

TAXAS DE POLÍCIA, O PRINCÍPIO DA TRANSPARÊNCIA E O EXAME DA EQUIVALÊNCIA OU PROPORCIONALIDADE

PAULO AYRES BARRETO¹

PAULO ARTHUR CAVALCANTE KOURY²

RESUMO: A propagação das taxas de polícia de diferentes entes federados, que por vezes têm por objeto da fiscalização de uma mesma atividade, torna ainda mais relevante o exame da efetiva proporcionalidade ou equivalência entre o montante cobrado, de um lado, e o custo da atividade de fiscalização, de outro lado. Nesse contexto, este artigo visa a analisar os critérios para o controle de proporcionalidade ou equivalência das taxas de polícia. Para tanto, inicia-se com o exame da competência para a instituição de taxas de polícia e a exigência de proporcionalidade ou equivalência, como decorrência da característica de retributividade. Em seguida, examina-se a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a questão. Embora haja uma notória uniformidade nos julgados quanto exigência de efetiva equivalência, nota-se uma desuniformidade quanto à aplicação desse critério. Desse modo, o artigo propõe que o exame da proporcionalidade das taxas deve considerar a efetiva e precisa prova do custo de fiscalização, sendo também imperativa a maior transparência em sua base de cálculo, em decorrência do Princípio da Transparência (CF/88, art. 146, § 3º).

494

PALAVRAS-CHAVE: Taxa; Poder de Polícia; Equivalência; Proporcionalidade.

ABSTRACT: The proliferation of police fees imposed by different federative entities, which at times target the supervision of the same activity, makes the examination of the actual proportionality or equivalence between the amount charged, on one hand, and the cost of the supervisory activity, on the other, even more relevant. In this context, this article aims to analyze the criteria for controlling the proportionality or equivalence of police fees. To that end, it begins with an examination of the authority to establish police fees and the requirement of proportionality or equivalence, as a consequence of their retributive nature. Next, it examines the jurisprudence of the Federal Supreme Court on the matter. Although there is notable consistency in the rulings regarding the requirement of actual equivalence, there is a noticeable inconsistency in the application of this

¹ Professor Associado de Direito Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Advogado.

² Fez estágio pós-doutoral no Max Planck-Institut – Alemanha. Doutor e Mestre em Direito Tributário pela USP. Master of Laws (LLM) pela University of Cambridge – Reino Unido. MBA em Contabilidade pela Fipecafi. Advogado.



criterion. Thus, the article proposes that the analysis of the proportionality of fees must consider effective and precise proof of the cost of supervision, and that greater transparency in their calculation basis is also imperative, under the Principle of Transparency (Federal Constitution, article 146, § 3º).

KEYWORDS: Fee; Police Power; Equivalence; Proportionality.

INTRODUÇÃO

Nos últimos anos, verifica-se um crescimento muito relevante na instituição de taxas de polícia por parte dos entes federados, especialmente com natureza ambiental. Nos termos do art. 78 do Código Tributário Nacional, 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 público”. Ademais, o parágrafo único deste dispositivo estabelece que o poder de polícia somente será considerado regular quando exercido: (i) pelo órgão competente; (ii) nos limites da lei; e (iii) com observância do devido processo legal. Em outras palavras, o poder de polícia consiste no regramento de determinados direitos e liberdades dos particulares, cuja fiscalização demanda recursos públicos, os quais podem ser obtidos mediante a instituição e cobrança de taxas de polícia. Conforme Aliomar Baleeiro, trata-se do “poder governamental de regular” (BALEEIRO, 2015, p. 880).

Nesse passo, a competência para a instituição de taxas segue a competência material do ente federado para disciplinar determinado tipo de relações (art. 80 do CTN). Por esse motivo, Schoueri a denomina de “competência anexa” (SCHOUERI, 2024, p. 180). As competências legislativas materiais dos entes tributantes são tradicionalmente classificadas entre as competências exclusivas (art. 21 da CF/88), privativas (art. 22 da CF/88), comuns (art. 23 da CF/88) e concorrentes (art. 24 da CF/88). Segundo José Afonso da Silva, as competências comuns, cumulativas ou paralelas compreendem “a faculdade de legislar ou praticar certos atos, em determinada esfera, juntamente e em pé de igualdade, consistindo, pois, num campo de atuação comum às várias entidades, sem que o exercício de uma venha a excluir a competência de outra, que pode assim ser exercida cumulativamente” (SILVA, 2012, p. 481).

Dentre as competências comuns da União, dos Estados e dos Municípios, estão a competência legislativa para “proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas” (CF/88, art. 23, VI) e para “registrar, acompanhar e fiscalizar as concessões de direitos de pesquisa e exploração de recursos hídricos e minerais em seus territórios” (CF/88, art. 23, XI).

No âmbito federal, a Medida Provisória nº 2.015-1/1999, convertida na Lei 9.960/2000 criou a Taxa de Fiscalização Ambiental – TFA, visando a custear as atividades de fiscalização do Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (Ibama). Atualmente, esta taxa vige com o nome de “Taxa de

Controle e Fiscalização Ambiental” (TCFA), cujo fato gerador consiste no “exercício regular do poder de polícia conferido ao (...) IBAMA para controle e fiscalização das atividades potencialmente poluidoras e utilizadoras de recursos naturais” (art. 17-A da Lei com redação dada pela Lei nº 10.165/2000). O Supremo Tribunal Federal julgou constitucional esta exação, em diversos precedentes.

No âmbito estadual, no dia 28 de dezembro de 2011, foi publicada a Lei do Estado de Minas Gerais nº 19.976/2011, que instituiu a Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários (TFRM), cujo fato gerador consiste no “exercício regular do poder de polícia conferido ao Estado sobre a atividade de pesquisa, lavra, exploração ou aproveitamento, realizada no Estado” de determinados recursos minerários. No dia 29 de dezembro de 2011 foi publicada a Lei do Estado do Pará nº 7.591/2011, com redação quase idêntica. No dia 30 de dezembro de 2011, foi a vez do Estado do Amapá publicar legislação com redação praticamente igual (Lei Estadual nº 1.613/2011). O Supremo Tribunal Federal veio a considerar todas estas taxas constitucionais (ADIs nº 4.785, 4.786 e 4.787). Entretanto, o Tribunal considerou inconstitucional, em razão de sua desproporcionalidade, a TFRM instituída pelo Estado do Mato Grosso, por meio da Lei Estadual nº 11.991/2022 (ADI 7.400).

Nos Estados do Pará e do Amapá, ainda houve a instituição de “Taxa de Controle, Acompanhamento e Fiscalização das Atividades de Exploração e Aproveitamento de Recursos Hídricos” (TFRH), cujo fato gerador seria “o exercício regular do Poder de Polícia conferido ao Estado sobre a atividade de exploração e aproveitamento de recursos hídricos” (Lei do Estado do Pará nº 8.091/2014 e Lei do Estado do Amapá nº 2.388/2018). Estas taxas foram julgadas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal em razão de sua desproporcionalidade (ADIs nº 5.374 e 6.211), tendo sido posteriormente reinstituídas, com algumas modificações, pelos respectivos Estados (Lei do Estado do Pará nº 10.311/2023 e Lei do Estado do Amapá nº 3.077/2024).

Em 2015, o Estado do Rio de Janeiro instituiu a “Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização Ambiental das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Produção de Petróleo e Gás” (TFPG), cujo fato gerador consistia no “exercício regular do poder de polícia ambiental conferido ao Instituto Estadual do Ambiente- INEA sobre a atividade de pesquisa, lavra, exploração e produção de Petróleo e Gás” no Estado (Lei Estadual nº 7.182/2015. Contudo, também esta taxa foi julgada inconstitucional pelo STF, em razão de sua desproporcionalidade (ADI nº 5.480).

Mais recentemente, o Estado do Maranhão instituiu a “Taxa de Controle e Monitoramento Ambiental da Atividade de Transporte Ferroviário de Recursos Minerais” “Taxa de Fiscalização de Transporte de Grãos” (Lei Estadual nº 11.867/22). A primeira foi posteriormente substituída pela “Taxa de Controle e

Monitoramento Ambiental da Atividade Portuária envolvendo Recursos Minerais no Estado do Maranhão- TMP” (Lei Estadual nº 12.165/2023).

Também no âmbito municipal foram criadas uma série de taxas de naturezas similares. A título de exemplo, no Município paraense de Marabá, a Lei nº 18.172, de 21 de dezembro de 2022, instituiu a “Taxa de Controle, Acompanhamento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários” (TFRM). De forma muito similar, o Município paraense de Curionópolis, por meio da Lei nº 1.213, 27 de dezembro de 2021, instituiu “Taxa de Controle, Acompanhamento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários” (TFRM). Em Ourilândia do Norte, por sua vez, a Taxa de Controle, Acompanhamento e Fiscalização de Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários (TFRM) foi instituída pela Lei nº 800, de 23 de dezembro de 2021.

A propagação das taxas de polícia de diferentes entes federados, que por vezes têm por objeto da fiscalização de uma mesma atividade, torna ainda mais relevante o exame da efetiva proporcionalidade ou equivalência entre o montante cobrado, de um lado, e o custo da atividade de fiscalização, de outro lado. Nesse contexto, este artigo visa a analisar os critérios para o controle de proporcionalidade ou equivalência das taxas de polícia. Para tanto, inicia-se com o exame da competência para a instituição de taxas de polícia e a exigência de proporcionalidade ou equivalência, como decorrência da característica de retributividade. Em seguida, examina-se a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a questão. Embora haja uma notória uniformidade nos julgados quanto exigência de efetiva equivalência, nota-se uma desuniformidade quanto à aplicação desse critério. Desse modo, o artigo propõe que o exame da proporcionalidade das taxas deve considerar a efetiva e precisa prova do custo de fiscalização, sendo também imperativa a maior transparência em sua base de cálculo, em decorrência do Princípio da Transparência (CF/88, art. 146, § 3º).

2. A COMPETÊNCIA PARA A INSTITUIÇÃO DE TAXAS DE POLÍCIA E A EXIGÊNCIA DE PROPORCIONALIDADE OU EQUIVALÊNCIA, COMO DECORRÊNCIA DA CARACTERÍSTICA DE RETRIBUTIVIDADE

Ao tratar sobre a competência dos entes federados para a instituição de taxas, a Constituição Federal de 1988 jungiu-as ao caráter contraprestacional. Conforme o art. 145, I, da CF/88, as taxas são cobradas “em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição” (art. 145, I). Trata-se de disposições originadas na Emenda Constitucional nº 18/1965, que persistiram na Constituição de 1967 e no Texto Constitucional em vigor (BALEIRO, 2006, p. 245). Na mesma linha dispõe o art. 77 do Código Tributário Nacional.

No Direito estrangeiro, a doutrina frequentemente atrela as taxas a atividades do ente público sob demanda de um sujeito, que produzem um benefício na esfera

de direitos do destinatário (FALSITTA, 2019, p. 17; LA ROSA, 2016, p. 3). Trata-se de um pagamento por determinada atividade especial exercida pela administração (BIRK, DESENS, TAPPE, 2021, p. 34).

No Brasil, a doutrina enuncia o princípio da retributividade, em matéria de taxas, conforme o qual esses tributos devem pautar-se pela “retribuição dos custos das diligências necessárias ao exercício [do serviço público ou poder de polícia], motivo pelo qual deve ser individualizado, permitindo precisar o custo relativamente a cada usuário” (CARVALHO, 2013, p. 791). Trata-se, em outras palavras, da necessária equivalência entre o custo da atuação estatal, que pode consistir em um serviço ou no exercício do poder de polícia, e a arrecadação proporcionada pela taxa, da “relação proporcional entre a atuação estatal e o valor a ser pago (ÁVILA, 1995, p. 39).

As taxas, portanto, são presididas por uma lógica de recuperação de custos e repartição de benefícios (TIPKE, LANG, SEER, 2021, p. 47-48). Logo, a base de cálculo das taxas, definida por Aires F. Barreto como “a definição legal da unidade de medida, constitutiva do padrão de referência a ser observado na quantificação financeira dos fatos tributários” (BARRETO, 1986, p. 126-127), deve guardar estrita relação com os custos da atividade estatal que consubstancia a causa da taxa. Nesse sentido, o § 2º do art. 145 da Constituição Federal prescreve que “as taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos”. Isso significa que a base de cálculo das taxas, longe de medir a capacidade contributiva do sujeito passivo (como fazem as bases de cálculo dos impostos), deve medir o custo da atividade estatal (poder de polícia ou serviço público) diretamente relacionada ao sujeito passivo em questão.

Conforme Geraldo Ataliba, em matéria de taxas, “uma atuação atual e concreta do estado é fundamento e, pois, parâmetro da tributação” (ATALIBA, 2001, p. 196). Logo, a base de cálculo das taxas deve refletir o custo da atuação estatal (BARRETO, 2020, p. 60).

Consoante as lições de Aires Barreto que, nas taxas, “não há a apuração de base de cálculo para cada fato”. Ainda conforme o referido autor, “em sendo a base de cálculo o valor da atuação do Estado, fato interno à Administração – que nada tem a ver com a atuação do particular, e, portanto, não toma em conta atributos inerentes ao sujeito passivo ou relativos à matéria sobre a qual se refere a taxa – é fato único, de dimensão única” (BARRETO, 1986, p. 88).

Com base nessas lições, identifica-se serem limites constitucionais à base de cálculo das taxas: (i) a “necessária compatibilidade entre o efetivo custo da atividade estatal e o montante a ser cobrado a título de taxa”; e (ii) a “correlação lógica entre o(s) parâmetro(s) escolhido(s) para repartir o custo da atuação do Estado e a intensidade com que o particular demanda essa atuação” (BARRETO, 2020, p. 61).

Examinados, de maneira geral, os critérios que devem ser observados para a fixação da base de cálculo das taxas, passa-se ao exame da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal acerca da questão.

3. A EQUIVALÊNCIA E A JURISPRUDÊNCIA DO STF

3.1. A UNIFORMIDADE QUANTO À EXIGÊNCIA DE EQUIVALÊNCIA

Nos termos da Súmula Vinculante nº 29, do STF, “é constitucional a adoção, no cálculo do valor de taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra.” Antecedeu a edição deste verbete sumular o julgamento, em sede de repercussão geral, da taxa de lixo instituída pelo Município de Campinas-SP, cujas alíquotas variavam conforme a metragem quadrada do imóvel do contribuinte (RE nº 576.321-8/SP, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe 04/12/2008). Neste julgado, como justificativa da conclusão pela possibilidade de emprego de um elemento característico de imposto na base de cálculo das taxas, afirmou o Ministro Relator que “no cálculo da taxa, não há como se exigir correspondência precisa com o valor despendido na prestação do serviço, ou, ainda, a adoção de fatores exclusivamente vinculados ao seu custo”. Conforme o referido voto, todavia, é necessário que se “verifique uma equivalência razoável entre o valor pago pelo contribuinte e o custo individual do serviço que lhe é prestado”.

As mesmas conclusões vêm sendo aplicadas pela corte em julgados envolvendo taxas de polícia. Em todos eles, o STF reconhece a necessidade de uma equivalência ou liame razoável entre os montantes arrecadados por meio de taxas e o custo da atividade fiscalizatória ou do serviço público custeado, embora por vezes admita que haja “alguma folga orçamentária” na instituição da taxa.

O julgado mais recente sobre a questão disse respeito à TFRM instituída pelo Estado do Mato Grosso, que foi julgada inconstitucional, justamente em razão da desproporção entre o montante que se esperava arrecadar e os custos das atividades fiscalizatórias (ADI nº 7.400; Relator Min. Luís Roberto Barroso, DJe: 25/03/2024). Neste julgado, entendeu-se pela “desproporcionalidade entre o valor cobrado e o custo da atividade estatal de exercício do poder de polícia a que se refere o tributo, o que implica a sua inconstitucionalidade”, firmando-se a tese de que “é inconstitucional a instituição de taxa de polícia que exceda flagrante e desproporcionalmente os custos da atividade estatal de fiscalização”.

De modo similar, no julgamento da TFRM do Estado do Pará (ADI 4.786/PA, Rel. Min. Nunes Marques, Pleno, DJ 14/10/2022), afirmou o Min Nunes Marques que “Conforme jurisprudência desta Corte, a taxa, enquanto contraprestação a uma atividade do poder público, não pode superar a relação de razoável equivalência que deve existir entre o custo real da atuação estatal referida ao contribuinte e o valor que o Estado pode exigir de cada contribuinte, considerados, para esse efeito, os elementos pertinentes às alíquotas e à base de cálculo fixadas em lei”. Não obstante, ressaltou o Ministro que Ante a impossibilidade de calcular cada

centavo a ser empreendido na atividade fiscalizatória, mesmo porque esta pode variar, aceitável que o cálculo da taxa seja feito com alguma folga orçamentária.”

No julgamento da TFPG do Estado do Rio de Janeiro (ADI 5.480/RJ, Rel. Min. Alexandre de Moraes, Pleno, DJ 04/09/2020), o Min. Alexandre de Moraes afirmou que “a Jurisprudência da CORTE afirma que a remuneração das taxas, pela sua natureza contraprestacional, está obrigatoriamente atrelada a uma lógica de razoável equivalência com os custos suportados pelo Estado na fiscalização, embora nada impeça que, ao perseguir alguma entre as várias aproximações possíveis para a quantificação desses gastos, a lei se ampare em características inerentes ao contribuinte fiscalizado”.

Vale, ainda, destacar as palavras do Min. Marco Aurélio Melo, no julgamento da TFRH do Estado do Amapá (ADI 6.211/AP, Rel. Min. Marco Aurélio Mello, Tribunal Pleno, DJ 05/05/2020. Após reconhecer que “a taxa possui caráter contraprestacional e sinalagmático”, concluiu o ministro pela “necessidade de guardar-se, na definição dos valores a serem cobrados, íntima relação com o cumprimento da atividade que lhe dá ensejo, verificada dificuldade ou mesmo impossibilidade de determinar-se com precisão o custo alusivo à atividade estatal, surge viável à Administração Pública estabelecer quantia aproximada, proporcional, vedada a adoção de base de cálculo própria de imposto, na forma do artigo 145, § 2º, da Lei Maior.”

Verifica-se, portanto, que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal apresenta notória uniformidade quanto à exigência de equivalência ou proporcionalidade entre a base de cálculo das taxas de polícia, de um lado, e o custo da atividade fiscalizatória realizada pelo ente público, de outro lado. Ainda que alguns julgados qualifiquem a equivalência como “razoável equivalência”, ou admitam “certa folga orçamentária”, eles são unânimes ao exigir que haja proporcionalidade entre o valor cobrado do sujeito passivo e o custo da atividade fiscalizatória. Longe de ser uma conclusão trivial, ao exigir a equivalência, o STF afasta, de forma cabal, o emprego das taxas de polícia para arrecadação de recursos para custeio das atividades gerais do ente tributante, desiderato este reservado aos impostos (BARRETO, 2020, p. 58).

3.2. A DESUNIFORMIDADE QUANTO À APLICAÇÃO DA EXIGÊNCIA DE EQUIVALÊNCIA

Não obstante a uniformidade da jurisprudência do Pretório Excelso quanto à necessidade de equivalência razoável entre o montante arrecadado com a taxa e o custo da atividade estatal, o mesmo não se pode dizer sobre a forma de averiguar a satisfação desse requisito em diferentes casos concretos.

No julgamento envolvendo a Taxa Minerária do Estado do Mato Grosso (ADI 7.400), o voto condutor do Min. Luís Roberto Barroso procedeu a uma comparação entre as estimativas de arrecadação da exação e os custos da atividade fiscalizatória a ser exercida pela Secretaria de Estado de Desenvolvimento Econômico – SEDEC, indicada pela legislação como a responsável pelo exercício do poder de polícia. Da

perspectiva dos custos da atividade fiscalizatória, o Tribunal examinou especificamente os dispêndios relacionados com atividades de mineração, por parte da referida secretaria. Veja-se:

16. A inicial traz informações sobre previsão orçamentária do Estado acerca das estimativas de arrecadação com a taxa questionada e dos gastos correlatos à atividade fiscalizatória do poder público (doc. 1, fls. 6 a 9). A Mensagem n.º 179, de 09 de dezembro de 2022, do Senhor Governador do Estado do Mato Grosso, que encaminha ao parlamento estadual o projeto de lei da taxa em debate (TFRM), informa que a estimativa positiva de arrecadação com o novo tributo é da ordem de R\$158.878.090,28 (cento e cinquenta e oito milhões, oitocentos e setenta e oito mil, noventa reais e vinte e oito centavos) [4].

(...)

18. Conforme se extrai dos documentos juntados aos autos pela requerente, bem como por meio de consulta às informações constantes dos repositórios eletrônicos oficiais do Estado do Mato Grosso [3], na esteira do quanto aduzido, os custos com o dispêndio global da atividade fiscalizatória, nos termos da lei orçamentária (Lei Estadual nº 12.012/23), estariam estimados em R\$ 97.350.117,00 (noventa e sete milhões, trezentos e cinquenta mil, cento e dezessete reais) para a própria Secretaria de Estado de Desenvolvimento Econômico – SEDEC, órgão indicado como o responsável pelo exercício do poder de polícia relacionado à taxa (TFRM).

19. Pelo quadro síntese de funções e subfunções especificado na lei orçamentária estadual, as despesas da SEDEC vinculadas à mineração totalizam apenas R\$ 12.253.587,00 (doze milhões, duzentos e cinquenta e três mil, quinhentos e oitenta e sete reais), valor que deve ser utilizado para todas as suas atribuições relacionadas à atividade minerária do órgão, e não somente para a fiscalização.

20. Verifica-se, assim, por simples cálculos aritméticos que a projeção de arrecadação indicada pelo Governador do Estado no projeto de lei da Taxa de Controle, Acompanhamento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários – TFRM ultrapassa cerca de 12 (doze) vezes a despesa da Secretaria de Estado de Desenvolvimento Econômico – SEDEC com atividades vinculadas à mineração.

Vê-se que, apesar de ter, adequadamente, considerado os dispêndios específicos da SEDEC com a atividade minerária, o Tribunal não segregou os custos entre outras atividades relacionadas com a mineração e a fiscalização da atividade minerária, sendo que apenas esta última pode ser remunerada mediante a taxa.

Em outros julgados, de forma ainda mais grave, prevaleceu uma comparação entre o valor a ser arrecadado com a taxa de fiscalização de um lado, e a integralidade dos orçamentos de diversas secretarias encarregadas conjuntamente da fiscalização, de outro lado. A título de exemplo, na Ação Direta de Inconstitucionalidade relativa à Taxa de Fiscalização de Recursos Hídricos do Pará (ADI 5.374), o voto condutor do Min. Barroso concluiu no sentido da violação à exigência de equivalência, mas o fez mediante comparação da arrecadação com as despesas totais das secretarias envolvidas no poder de polícia:

“31. Conforme afirma a requerente, a taxa criada pode gerar uma receita para o Estado do Pará muito superior à totalidade orçamentária de todas as despesas autorizadas das seis secretarias de Estado envolvidas com o poder de polícia em questão. No que se refere, mais especificamente, à modificação da base de cálculo promovida pela Lei nº 8.872/2019, a requerente esclarece que, em que pese a nova projeção de arrecadação não exceder o orçamento de todas as aludidas secretarias de Estado, essa quantia supera em muito o total orçamento da Secretaria de Estado de Meio Ambiente e Sustentabilidade (SEMAS), responsável primário pelo exercício do poder de polícia em questão, nos termos do art. 2º da Lei nº 8.091/2014, do Estado do Pará.” (ADI 5.374/PA, Rel. Min. Roberto Barroso, Pleno, DJ 12/03/2021)

Também na ADI 5.480/RJ, relativa à Taxa de Fiscalização de Petróleo e Gás do Estado do Rio de Janeiro, comparou-se a potencial arrecadação da exação com o orçamento total do INEA (Instituto Estadual do Ambiente), órgão responsável pela fiscalização. Veja-se:

Como se viu, no presente caso, o valor da TFFPG “corresponderá a R\$ 2,71 (dois reais e setenta e um centavos) por barril de petróleo extraído ou unidade equivalente de gás extraído a ser recolhida, até o 10º (décimo) dia do mês subsequente” (art. 4º). Segundo documentação anexada aos autos (peça 74), o comparativo entre o valor que seria arrecadado com a TFFPG (R\$ 3.215.008.220,18) e o orçamento anual do INEA (R\$ 467.761.579,00), para o exercício de 2019, revela que a exação superaria em muito o orçamento anual do órgão de fiscalização, pelo que é evidente a desproporcionalidade no tocante ao valor da taxa e o custo da atividade fiscalizatória e o caráter meramente arrecadatório da taxa em questão. Nesses termos, por não cumprir seu papel como tributo contraprestacional, o reconhecimento da inconstitucionalidade material é medida que se impõe. (ADI 5.480/RJ, Rel. Min. Alexandre de Moraes, Pleno, DJ 04/09/2020)

Apesar de os casos em tela terem resultado na declaração de inconstitucionalidade das respectivas taxas, o critério de comparação entre o valor a ser arrecadado com a integralidade dos custos de determinadas secretarias ou órgãos estatais de outra natureza dista de ter a precisão necessária para o controle de constitucionalidade das taxas. Isso porque as secretarias de estado normalmente têm atribuições muito diversas, sendo a fiscalização de uma atividade específica apenas uma das várias atividades por elas exercidas. Desse modo, a comparação entre a integralidade das despesas de uma secretaria de estado com a arrecadação de uma taxa somente identificará os casos de desproporção absolutamente radical, mas poderá negligenciar casos em que a desproporção, embora configurada, seja menos intensa.

Ainda examinando os julgados do STF sobre o tema em questão, nota-se a existência de uma terceira linha de exame da equivalência, especialmente demonstrada nos autos da ADI 4.786/PA, que tratou da Taxa Minerária do Estado do Pará. Neste julgado, o voto do Relator, Min. Nunes Marques, apenas ratificou os dados de despesas atreladas à TFRM constantes do “Relatório de Análise de Contas do Governador do Estado do Pará” do exercício de 2019, conforme o qual as receitas da TFRM seriam da ordem de R\$ 521MM e as despesas da ordem de R\$ 441,7MM. Contudo, o próprio relatório em questão demonstra que a maior parte das despesas em questão foi realizada em pagamento de pessoal, conservação de

rodovias e construção de pontes, atividades estas que, ou possuem relação apenas parcial com a fiscalização mineral ou não possuem qualquer relação. Veja-se:

Tabela 3.49 – Ranking das ações realizadas com recursos da TFRM – 2019.

(Em R\$ milhares)

Projetos Atividades - Ações	Despesa Processada	A.V. %
Operacionalização das ações de recursos humanos	304.293	68,88
Conservação de rodovias	41.413	9,37
Construção de pontes	20.558	4,65
Recuperação de pontes	17.236	3,90
Concessão de auxílio alimentação	8.504	1,92
Restauração de rodovias	5.507	1,25
Contribuição ao programa de formação do patrimônio - Pasep	5.237	1,19
Construção de rodovias	4.633	1,05
Reforma e adequação de infraestrutura aeroviária	4.584	1,04
Implantação de educação tecnológica	4.050	0,92
Pavimentação, recuperação e drenagem de vias	4.007	0,91
Gestão do Espaço São José Liberto – Polo Joalheiro	3.811	0,86
Operacionalização das ações administrativas	3.516	0,80
Gestão de tecnologia da informação e comunicação	3.290	0,74
Gestão fazendária	3.173	0,72
Construção de unidade habitacional	2.142	0,48
Construção de unidades prisionais	1.752	0,40
Realização de ações da polícia judiciária	1.032	0,23
Concessão de auxílio transporte	962	0,22
Realização de obras de abastecimento de água	874	0,20
Apoio à construção e adequação de espaços	822	0,19
Macrodrenagem da bacia do Tucunduba	278	0,06
Apoio à verticalização das cadeias produtivas	89	0,02
Gestão das atividades de pesquisa, lavra e exploração	29	0,01
Apoio à verticalização da cadeia produtiva	4	0,00
Desenvolvimento de competências e habilidades	1	0,00
Total	441.795	100,00

Fonte: Siafem, 2019

Percebe-se, portanto, que a maioria do STF, neste julgado, entendeu que o simples fato de haver despesas governamentais das mais diversas naturezas que estavam sendo custeadas pela taxa seria suficiente para demonstrar a sua equivalência. Sequer se chegou a questionar qual seria a relação entre a conservação de rodovias, a construção de pontos, a reforma da infraestrutura aeroportuária e a rubrica genérica “operacionalização das ações de recursos humanos” com a fiscalização minerária.

Nesse mesmo julgado, ao acompanhar a maioria, o voto do Min. Edson Fachin reputou que a mera existência de um liame razoável ou intuitivo entre a quantidade de minério extraído e o custo da fiscalização da mineração seria suficiente para assentar a constitucionalidade da taxa. Veja-se:

“Com assento na jurisprudência do STF, conclui-se não ser desproporcional a base de cálculo referente à TFRM imposta pela lei impugnada, haja vista que traduz liame razoável entre a quantidade de minério extraído e o dispêndio de recursos públicos com a fiscalização dos

contribuintes”(...) “Nesse quadro, remanesce o desafio imposto pela juridicidade dos princípios tributários da proporcionalidade e da retributividade. De todo modo, reputo que a lei impugnada não padece de vícios de inconstitucionalidade quanto a esses aspectos, ao fundamento de existir um liame razoável (ou “intuitivo” nas palavras de Deborah Duprat) entre a quantidade de minério extraído e o dispêndio da atividade estatal para com a fiscalização dos contribuintes.” (ADI 4.786/PA, Rel. Min. Nunes Marques, Pleno, DJ 14/10/2022)

Reversamente, ainda nesse mesmo julgamento sobre a TFRM-PA e também no julgamento da Taxa Minerária do Estado de Minas Gerais, os votos vencidos dos Ministros André Mendonça e Roberto Barroso declaravam a inconstitucionalidade das taxas ante a sua desproporcionalidade. Trata-se de votos proferidos em face do mesmo contexto processual e probatório que conduziu a maioria à conclusão diametralmente oposta. No caso específico do voto do Min. Barroso, este demonstrou que o próprio exame da equivalência considerando os dispêndios totais das secretarias de estado incumbidas da fiscalização implicaria a declaração de inconstitucionalidade das taxas em questão. Senão, veja-se:

“Como consequência, assim penso, Presidente, tem que haver uma proporcionalidade - claro que não há uma equivalência plena - entre o valor cobrado a título de taxa e o custo da atividade estatal de fiscalização. No caso de Minas Gerais, que não é diferente dos outros casos discutidos - o do Pará, igualmente -, há uma evidente desproporcionalidade. Da minha leitura, para se ficar no caso de Minas Gerais, as três secretarias responsáveis pela fiscalização - as três! - tinham orçamento de 157 milhões para a fiscalização de toda a matéria relacionada ao meio ambiente e demais atribuições da secretaria. O valor da taxa arrecadada era de 450 milhões.

Portanto, Ministro Gilmar, arrecada-se um valor que é o triplo do das três secretarias que fiscalizam a matéria, e elas não fiscalizam apenas isso, mas muitas outras coisas.

Percebe-se, portanto, que, embora o reconhecimento da exigência de equivalência seja uniforme nos julgados do STF, em diferentes julgados se verifica a comparação entre a arrecadação (efetiva ou potencial) da taxa de polícia, com: (i) a parcela dos custos da secretaria de estado incumbida da fiscalização com atividades relacionadas ao setor econômico gravado pela taxa, sem limitar-se à fiscalização (TFRM-MT); (ii) os dispêndios totais das secretarias de estado incumbidas da fiscalização; (iii) gastos estatais diversos custeados pela taxa.

4. PRINCÍPIO DA TRANSPARÊNCIA E O EXAME DA EQUIVALÊNCIA DAS TAXAS DE POLÍCIA

Parece haver mais de um motivo para a falta de uniformidade da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, no tocante ao exame de equivalência ou proporcionalidade entre as taxas de polícia e os custos das atividades de fiscalização a serem cobertos por sua arrecadação.

De um lado, a falta de uniformidade nos julgados que examinam a equivalência entre as taxas de polícia e a atividade fiscalizatória por si custeada decorre da falta de transparência dos próprios entes tributantes (estaduais, no caso das ADIs examinadas), cujas leis referem-se, genericamente, à atividade de fiscalização, sem identificar, pontualmente, as despesas custeadas pelas taxas.

O exame das ADIs recentemente julgadas pelo Supremo Tribunal Federal acerca da matéria demonstra haver uma grande dificuldade em se individualizar os custos da atividade fiscalizatória a serem cobertos pela taxa de fiscalização. Esse parece ser o principal motivo de os julgados procederem ao exame de equivalência mediante referência a dados genéricos, como o orçamento integral de determinadas secretarias de estado, que exercem as mais diversas funções, para além da atividade fiscalizatória a que se refere a taxa.

Nesse contexto, a exigência constitucional de equivalência entre as taxas e os custos da atividade fiscalizatória deve ser interpretada em conjunto com o Princípio da Transparência, inserido no § 3º do art. 145 da Constituição Federal pela Emenda Constitucional nº 132/2023, que promulgou a Reforma Tributária do Consumo.

Conforme leciona Humberto Ávila, o Princípio da Transparência, que já vinha implícito no Texto Constitucional anterior, “estabelece um ideal de acessibilidade, cognoscibilidade e participatividade do cidadão com relação aos processos institucionais de positivação do Direito” (ÁVILA, 2025, p. 257). Ainda nas palavras deste autor, o princípio da transparência diz respeito à “acessibilidade, cognoscibilidade e influência relativamente àquilo que é relevante para o exercício de direitos fundamentais pelo cidadão e para a atuação estatal” (ÁVILA, 2025, p. 258).

No caso das taxas de polícia, o Princípio da Transparência exige que os cidadãos tenham acesso aos custos efetivos da atividade de fiscalização que se pretende custear. Longe de ser um objetivo inalcançável, trata-se de desiderato plenamente atingível de diversas formas, como o maior detalhamento dos custos de fiscalização nas orçamentárias ou mesmo a transparência dos custos atrelada à própria base de cálculo da taxa.

Nesta última linha, cumpre destacar a Lei Estadual do Maranhão nº 12.165, de 19 de dezembro de 2023, que alterou a Lei estadual 11.867/2022, cujo art. 20 criara a “Taxa de Controle e Monitoramento Ambiental da Atividade de Transporte Ferroviário de Recursos Minerais no Estado do Maranhão- TMTF”. Em seu lugar, foi instituída a “Taxa de Controle e Monitoramento Ambiental da Atividade Portuária envolvendo Recursos Minerais no Estado do Maranhão- TMP”, cujo gato

gerador se manteve idêntico, consistindo no “exercício regular do poder de polícia ambiental conferido ao Estado, na movimentação portuária” de minério de ferro e bauxita.

Originalmente, o art. 26 da Lei 11.867/2022 previra a que a base de cálculo da TMTF corresponderia a “R\$ 4,00 (quatro reais) por tonelada do minério transportado no Estado”. Trata-se de uma base de cálculo vinculada à atividade do contribuinte (extração mineral), a qual, embora admitida pelo STF (Súmula Vinculante nº 29), implica opacidade relativamente ao exame de equivalência entre a arrecadação da taxa e os custos de fiscalização. Nesse contexto, conforme a Mensagem nº 129/2023, acostada ao Projeto de Lei que deu origem à Lei Estadual 12.165/2023, um dos objetivos da modificação da legislação estadual foi estabelecer uma relação de equivalência e proporcionalidade entre a taxa e os custos da fiscalização por ela remunerada. Veja-se:

Ademais, visa estabelecer uma relação de equivalência e proporcionalidade dos montantes arrecadados com os custos do exercício do poder de polícia que consubstancia a sua causa, nos termos do art. 145, I, da Constituição Federal, e do art. 77 do Código Tributário Nacional.

Com as alterações promovidas pela Lei Estadual 12.165/2023, a base de cálculo passou a ser expressa em “Unidades Fiscais de Referência do Estado do Maranhão - UFR-MA” por “quilômetro quadrado de área de porto destinado à movimentação de minérios no Estado”. Veja-se:

Art. 26. O valor da TMP corresponderá a 2.457,10 (duas mil, quatrocentos e cinquenta e sete e um décimo) Unidades Fiscais de Referência do Estado do Maranhão - UFR-MA para cada quilômetro quadrado de área de porto destinado à movimentação de minérios no Estado, por mês.

§ 1º O valor definido no caput corresponde ao somatório da estimativa de custos de fiscalização ambiental mensal para cada quilômetro quadrado de porto, considerando:

I - alocação de 10 (dez) horas de servidores da SEMA: 857,10 (oitocentas e cinquenta e sete e um décimo) Unidades Fiscais de Referência do Estado do Maranhão - UFR-MA;

II - custos associados aos meios tecnológicos para viabilizar a fiscalização: 1.000 (mil) Unidades Fiscais de Referência do Estado do Maranhão - UFR-MA; e

III - custos administrativos gerais diretamente relacionados à atividade de fiscalização 600 (seiscentas) Unidades Fiscais de Referência do Estado do Maranhão - UFR-MA.

§ 2º O valor anual da TMP para cada contribuinte não poderá ultrapassar percentual do valor total das despesas da Secretaria de Estado de Meio

Ambiente e Recursos Naturais (código 20101) estimadas pela Lei Orçamentária Anual para o exercício financeiro, que deverá ser disponibilizada no Portal da Secretaria de Estado do Planejamento e Orçamento (Seplan), conforme regulamentação a ser fixada em decreto do Poder executivo.

§ 3º O contribuinte cessará os recolhimentos mensais da TMP quando atingido o limite de que trata o § 2º.

Nos termos dos arts. 1º e 2º da Lei 11.980/2023, a UFR-MA foi fixada originalmente em R\$ 1,00 (um real), sendo objeto de atualização anual pela Secretaria de Estado de Fazenda, conforme o IPCA-E.

Percebe-se que a redação do dispositivo transcrito permite que se verifique, especificamente, quais os custos administrativos que serão cobertos pela taxa. Com isso, o contribuinte possui total transparência acerca dos dispêndios que se visa a custear, inclusive em relação à sua razoabilidade. O indicativo da base de cálculo da taxa foi definido em UFR-MA por quilômetro quadrado da área do porto que será fiscalizado. Para cada unidade de medida dessa natureza, foram especificados os custos alocados, consistentes em dez horas de trabalho de servidores públicos, montante relacionado aos custos tecnológicos e valor relacionado aos custos administrativos.

Trata-se de Lei Estadual que atende aos reclamos do Princípio da Transparência, quando aplicado à fixação da base de cálculo das taxas de fiscalização. Conforme exposto supra, esta é uma das possíveis formas de se atender o ideal de transparência. Outra forma seria o detalhamento dos custos atrelados à fiscalização nas leis orçamentárias estaduais, por exemplo. Não obstante, a Lei Maranhense demonstra como a transparência pode ser promovida no próprio diploma normativo instituidor da taxa.

De outro lado, ainda que os entes tributantes não atendam ao Princípio da Transparência, relativamente ao custo das atividades fiscalizatórias a serem cobertos por determinada taxa, incumbe ao Poder Judiciário exigir a transparência, sob pena de julgamento de inconstitucionalidade da taxa também em razão da violação a este princípio, para além do art. 145, II e § 2º, da Constituição Federal.

Isso porque a opacidade dos dispêndios a serem custeados pela taxa não pode limitar a capacidade de o Poder Judiciário examinar a efetiva equivalência das taxas, sob pena de a maior inconstitucionalidade (violação à transparência e à equivalência) ser recompensada.

Nesse sentido, merece destaque o fato de que a Lei 9.868/1999, que disciplina a Ação Direta de Inconstitucionalidade e a Ação Declaratória de Constitucionalidade, perante o Supremo Tribunal Federal, confere meios adequados para a perquirição dos custos da atividade fiscalizatória a ser custeada por taxas. O art. 6º deste diploma legal estabelece que “o relator pedirá informações aos órgãos ou às autoridades das quais emanou a lei ou o ato normativo impugnado”. Entretanto, caso essas informações não sejam suficientes, é dado ao

relator “requisitar informações adicionais, designar perito ou comissão de peritos para que emita parecer sobre a questão, ou fixar data para, em audiência pública, ouvir depoimentos de pessoas com experiência e autoridade na matéria” (art. 9, § 1º).

Desse modo, o Poder Judiciário possui meios para exigir transparência efetiva dos entes tributantes acerca dos custos do poder de polícia a ser coberto por taxas, caso estes não sigam o exemplo virtuoso da Lei Maranhense acima referida, em integral atendimento às exigências do Princípio da Transparência.

5. CONCLUSÃO

Em linha com o disposto no art. 145, I e § 2º da Constituição Federal, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal apresenta grande uniformidade quanto à exigência de equivalência ou proporcionalidade entre a base de cálculo das taxas de polícia, de um lado, e o custo da atividade fiscalizatória realizada pelo ente público, de outro lado. Ainda que alguns julgados qualifiquem a equivalência como “razoável equivalência”, ou admitam “certa folga orçamentária”, eles são unânimes ao exigir que haja proporcionalidade entre o valor cobrado do sujeito passivo e o custo da atividade fiscalizatória. Longe de ser uma conclusão trivial, ao exigir a equivalência, o STF afasta, de forma cabal, o emprego das taxas de polícia para arrecadação de recursos para custeio das atividades gerais do ente tributante, desiderato este reservado aos impostos

Embora o reconhecimento da exigência de equivalência seja uniforme nos julgados do STF, em diferentes julgados se verifica a comparação entre a arrecadação (efetiva ou potencial) da taxa de polícia, com: (i) a parcela dos custos da secretaria de estado incumbida da fiscalização com atividades relacionadas ao setor econômico gravado pela taxa, sem limitar-se à fiscalização (TFRM-MT); (ii) os dispêndios totais das secretarias de estado incumbidas da fiscalização; (iii) gastos estatais diversos custeados pela taxa.

De um lado, essa falta de uniformidade da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, no tocante ao exame de equivalência ou proporcionalidade entre as taxas de polícia e os custos das atividades de fiscalização a serem cobertos por sua arrecadação, pode ser explicada pela opacidade da própria legislação estadual ou municipal. Assume relevância, neste passo, a exigência derivada do Princípio da Transparência (CF/88, art. 145, § 3º, inserido pela EC 132/2023), que exige que os cidadãos tenham acesso aos custos efetivos da atividade de fiscalização que se pretende custear, no tocante às taxas de polícia. Longe de ser um objetivo inalcançável, trata-se de desiderato plenamente atingível de diversas formas, como o maior detalhamento dos custos de fiscalização pelas orçamentárias ou mesmo a transparência dos custos atrelada à própria base de cálculo da taxa, como demonstra o exemplo da Lei Estadual do Maranhão nº 12.165, de 19 de dezembro de 2023.

De outro lado, o Poder Judiciário possui meios para exigir transparência efetiva dos entes tributantes acerca dos custos do poder de polícia a ser coberto por taxas, especialmente em julgamentos de Ações Diretas de Inconstitucionalidade e Ações Declaratórias de Constitucionalidade, nos termos do art. 9º, § 1º da Lei 9.868/99.

Em todo caso, longe de justificar a permanência das taxas, em razão da sua presunção de constitucionalidade ou qualquer outro fundamento, a opacidade dos gastos públicos específicos com a fiscalização a serem custeados pelas taxas de polícia justifica a declaração de sua inconstitucionalidade, por violação ao Princípio da Transparência, para além do art. 145, II e § 2º, da Constituição Federal.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

ÁVILA, Humberto. As Taxas e sua Mensuração. In. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 204. São Paulo: Dialética, 1995.

_____. *Teoria da Segurança Jurídica*. 7. ed. São Paulo: Malheiros/JusPodivm, 2025.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

_____. *Uma introdução à ciência das finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BARRETO, Aires Fernandino. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986.

BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2020.

BIRK, Dieter; DESENS, Marc; TAPPE, Hennig. *Steuerrecht*. 24. Ab. Heidelberg: CF. Müller, 2021.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário. Linguagem e Método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

FALSITTA, Gaspare. *Corso Istituzionale di diritto tributario*. 7. ed. Milano: CEDAM/Wolters Kluwer, 2019.

LA ROSA, Salvatore. *Principi di Diritto Tributario*. 5. ed. Torino: Giappichelli, 2016.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2024.



SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim; SEER, Roman et al. *Steuerrecht*. 24. Auflage. Köln, O. Schmidt, 2021.

