais em favor da coletividade, o exercício administrativo envolto na finalidade desta exação está diretamente vinculado à contenção de abusos praticados por visitantes, incumbindo ao Estado a função de conter as atividades dos turistas que se revelarem inconvenientes ao bem-estar social, e à preservação do espaço natural que usufruem.

Nesse contexto, o aparato estatal conta com a atuação da polícia administrativa, que possui um caráter preventivo em sua atuação, visando impedir que o comportamento do visitante cause prejuízos à coletividade, por meio de limitações às atividades passíveis de fiscalização, controle e regulamentação.

Designado o bem jurídico tutelado como o direito coletivo ao meio ambiente equilibrado, bem com a proteção aos valores históricos e paisagísticos, resguardando as riquezas naturais, o ente administrativo responsável pelo policiamento determina sua atuação e executa as medidas necessárias para que o ato seja devidamente cumprido e atingido o fim de salvaguardar da ordem pública, não restando facultatividade ao particular na escolha pela atuação estatal, que se caracteriza como ato imperativo em decorrência da importância da proteção ao meio ambiente.

Assim sendo, o ato de polícia administrativa com a finalidade de fiscalizar a visitação, controlar o fluxo de turistas, e realizar a manutenção das condições gerais de preservação decorrente dos impactos ambientais, causados no espaço pela visitação dos turistas, só é legítimo se respeitar os limites legais da competência.

Além disso, a mensuração das taxas deve corresponder com os possíveis impactos ambientais não passíveis de controle, para que não haja afronta às liberdades individuais.

Essa contraprestação vincula-se diretamente aos impactos causados em função das visitas, ou seja, são excluídos os moradores permanentes das localidades por possuírem certo direito adquirido de fruição dos espaços, que contribuirão para a sua manutenção através do pagamento dos impostos que compõem a receita geral da pessoa jurídica de direito público responsável pela preservação da infraestrutura e controle dos danos ambientais causados pela população no exercício das suas atividades cotidianas.

A materialidade vinculada e a destinação do produto da arrecadação visam o atingimento dessas finalidades, e o eventual desvio pela lei instituidora da exação compromete o

financiamento das atividades efetivamente prestadas, e conseqüentemente desnatura o fim para o qual a taxa foi instituída.

Com base nessas premissas, objetivando estabelecer uma relação entre os preceitos constitucionais que regulamentam o exercício legislativo e as possíveis hipóteses de incidência, postas no núcleo das taxas de turismo, serão analisadas algumas taxas considerando os critérios da hipótese de incidência, da competência para legislar sobre a matéria e da afetação do produto arrecadado aos fins a que as taxas foram instituídas.

3.1. Análise dos aspectos materiais, pessoais e quantitativos das taxas de turismo

Partindo da análise de algumas taxas de turismo já instituídas no território nacional, como a Taxa de Turismo de Foz do Iguaçu, criada pela Lei Municipal 1.377, de 23 de dezembro de 1987, a Taxa de Preservação Ambiental instituída pela Lei Complementar 185, de 19 de dezembro de 2013 no Município de Bombinhas, a Taxa de Preservação Ambiental de Fernando de Noronha, instituída pela Lei 10.403, de 29 de dezembro de 1989 e a Taxa de Turismo Sustentável de Mata de São João, criada pela Lei Municipal 397, de 18 de setembro de 2009, que apesar de possuírem designações diferentes, foram eleitas por terem sido criadas em decorrência da utilização do aparato legislativo para o planejamento da exploração da atividade turística, como uma alternativa de contraprestação aos serviços públicos à disposição dos turistas, bem como, às atividades de fiscalização decorrentes do poder de polícia.

O problema da imposição dessas taxas inicia justamente na vinculatividade a uma atuação estatal, e para a análise da regularidade da instituição dessas exações foram considerados os critérios do aspecto material, posto no núcleo da hipótese de incidência, da competência para a instituição, do contribuinte designado como sujeito passivo da relação jurídica tributária, da adequação da base de cálculo ao núcleo da hipótese normativa, e o fim que se destinará o produto da arrecadação.

Pela análise do aspecto material das hipóteses de incidência das taxas de turismo de Foz do Iguaçu², Bombinhas³, Fernando de Noronha⁴ e de Mata de São João⁵ identificamos como real fundamento para a instituição das exações a prestação de serviço público.

2 “Art. 1º Fica criado no âmbito Municipal, a taxa de Turismo para fazer frente à prestação de serviços de Turismo, e assistência médica pré-hospitalar específica ao turista. (Lei Municipal nº 1.913, de 14 de dezembro de 1994).”

3 “Art. 2º A Taxa de Preservação Ambiental – TPA tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia municipal em matéria de proteção, preservação e conservação do meio ambiente no território do Município de Bombinhas, incidente sobre o trânsito de veículos utilizando infraestrutura básica e a permanência de pessoas na sua jurisdição. (Lei Complementar Municipal nº 185, de 19 de dezembro de 2013).”

4 “Art. 83. Fica instituída a Taxa de Preservação Ambiental, destinada a assegurar a manutenção das condições ambientais e ecológicas do Arquipélago de Fernando de Noronha, incidente sobre o trânsito e permanência de pessoas na área sob jurisdição do Distrito Estadual. (Redação alterada pelo art. 1º da Lei nº 11.305, de 28 de dezembro de 1995) (...)

Art. 84. A Taxa de Preservação Ambiental tem como fato gerador utilização, efetiva ou potencial, por parte das pessoas visitantes, da infraestrutura física implantada no Distrito Estadual e do acesso e fruição ao patrimônio natural e histórico do Arquipélago de Fernando de Noronha. (Lei nº 10.403, de 29 de dezembro de 1989).”

5 “Art. 1º Fica instituída a Taxa de Turismo Sustentável, destinada a assegurar a manutenção das condições ambientais e ecológicas do Município de Mata de São João, incidente sobre a permanência de pessoas na área sob jurisdição municipal.

§ 1º A Taxa de Turismo Sustentável será cobrada a todas as pessoas, não residentes ou domiciliadas no Município de Mata de São João, que estejam em visita, de caráter turístico.

Art. 2º A Taxa de Turismo Sustentável tem como fato gerador a utilização, efetiva ou potencial, por parte das pessoas visitantes, da

Entretanto, essas exações preveem como finalidade da sua instituição a contraprestação a serviços gerais do Estado, que devem ser financiados pela receita proveniente dos impostos, vez que não são mensuráveis e divisíveis para a contraprestação regular através da cobrança de taxa.

Ademais, as bases de cálculo, postas no aspecto quantitativo das taxas analisadas, foram determinadas por critérios discricionários e infirmam a hipótese posta no núcleo do aspecto material, como é o caso típico da TPA de Bombinhas, que mensura seu *quantum debeatur* pela categoria do veículo que tem acesso ao município⁶, e como na lei de Mata de São João, que mensura a taxa pela capacidade do meio de hospedagem⁷, além das outras exações que têm como base a permanência do visitante no meio de hospedagem, ou nos dias de permanência no destino, sem a prestação efetiva do serviço público, posto no núcleo da hipótese, no período de incidência.

Além disso, as taxas analisadas preveem a designação do produto arrecadado a outras atividades que não têm vínculo com a finalidade da instituição, nem com a base de cálculo instituída para a mensuração da exação, ou muito menos, com o sujeito passivo da relação, ou seja, afetam a arrecadação com atividades não vinculadas ao exercício da atividade turística, como é o caso da destinação ao investimento em saneamento previsto na TPA de Bombinhas⁸, da prestação de serviços pré-hospitalares pela taxa de Foz do Iguaçu⁹, e a destinação ao desenvolvimento de políticas públicas de recuperação e reintegração social do dependente químico, despesas atinentes à segurança pública, remuneração mensal dos integrantes do programa de exclusão do mercado de trabalho, como pescadores e artesãos, da TTS de Mata de São João¹⁰.

infraestrutura física implantada no Município de Mata de São João e do acesso e fruição ao patrimônio natural e histórico deste Município. (Lei Municipal nº 397, de 18 de setembro de 2009)."

6 "Art. 3º A Taxa de Preservação Ambiental – TPA tem como base de cálculo o custo estimado da atividade administrativa em função da degradação e impacto ambiental causados ao Município de Bombinhas, no período compreendido entre 15 de novembro e 15 de abril do exercício seguinte. (...)

Art. 5º A cobrança dar-se-á através de documento de cobrança nos seguintes valores: I – Para motocicleta, motoneta e bicicleta a motor – 1,00 (uma) UFRMs; II – Para veículos de pequeno porte (passeio, automóvel) – 8,00 (oito) UFRMs; III – Para veículos utilitários (caminhonete e furgão) – 12,00 (doze) UFRMs; IV – Para veículos de excursão (van) e microônibus – 16,00 (dezesseis) UFRMs; V – Para caminhões – 24,00 (vinte e quatro) UFRMs; VI – Para ônibus – 40,00 (quarenta) UFRMs. (Lei Complementar Municipal nº 185, de 19 de dezembro de 2013)"

7 "Art. 4º A Taxa de Turismo Sustentável, instituída por esta lei, será devida na forma abaixo: I – hotéis, pousadas, resorts e similares com quantidade igual ou superior a 100 apartamentos: R\$ 5,00 (cinco reais) por diária; II – hotéis, pousadas, resorts e similares com quantidade inferior a 100 apartamentos: R\$ 2,00 (dois reais) por diária (...). (Lei Municipal nº 397, de 18 de setembro de 2009)."

8 "Art. 7º Os recursos obtidos através da cobrança da Taxa de Preservação Ambiental deverão ser aplicados nas despesas realizadas em seu custeio administrativo, em infraestrutura ambiental, preservação do meio ambiente com seus ecossistemas naturais, limpeza pública e ações de saneamento. (Redação dada pela Lei Complementar nº 202/2014) (Lei Complementar Municipal nº 185, de 19 de dezembro de 2013)."

9 "Art. 11. Os valores arrecadados com a Taxa de Turismo, inclusive os provenientes da aplicação destes no mercado de capitais, serão revertidos na implantação e manutenção dos serviços de turismo a cargo da FOZTUR, baseados na Política de Turismo do Município, e na prestação de serviços médicos pré-hospitalares ao turista, enquanto permanecerem no Município, vedada outra destinação não prevista nesta Lei. (Redação dada pela Lei nº 1913/1994)."

10 "Art. 7º O Município de Mata de São João aplicará os recursos provenientes da Taxa de Turismo Sustentável, no desenvolvimento de políticas públicas de infraestrutura, observando as seguintes atividades: I – recuperação e reintegração social do dependente químico; (...)

Art. 8º Os valores auferidos mediante a cobrança da Taxa de Turismo Sustentável servirão adicionalmente para implantação de programa de remuneração mensal aos integrantes da população local do Município, conforme regulamentação em ato do Poder Executivo Municipal, de acordo com os seguintes requisitos: I – exclusão do mercado de trabalho e/ou estado de vulnerabilidade, a exemplo de: a) pescadores, na época do defeso; b) artesãos impedidos de exercer suas atividades em face da escassez de matéria-prima; (...)

Art. 9º Os valores auferidos mediante a cobrança da Taxa de Turismo Sustentável servirão ainda para colaboração com as despesas

A instituição de uma taxa pressupõe a prestação de um serviço de relevante interesse público, a ser prestado ou posto à disposição para fruição singular por cada visitante e de utilização compulsória pela sua essencialidade, ensejando a contraprestação por aqueles que deram causa ao movimento do aparato estatal, vez que são prestados de forma específica e divisível, passível de mensuração de seus custos.

Levando em consideração o aspecto finalístico para a instituição de uma taxa, as hipóteses de prestação de serviço público identificadas nas leis que instituíram as exações analisadas não estão em conformidade com os critérios da especificidade e da divisibilidade da prestação do serviço.

Pelos exemplos analisados, os serviços de turismo, assim genericamente designados, ou estarão vinculados a atividades essenciais, que o Estado possui a obrigação de suprir independentemente da contraprestação pelos seus usuários, materializados em atividades típicas e gerais da Administração Pública, subsidiada pela receita proveniente dos impostos, como é o caso da infraestrutura, dos equipamentos de acesso aos espaços e saneamento, ou, serão serviços prestados especificamente aos turistas, como, por exemplo, uma triagem médica efetivamente realizada nos visitantes, de utilização compulsória em razão de ser condição essencial para o acesso ao equipamento turístico, em respeito a normas de segurança e higiene estipuladas pelo órgão competente de fiscalização.

Nesta segunda hipótese, a prestação de serviço público específico e divisível não é genericamente designado como serviço de turismo, pois possui um fim específico, de higiene e saúde, como a taxa de triagem médica, ou simplesmente taxa médica, ou de triagem, ou como queiram designar, que será cobrada de todos aqueles visitantes que venham a usufruir do serviço, ou seja, todos aqueles que queiram ter acesso às piscinas de águas termais, ou a espaços naturais que exigem maior condicionamento físico, por exemplo.

Diante desses aspectos, o desenvolvimento da atividade turística não se caracteriza como um serviço de relevante interesse público, específico e divisível passível de contraprestação através de taxa, e os serviços específicos não são prestados unicamente a turistas, pois podem ser usufruídos por moradores do município que visitam o espaço onde se desenvolve a atividade turística e por isso também deverão ser sujeitos passivos da obrigação jurídica tributária, para contribuir com o custeio da atividade relacionada a higiene e saúde, por exemplo, e não vinculada diretamente ao turismo.

Pelas taxas de turismo analisadas, a prestação de serviço público não é uma hipótese de incidência regular, pois o financiamento dos serviços previstos nas leis não está de acordo com os ditames constitucionais, o que enseja uma reflexão mais incisiva sobre qual

atinentes à segurança pública, inclusive mediante atividade delegada por intermédio de convênio firmado com o Estado da Bahia. (Lei Municipal nº 397, de 18 de setembro de 2009).”

finalidade que o legislador, em cada caso, visou ao criar a exação, para assim verificar a validade da instituição.

3.2. Análise da validade das taxas de turismo pela finalidade da instituição e afetação do produto arrecadado

Na hipótese de incidência da Taxa de Turismo de Foz do Iguaçu, instituída em face dos turistas que se hospedam ou visitam o município, tanto os “serviços de turismo” quanto a assistência médica pré-hospitalar possuem caráter geral e não divisível, ou seja, não há parâmetros para mensurá-los em unidades autônomas, desnaturando os critérios do aspecto material e da base de cálculo que prescindem à instituição de taxa.

Além disso, os critérios de designação do sujeito passivo não abrangem todos os turistas e visitantes do município, violando a isonomia tributária, legitimada pelos dispositivos constitucionais.

Outrossim, os serviços prestados aos turistas designados como “serviços de turismo” não possuem um interesse público relevante a ponto de sua utilização ser compulsória para que justifique a contraprestação pela instituição de uma taxa.

No que tange à Taxa de Preservação Ambiental de Bombinhas, os desvios na competência legislativa se tornam inaceitáveis pela incidência da cobrança sobre o trânsito de veículos que utilizam a infraestrutura física do município.

A designação do momento do lançamento da taxa pelo critério do ingresso do veículo no território municipal condiciona a circulação ao adimplemento da taxa, caracterizando uma limitação ao tráfego de pessoas, violando o disposto no art. 145, inciso II, da Constituição, configurando também uma violação de competência legislativa privativa da União para legislar sobre o trânsito e o transporte, prevista no art. 22, inciso XI, da Constituição.

Além disso, a mensuração com base na categoria do veículo é típica do imposto sobre propriedade de veículos automotores (IPVA), previsto no art. 155, inciso III, da Constituição, e a esta TPA resulta na usurpação de competência estadual para instituir esse imposto, violando o disposto nos arts. 145, § 2º, da Constituição e art. 77, parágrafo único, do CTN.

Já a Taxa de Preservação Ambiental no Arquipélago de Fernando de Noronha visa assegurar a manutenção das condições ambientais e ecológicas em decorrência da exploração pela atividade turística em suas áreas naturais.

A TPA deste distrito estadual incide sobre o trânsito e a permanência de visitantes que utilizam, efetiva ou potencialmente da infraestrutura física implantada e o acesso e fruição ao patrimônio natural e histórico do Distrito Estadual, conforme previsões dos arts. 83 e 84 da Lei 10.403.

A instituição como contraprestação aos serviços postos no núcleo da hipótese de incidência não necessariamente acarreta a prestação de um serviço público de fruição compulsória, e ambas as hipóteses são atividades-fins do Estado, asseguradas pelas disposições constitucionais dos arts. 5º e 225, e devem ser prestadas universalmente a todos os cidadãos, sem distinção de fruição particular entre usuários, sejam eles visitantes ou moradores.

Diferente da taxa instituída em Bombinhas, a cobrança desta exação é feita individualmente, por visitante, em função do dia de permanência na ilha, apesar disso, a TPA de Fernando de Noronha é também uma condição para ingresso no arquipélago.

O que se verifica com a destinação do produto da arrecadação desta TPA às despesas relativas às condições gerais de acesso e preservação dos ecossistemas naturais do Arquipélago, que aparentemente derivam da prestação de um serviço público, é que, na verdade, remuneram o exercício regular do poder de polícia.

Portanto, o direito coletivo tutelado com o planejamento e controle do acesso ao Arquipélago é a preservação do meio ambiente, incluindo a proteção aos valores históricos e paisagísticos, resguardando as riquezas naturais da APA, que decorre da imperatividade do ato de polícia, salvaguardando a ordem pública e garantia de direito coletivo ao meio ambiente ecologicamente equilibrado por meio de limitações às condutas dos turistas, financiadas compulsoriamente através da TPA.

Já a Taxa de Turismo Sustentável de Mata de São João foi criada com o objetivo de financiar os custos para a manutenção das condições ambientais e ecológicas do Município, sendo uma contraprestação a utilização, efetiva ou potencial da infraestrutura física implantada e do acesso e fruição ao patrimônio natural e histórico do destino.

O que descaracteriza essa exação é a mensuração em função da capacidade dos meios de hospedagem, calculando a alíquota incidente por diária usufruída no estabelecimento. Pela função afirmativa da base de cálculo a mensuração da TTS identifica sua natureza jurídica como um imposto de renda disfarçado, uma vez que a mensuração do *quantum* devido está vinculado diretamente à renda proveniente da arrecadação do estabelecimento.

Por isso, a mensuração desta taxa não vincula o contribuinte da exação à repartição das despesas pela utilização de serviço público, ou pelo exercício do poder de polícia, contrariando, inclusive, a vedação do art. 145, § 2º, da CR.

Outrossim, os recursos provenientes da TTS serão aplicados no desenvolvimento de políticas públicas de infraestrutura do município, na recuperação e reintegração social do dependente químico, na implementação de programa de remuneração mensal aos pescadores e artesanato em estado de vulnerabilidade.

Esse desvio na afetação das despesas confirma a desnaturação desta TTS à vinculação das finalidades específicas de sua instituição. Os desvios na aplicação do produto da arrecadação em atividades diversas das que ensejaram sua cobrança infirmam os critérios da contraprestacionariedade e vinculatividade às despesas específicas, postas no suposto núcleo da hipótese de incidência.

IV. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante dos pressupostos para a instituição de taxas, e da contextualização da taxa de turismo através dos exemplos analisados, essa exação possui a finalidade de custear as ações de fiscalização e manutenção dos impactos ambientais que os turistas, sujeitos passivos da relação jurídica tributária, causam no espaço geográfico pelo exercício de atividades relacionadas ao desenvolvimento da atividade turística.

A taxa de turismo, portanto, caracteriza-se como uma exação finalística, uma espécie tributária instrumental, cobrada com base na competência instituída pela norma constitucional para atender finalidades estatais específicas e os desvios legais e executivos na sua instituição acarretam a invalidade da norma instituidora.

Esses desvios podem decorrer da esfera de competência para a instituição, ou seja, no âmbito legislativo, antecedente à cobrança do tributo, ou decorrer da atuação da esfera administrativa no exaurimento das finalidades da lei instituidora na execução administrativa da receita proveniente da arrecadação.

O desvio da destinação do produto da arrecadação à outra finalidade, que não a proposta para a instituição da taxa, acarreta a invalidade da norma, pelo desrespeito aos fins a que foi instituída.

Havendo desvio nas finalidades, há o desvio na norma tributária, que não consiste apenas no texto positivado que institui a cobrança do tributo, mas também é composta pela motivação do legislador ao criar determinada obrigação com fins a custear determinada despesa pública, que restará prejudicada em virtude da desafetação do produto arrecado.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BUSSAMARA, Walter Alexandre. *Taxas – limites constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 2003.

CHARNESKI, Heron. Contribuições: revisitando o problema dos desvios de finalidade à luz das normas de competência tributária e de execução da despesa pública. *Direito Tributário Atual*. São Paulo: Dialética e IBDT, n. 33, 2015.

FERRAZ, Roberto. *Taxa: instrumento de sustentabilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

–. A inconstitucionalidade dinâmica da CIDE-combustíveis: a CIDE está inconstitucional? *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2005. v. 9.

FOLLONI, André. *Ciência do Direito Tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *As classificações no sistema tributário brasileiro*. *Justiça Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

SOUZA, Rubens Gomes de. Taxa municipal de conservação de estradas de rodagem. *Revista dos Tribunais*. São Paulo, n. 227, jan. 2014.

Data de recebimento: 02/08/2016.

Data de aprovação do artigo: 18/09/2016.