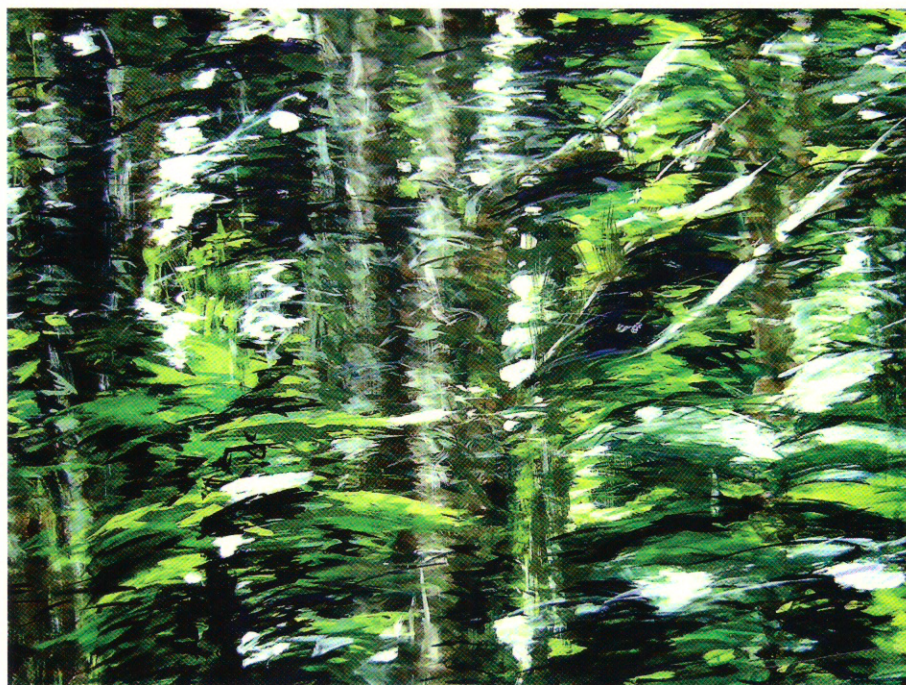


ISSN 1413-7097

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



205

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

ISSN 1413-7097

205

(OUTUBRO - 2012)

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretores da Editora Dialética
Lidia Lobello de Oliveira Rocha
Valdir de Oliveira Rocha
Denise Lobello de Oliveira Rocha
Trevisan

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars e Dialética

Capa (fundo)
Detalhe da obra "100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Impressão
Edições Loyola

Indexação em base de dados nacionais:
RVBI (Periódicos) - Senado Federal
(www.senado.gov.br/sicon)

Rede de bibliotecas depositárias:
Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal
de Justiça, Conselho da Justiça Federal,
Tribunal Regional Federal da 1ª, 2ª, 4ª e 5ª
Regiões



Marco Aurélio Rey

é o autor da obra cujo detalhe é reproduzido
em destaque na capa desta edição. Trata-se de
pintura em *gouache*, do acervo da Galeria Arte
Aplicada, de São Paulo.

Na página inicial do site
www.dialetica.com.br

canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque
exemplares anteriores da

Revista Dialética de Direito Tributário.

Complete sua coleção.

Os acórdãos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.

Rua Sena Madureira, 34

CEP 04021-000 - São Paulo - SP

e-mail: atendimento@dialetica.com.br

Fone/fax (0xx11) 5084-4544

www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina

Alberto Lopes de Oliveira Junior - A defesa do meio ambiente e o sistema tributário nacional: análise da Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental - TCFA

I - Introdução. II - O sistema tributário nacional. III - A Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental - TCFA. IV - Conclusão

7

Andréia Cristina Bezerra e Pedro Guilherme Modenese Casquet - Apontamentos sobre a incidência de ITBI e ITCMD na partilha desigual de bens decorrentes de herança ou da extinção do regime conjugal de bens

I - Introdução e colocação do problema. II - Considerações sobre a competência tributária para exigência do ITBI. III - O conceito de patrimônio comum e monte-mor atribuídos pelo Código Civil. A impossibilidade de se dissociar apenas os imóveis de tais conceitos para sobre eles exigir o ITBI. Vedação do art. 110 do CTN. IV - O conceito de transmissão onerosa contido na carta política. Impossibilidade de exigência do imposto sobre atos não onerosos. V - À guisa de conclusão

19

Felipe Alexandre Ramos Breda - Ônus probatório nas lides tributário-aduaneiras

I. Temática. II. Escopo do Direito Aduaneiro. III. Objeto da lide tributário-aduaneira. IV. Processualidade da lide tributário-aduaneira e sua problemática. V. O ônus probatório e as lides tributário-aduaneiras

27

Florence Haret - PIS e Cofins sobre vendas inadimplidas: breves considerações sobre o julgamento do RE 586.482/RS

1. Introdução. 2. Tributação do PIS e da Cofins. 3. Conceito jurídico de renda. 4. Venda inadimplida como hipótese de presunção jurídica absoluta e não ficção jurídica. 5. Regimes jurídicos e presunções absolutas: ainda sobre o direito de opção prévia. 6. Conclusão

41

Ives Gandra da Silva Martins - Mercadorias fabricadas e comercializadas dentro da Zona Franca de Manaus - Imunidade constitucional da Cofins e do PIS - Artigo 40 do ADCT da CF

54

Joel Gonçalves de Lima Junior - Interrupção da prescrição na execução fiscal: Súmula nº 106/STJ e a recente decisão da Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça

1. Introdução. 2. Decisão da Corte Especial do STJ. 3. Ainda sobre a reserva da lei complementar. 4. Problema da contradição entre decisões judiciais. 5. Conclusão

70

Leonardo Freitas de Moraes e Castro - Beneficiário efetivo no Direito Tributário Brasileiro: escopo e limites do artigo 26, parágrafo 1º, da Lei nº 12.249/2010 nas operações internacionais

1. Beneficiário efetivo no Direito Tributário Internacional: origem, conceito e finalidade. 2. Beneficiário efetivo na legislação tributária brasileira: escopo de aplicação e alcance restritos. 3. Beneficiário efetivo na jurisprudência brasileira: situações prévias ao artigo 26 da Lei nº 12.249/2010. 4. Conclusão

85

Maria Rita Ferragut - Cláusula FOB, operação triangular e a prova no ICMS

1. Introdução. 2. Operações interestaduais sujeitas à cláusula FOB. 3. Operação triangular e o ICMS

99

PARECERES

Mineração. Taxa pelo Exercício do Poder de Polícia. Competência dos Estados. Lei nº 19.976, do Estado de Minas Gerais

Hugo de Brito Machado
Hugo de Brito Machado Segundo

Os Estados estão constitucionalmente autorizados ao exercício do poder de polícia sobre as atividades de pesquisa e exploração de recursos hídricos e minerais em seus territórios.

O controle, o monitoramento e a fiscalização das atividades de pesquisa, de lavra, de exploração e de aproveitamento de recursos minerários configuram o exercício do poder de polícia, como definido pelo art. 78 do Código Tributário Nacional. E o Estado-membro pode instituir taxa que tenha como fato gerador esse exercício do poder de polícia, sem que esteja invadindo competência privativa da União, nem violando o art. 176 da Constituição Federal.

A escolha da tonelada de minério bruto extraído é compatível com a natureza jurídica da taxa, até porque de certa forma se presta para dimensionar a atuação estatal submetida ao controle, monitoramento e fiscalização do Estado.

A taxa instituída pela Lei mineira nº 19.976/2001 tem natureza jurídica inteiramente diversa de um imposto como o ICMS, porque não incide sobre operação com bens ou prestação de serviços, não é quantificada em razão do valor de operações ou preço de serviços. E também não se confunde com a contribuição de intervenção no domínio econômico.

Consulta

Consulta-nos o *Estado de Minas Gerais*, por intermédio do seu advogado geral adjunto, Dr. *Alberto Guimarães Andrade*, sobre a constitucionalidade da Lei nº 19.976, de 27 de dezembro de 2011, que institui a Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerais - CERM.

Reporta-se à inconformação existente em alguns empresários da mineração e à possibilidade de ingresso destes em Juízo para o questionamento da constitucionalidade da referida lei. Fornece-nos para exame o texto da lei em questão e alguns documentos com manifestações de juristas que apoiariam a tese afirmativa de sua inconstitucionalidade, e pede o nosso parecer, expondo e, a final, perguntando o seguinte:

“Trata-se da Lei mineira nº 19.976, de 27 de dezembro de 2011, que instituiu a Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de



Hugo de Brito Machado
é Professor Titular (Aposentado) da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará.



Hugo de Brito Machado Segundo
é Professor Adjunto da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará.

Recursos Minerais - TFRM, e o Cadastro Estadual de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários - CERM.

Ressalte-se que a exploração e o aproveitamento de recursos minerários possuem grande importância para a economia mineira e que o Estado, para garantir uma exploração sustentável, assegurando os interesses coletivos, utiliza uma grande estrutura para controlá-las, monitorá-las e fiscalizá-las.

O poder de polícia será exercido pelos seguintes órgãos e entidades:

I - Secretaria de Estado de Desenvolvimento Econômico, para:

- a) planejamento, organização, direção, coordenação, execução, controle e avaliação das ações setoriais relativas à utilização de recursos minerários, à gestão e ao desenvolvimento de sistemas de produção, transformação, expansão, distribuição e comércio de bens minerais;
- b) registro, controle e fiscalização de autorizações, licenciamentos, permissões e concessões para pesquisa, lavra, exploração e aproveitamento de recursos minerários;
- c) controle, monitoramento e fiscalização das atividades de pesquisa, lavra, exploração e aproveitamento de recursos minerários;
- d) defesa dos recursos naturais;

II - Secretaria de Estado de Meio Ambiente e Desenvolvimento Sustentável, Fundação Estadual do Meio Ambiente, Instituto Estadual de Florestas e Instituto Mineiro de Gestão das Águas, que compõem o Sistema Estadual de Meio Ambiente e Recursos Hídricos, para:

- a) aplicação das normas de preservação, conservação, controle e desenvolvimento sustentável dos recursos naturais, entre os quais o solo e o subsolo, e zelo pela observância dessas normas, em articulação com outros órgãos;
- b) identificação dos recursos naturais do Estado, compatibilizando as medidas preservacionistas e conservacionistas com a exploração racional, conforme as diretrizes do desenvolvimento sustentável;
- c) planejamento, organização e promoção das atividades de controle e fiscalização referentes ao uso dos recursos naturais do Estado, entre os quais o solo e o subsolo;
- d) defesa do solo e dos recursos naturais;

III - Secretaria de Estado de Ciência, Tecnologia e Ensino, para promoção do levantamento sistemático de oferta e demanda de ciência e tecnologia no Estado e difusão de informações para órgãos e entidades cujas atividades se enquadrem sua área de competência.

Em razão das ponderações que têm sido feitas, antes e após a publicação da lei, por entidades e juristas, algumas contrárias à constitucionalidade do tributo, submetemos a V. Sa. os seguintes questionamentos:

- a) Insere-se na competência dos Estados, ainda que de forma concorrente, o exercício do poder de polícia sobre a atividade, realizada nos seus respectivos territórios, de pesquisa, lavra, exploração ou aproveitamento de recursos minerários, considerando o disposto no art. 23, XI, 24, V e VI, e 174, todos da Carta da República?
- b) Sendo positiva a resposta ao quesito anterior, o poder de polícia, exercido pelo Estado, pode abranger o controle, o monitoramento e a fiscalização das atividades de pesquisa, lavra, exploração e aproveitamento de recursos minerários?
- c) As atividades referidas no quesito anterior caracterizam poder de polícia nos termos do art. 78 do Código Tributário Nacional?
- d) Sendo positiva a resposta aos quesitos anteriores, o Estado pode instituir taxa que tenha como fato gerador o exercício regular do poder de polícia sobre a atividade de pesquisa, lavra, exploração ou aproveitamento de recursos minerários, objetivando o controle, monitoramento e fiscalização de tais atividades?
- e) A lei mineira nº 19.976, de 27 de dezembro de 2011, trata de matérias de competência privativa da União, nos termos do art. 22, XII, ou viola o disposto no art. 176, todos da Constituição da República?
- f) É adequada a grandeza escolhida para a base de cálculo prevista na Lei mineira nº 19.976, de 2011, com a natureza jurídica de taxa? Isto é, há compatibilidade entre a base de cálculo indicada na lei (tonelada de mineral ou minério bruto extraído) e o fato gerador da taxa (exercício regular do poder de polícia sobre a atividade de pesquisa, lavra, exploração ou aproveitamento de

recursos minerários, objetivando o controle, monitoramento e fiscalização de tais atividades)?
g) A taxa prevista na Lei mineira nº 19.976, de 2011, tem a mesma natureza jurídica de um imposto que incide sobre operações, como o ICMS?

h) Confunde-se a taxa prevista na Lei mineira nº 19.976, de 2011, com a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico prevista no art. 149 da Constituição Federal?

i) A taxa prevista na Lei mineira nº 19.976, de 2011, viola o disposto no art. 152 da CF ao tratar de forma diferenciada o minério objeto de industrialização no Estado? Estaria tal diferenciação compreendida na extrafiscalidade, inclusive em razão da necessidade de reduzir as desigualdades sociais e regionais (art. 3º, III, da CF)?

j) O fato de a hipótese de incidência da taxa se referir à atividade de pesquisa, lavra, exploração ou aproveitamento de apenas alguns recursos minerários estaria ferindo o princípio da isonomia ou se trata de faculdade compreendida na competência tributária, inclusive em razão da extrafiscalidade? Atenderia ao disposto no art. 152, I, da Constituição mineira?

k) As isenções previstas no art. 7º da Lei mineira nº 19.976, de 2011, violam o princípio da isonomia ou se trata de faculdade compreendida na competência tributária, inclusive em razão da extrafiscalidade? Atenderia ao disposto no art. 152, I, da Constituição mineira?

l) A Lei mineira nº 19.976, de 2011, apresenta inconstitucionalidade no que se refere a aspectos relacionados com a vinculação ou destinação das receitas auferidas com a taxa por ela instituída?"

Examinamos a lei em referência, bem como algumas das manifestações sobre sua possível inconstitucionalidade, e passamos a emitir o nosso

Parecer

1. Competência dos Estados e os Recursos Hídricos e Minerais

1.1. Competência comum da União e dos Estados

A Constituição Federal estabelece que é competência comum da União, dos Estados e dos Municípios, "registrar, acompanhar e fiscalizar as concessões de direitos de pesquisa e exploração de recursos hídricos e minerais em seus territórios" (art. 23, inciso XI). É da maior evidência, portanto, que aos Estados está atribuída competência para o exercício do poder de polícia sobre as atividades de pesquisa e exploração de recursos hídricos e minerais em seus territórios. Embora os recursos minerais existentes no subsolo pertençam à União, é inegável que sua exploração demanda o uso do solo, o qual não raro é degradado em virtude dela, o que justifica plenamente a competência comum em questão.

Realmente, o poder de polícia, conforme adiante será explicado, é o poder estatal de impor limitações ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público. Atividades que não são inteiramente próprias da denominada iniciativa privada. Atividades que se colocam na linha de fronteira entre o público e o privado, pois são constitucionalmente reservadas ao Estado, mas este pode delegar o seu desempenho às empresas, que ficam submetidas ao poder de polícia do Estado, em razão do interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, bem como à disciplina da produção e do mercado.

Nos termos da vigente Constituição Federal, como se vê claramente expresso em seu art. 23, inciso XI, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios têm competência concorrente para "registrar, acompanhar e fiscalizar as concessões de direitos de pesquisa e exploração de recursos hídricos e minerais em seus territórios". Em outras palavras, os Estados estão constitucionalmente autorizados ao exercício do poder de polícia sobre as atividades de pesquisa e exploração de recursos hídricos e minerais em seus territórios.¹

¹ Nesse sentido, em parecer cujos fundamentos, conquanto construídos à luz da legislação do Estado do Pará, são no todo aplicável ao presente caso, confira-se: MARTINS, Ives Gandra da Silva. "Taxa de fiscalização mineral do estado do Pará - Exercício de competência impositiva outorgada pela Constituição Federal (arts. 23, XI, e 145, II) - Exação constitucional". *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 200. São Paulo: Dialética, 2012, pp. 110 e ss. No alu-

1.2. Competência legislativa concorrente

A Constituição Federal também estabelece que compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre “produção e consumo”, e sobre “florestas, caça, fauna, conservação da natureza, defesa do solo e dos recursos naturais, proteção do meio ambiente e controle da poluição” (art. 24, incisos V e VI).

Como se vê, além de atribuir à União e aos Estados, competência comum para o exercício do poder de polícia sobre a atividade de pesquisa, lavra e exploração ou aproveitamento de recursos minerais, a Constituição Federal atribui também à União e aos Estados, competência concorrente para legislar sobre tais atividades. E diz ainda que no âmbito da competência concorrente, a União limitar-se-á a estabelecer normas gerais (parágrafo 1º do art. 24), o que evidentemente tem o objetivo de manter uma certa uniformidade do disciplinamento em todo o País, porque, como ensina Manoel Gonçalves Ferreira Filho, normas gerais “são princípios, bases, diretrizes que hão de presidir todo um sistema jurídico”.²

1.3. O Estado como agente normativo e regulador

É evidente a distinção entre a propriedade das jazidas, em lavra ou não, e demais recursos minerais que, nos termos do art. 176 da Constituição Federal pertencem à União, e a atividade de pesquisa, lavra e exploração ou aproveitamento de recursos minerais, que pode e geralmente é exercida por empresas privadas. E ainda, a distinção entre o ato de concessão, que evidentemente só o proprietário - a União - pode praticar, com a atividade normativa e reguladora, que nos termos da Constituição Federal deve ser exercida também pelos Estados.

A Constituição é um sistema de normas que, exatamente por constituírem um sistema, devem ser interpretadas com a utilização do método ou elemento que os especialistas em hermenêutica denominam *sistêmico*, vale dizer, devemos adotar para cada norma o significado que a coloque em harmonia com as demais. Assim, e tendo em vista o exposto nos itens precedentes, não pode haver dúvida de que a competência para atuar como agente normativo e regulador da atividade de pesquisa, lavra e exploração ou aproveitamento de recursos minerais, além de ser, até certo ponto, da União, pertence também e especialmente aos Estados, que ao exercê-la desempenham típico poder de polícia.

1.4. O poder de polícia

Realmente, poder de polícia, ou para ser mais exato, o seu exercício, é a atividade administrativa estatal que, em razão do interesse público concernente, entre outras coisas, à disciplina da produção e do mercado e ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, regula a atividade do denominado setor privado.

Voltaremos a nos referir ao poder de polícia no item seguinte, ao examinarmos a taxa como espécie de tributo. Entretanto, do que até aqui foi afirmado já podemos concluir que a atividade dos Estados no desempenho da competência que lhes atribui o art. 23, inciso XI, da Constituição Federal, configura, sem nenhuma dúvida, típico exercício do poder de polícia.

dido parecer, a justificar esse poder de fiscalização, Ives lembra: “todos têm pleno conhecimento do que representa a exploração de recursos minerais, os problemas de infraestrutura que surgem, os impactos a regiões com diversos Municípios em nível de aumento de população, deterioração ambiental, o que leva, não poucas vezes, a se instaurar situação semelhante ao ‘far-west’ americano, como a exploração do ouro, em Serra Pelada, tem demonstrado.” (*Op. cit.*, p. 121).

² FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Comentários à Constituição Brasileira de 1988*. V. 1. São Paulo: Saraiva, p. 195.

2. A Taxa como Espécie de Tributo

2.1. Taxa como tributo vinculado

Muitos se referem à taxa qualificando-a como tributo de natureza contraprestacional. Na verdade, porém, a taxa é um tributo vinculado a uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Nem sempre contraprestacional, ao menos se entendermos que a contraprestação caracteriza-se pela reciprocidade de vantagens, pois em se tratando de taxa vinculada ao exercício do poder de polícia não decorre vantagem para o contribuinte, mas limitações a seus direitos e interesses.

Sobre o tema, um de nós, invocando a autoridade de Aliomar Baleeiro, já escreveu:

“A propósito do art. 78 do Código Tributário Nacional, Aliomar Baleeiro reporta-se aos tributos com função regulatória, invocando a doutrina norte-americana que, fundada na jurisprudência, estabeleceu a distinção entre os tributos instituídos com fundamento no poder de tributar e aqueles instituídos com fundamento no poder de polícia, para concluir que em se tratando de tributação extrafiscal ou regulatória, fundada no poder de polícia, são toleradas restrições aos direitos e garantias constitucionais.”³

Outra distinção essencial entre a taxa instituída com fundamento no poder de polícia e o tributo com função extrafiscal consiste em que, em se tratando de tributo com função extrafiscal ou regulatória, é o próprio tributo que funciona como instrumento regulatório, podendo a regulação ocorrer em proveito ou mesmo em prejuízo da própria arrecadação, enquanto que, em se tratando de taxa instituída com fundamento no exercício do poder de polícia, a regulação ocorre com o poder de polícia, sendo a taxa mero instrumento de arrecadação, gerando receita, exatamente para fazer face aos custos da atividade estatal consistente no exercício do poder de polícia.

É certo que em casos especiais pode ocorrer que a própria taxa instituída com fundamento no poder de polícia seja também um tributo com função extrafiscal, porque nada impede seja essa espécie de tributo utilizada com tal finalidade.

2.2. Espécies de taxa

A Constituição Federal atribui à União, aos Estados e ao Distrito Federal, e aos Municípios, competência para instituírem:

“(…)”

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.”

Esse dispositivo define o que temos denominado âmbito de incidência das taxas, vale dizer, os fatos que a Constituição permite sejam atingidos pelas taxas enquanto espécie de tributo. O exercício do poder de polícia é um deles. O outro é a prestação efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis ao contribuinte. Assim, podemos dizer que as taxas podem ser de duas espécies essencialmente distintas, a saber, as *taxas de polícia* e as *taxas de serviço*.

No contexto deste parecer, importa-nos apenas as taxas de polícia. Assim, deixamos de examinar as questões relativas ao entendimento do que seja a prestação efetiva ou potencial de serviços públicos e passamos a estudar o poder de polícia.

2.3. O poder de polícia

A definição do poder de polícia está expressa no art. 78 do Código Tributário Nacional, que estabelece:

“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

³ MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. V. I. São Paulo: Atlas, p. 790.

razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.”

Colhendo dessa definição legal o aspecto que diretamente interessa no âmbito deste parecer, diremos que o poder de polícia é aquele no exercício do qual a Administração Pública regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à disciplina da produção e do mercado e ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público.

Na verdade, não se pode negar que a atividade que o Estado de Minas Gerais pretende desenvolver, nos termos da Lei nº 19.976, de 27 de dezembro de 2011, que consiste no controle, monitoramento e fiscalização das atividades de pesquisa, lavra, exploração e aproveitamento de recursos minerários, funda-se no poder de polícia, porque:

- a) limita ou disciplina direito, interesse ou liberdade; e
- b) regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à disciplina da produção e do mercado e ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, e ao respeito de direitos coletivos.

2.4. A competência privativa da União

Nos termos do art. 22, inciso XII, da vigente Constituição Federal, “compete privativamente à União legislar sobre jazidas, minas, outros recursos minerais e metalurgia”. Ocorre que nos termos do art. 23, inciso XI, da mesma Constituição Federal, é da competência comum, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, “registrar, acompanhar e fiscalizar as concessões de direitos de pesquisa e exploração de recursos hídricos e minerais em seus territórios”; e esses dispositivos devem ser interpretados tendo-se em vista que integram um sistema de normas, de sorte que aos mesmos não pode o intérprete atribuir significados que os ponham em conflito.

Assim, não se pode confundir o legislar sobre jazidas, minas e outros recursos minerais, que é da competência privativa da União, com o legislar sobre registro, acompanhamento e fiscalização de concessões de direitos de pesquisa e exploração de recursos hídricos e minerais, que se deve entender da competência comum, posto que é comum a competência para o desempenho de tais atividades. Em outras palavras, por ser comum a competência para o registro, acompanhamento e fiscalização de concessões de direitos de pesquisa e exploração de recursos hídricos e minerais, é mais razoável entender-se que também é comum a competência para legislar sobre essas atividades.

Sobre o tema, registre-se que há precedente, do Supremo Tribunal Federal, que considera possível inclusive que União e Estado-membro exerçam concorrentemente o poder de polícia (relativamente a questões ambientais) e exijam, em virtude dele, taxas, sem que se possa cogitar de uma indevida bitributação.⁴

2.5. A propriedade e a atividade de exploração

Realmente, temos de considerar a distinção entre a propriedade dos recursos minerais e a atividade de exploração desses recursos. Os recursos minerais, inclusive os do subsolo, pertencem à União, nos termos dos arts. 20, inciso IX, e 176, da Constituição Federal, o que

⁴ “(...) É condição constitucional para a cobrança de taxa pelo exercício de poder de polícia a competência do ente tributante para exercer a fiscalização da atividade específica do contribuinte (art. 145, II da Constituição). Por não serem mutuamente exclusivas, as atividades de fiscalização ambiental exercidas pela União e pelo estado não se sobrepõem e, portanto, não ocorre bitributação. (...)” (STF, 2ª T, RE nº 602.089 AgR, DJe 099, de 22.5.2012)

justifica plenamente a competência privativa desta para legislar sobre jazidas, minas e outros recursos minerais, nos termos do art. 22, inciso XII, da mesma Constituição. Coisa diversa, porém, é atividade de exploração de recursos hídricos e minerais, exercida por empresas concessionárias, que, por ser uma atividade econômica ou empresarial que deve ser exercida sob o controle da Administração Pública, vale dizer, submetida ao poder de polícia, justifica plenamente a competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, estes últimos quanto ao que ocorra em seus respectivos territórios, até porque nestes é que serão verificados eventuais prejuízos de ordem ambiental, social etc.

O art. 176 da Constituição Federal separa a propriedade do solo, da propriedade das jazidas e demais recursos minerais, que diz ser da União, para efeito de exploração ou aproveitamento destes, que pode ocorrer por empresas concessionárias, e garante a estas a propriedade do produto da lavra.

A competência legislativa privativa da União, nos termos do art. 22, inciso XII, da Constituição, diz respeito à legislação sobre a propriedade dos recursos minerais, inclusive do subsolo, que à União pertence nos termos do art. 20, inciso IX, da mesma Constituição. Já a competência legislativa concorrente, atribuída também a Estados e Municípios nos termos do art. 24, incisos V e VI, diz respeito à atividade econômica, ou empresarial desempenhada nos respectivos territórios pelas empresas concessionárias.

2.6. *O monopólio da União*

Registre-se que a Constituição Federal define como monopólio da União certas atividades relacionadas a recursos existentes no subsolo, nos termos do art. 177 da Constituição, e isto significa dizer que as demais atividades inerentes a riquezas existentes no subsolo que pertencem à União nos termos do art. 176, podem ser, sim, desenvolvidas por empresas privadas concessionárias.

É certo que o direito de exercer as atividades objeto de autorizações ou de concessões nos termos do art. 176 da Constituição Federal, não pode ser transferido total ou parcialmente, sem prévia anuência do poder concedente, o que é de grande importância para o efetivo controle estatal de tais atividades.

2.7. *Taxa e imposto*

Outra questão sobre a qual o Estado consulente pede nosso parecer consiste em saber se a taxa prevista na Lei mineira nº 19.976, de 2011, tem a mesma natureza jurídica de um imposto que incide sobre operações, como o ICMS.

É evidente, porém, que a resposta a essa questão só pode ser negativa. Imposto e taxa não se confundem, e no caso de que se cuida está muito bem caracterizado como taxa o tributo. O imposto está definido pelo Código Tributário Nacional como tributo cuja obrigação tem como fato gerador uma situação independente de qualquer atividade específica relativa ao contribuinte (CTN, art. 16), e isto não ocorre no caso, pois o tributo de que se cuida tem como fato gerador o exercício do poder de polícia, que é atividade estatal específica.

Ressalte-se, ainda, que a taxa de que se cuida não se confunde com imposto tanto porque decorre de uma atividade estatal específica, relativa ao contribuinte, como porque não é quantificada em razão do valor de nenhuma operação com bens, nem do preço de serviços de qualquer natureza.

Aliás, a distinção entre a taxa de que se cuida e um imposto, seja ele qual for, é de tal ordem evidente que nos sentimos dispensados de tecer maiores considerações.

2.8. *Taxa e contribuição de intervenção no domínio econômico*

A vigente Constituição Federal estabelece:

“Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.”

Como se vê, nos termos do dispositivo acima transcrito as contribuições de intervenção no domínio econômico são instrumentos de intervenção da União na atividade econômica. Só devem ser criadas, portanto, nos casos em que a intervenção esteja autorizada pela Constituição e deva ocorrer por meio dessa contribuição que é, como se disse, o instrumento hábil para esse fim. Um de nós, aliás, já expôs as razões pelas quais deve ser assim:

“Primeiro, porque ao dizer-se que as contribuições são tributo cuja natureza é determinada pela finalidade, pressupõe-se que essa finalidade seja certa, de sorte a distinguir as contribuições dos demais tributos, e também distingui-las entre si, e não uma finalidade de desmedida amplitude, que termine por permitir que a contribuição seja instrumento para qualquer fim, desnaturando-a. Com efeito, as contribuições pagas, essencialmente, para que certas finalidades sejam atendidas, e não para que qualquer finalidade seja atendida.

Segundo, porque o sistema tributário nacional confere outras competências à União Federal, para instituir não apenas impostos, mas também outras contribuições. Admitir sentido lato para o termo ‘intervenção’ tornaria sem sentido as demais competências, bem como as limitações a elas impostas, na medida em que através do rótulo de contribuições de intervenção qualquer tributo pode ser criado, para qualquer finalidade.

Terceiro, se a própria Constituição Federal determina, ao tratar da ordem econômica, como, quando e principalmente para que a União Federal poderá nela intervir, é evidente que a contribuição em exame, instrumento dessa intervenção, somente poderá ser utilizada naquelas hipóteses constitucionalmente determinadas, para atingir objetivos também constitucionalmente previstos. Assim, seja remunerando um órgão, seja servindo a própria contribuição, diretamente, de instrumento de intervenção, o certo é que só finalidades previstas na Constituição autorizam a instituição do tributo de que se cuida.

Por fim, com todo o respeito às opiniões em contrário, pensamos que as contribuições em exame devem realizar a intervenção diretamente, por meio da sua incidência, tal como os impostos sobre o comércio exterior. Mas não apenas isso. O produto de sua arrecadação há, também, de ter aplicação relacionada com a finalidade que a justifica.

A mera utilização da contribuição como fonte de custeio de um órgão interventor não é possível em face do disposto no próprio artigo 149 da Constituição, que assevera serem as contribuições nele referidas o próprio instrumento de atuação da União Federal nas respectivas áreas.”⁵

Já as taxas instituídas em razão do exercício do poder de polícia não são instrumentos de intervenção no domínio econômico. Salvo, certamente, aquelas dotadas de função extrafiscal, que são excepcionais. Mesmo quando ocorra intervenção no domínio econômico, o instrumento dessa intervenção é a própria atividade fundada no poder de polícia, e não propriamente a taxa que pode ser instituída para gerar receitas para a manutenção do órgão que exerce tal poder.

Como se vê, a taxa instituída com fundamento no poder de polícia e a contribuição de intervenção no domínio econômico não se confundem.

2.9. Base de cálculo da taxa

A Lei mineira nº 19.976, de 2011, estabelece:

“Art. 8º O valor da TFRM corresponderá a 1 (uma) Ufemg vigente na data do vencimento da taxa por tonelada de mineral ou minério bruto extraído.”

⁵ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. “Perfil constitucional das contribuições de intervenção no domínio econômico”. In: GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: Dialética, 2001, pp. 115-116.

Questiona-se, então, se a escolha do elemento *tonelada de mineral ou minério bruto extraído* é compatível com a natureza jurídica da taxa. E o argumento dos que se insurgem contra a taxa em questão pode parecer razoável, até porque a Constituição Federal diz que as taxas não podem ter base de cálculo própria de impostos.

Ocorre que não se pode confundir a quantidade de minério produzida com o valor comercial desses minérios. Aliás, o Supremo Tribunal Federal já superou uma confusão semelhante. Apreciando a questão de saber se o legislador municipal pode colocar a área do imóvel como um dos elementos definidores do valor da taxa de coleta domiciliar de lixo, decidiu afirmativamente.⁶ Admitiu a distinção que, aliás, é claríssima, entre *área* e *valor*, e afirmou ser válida, sim, a colocação da área do imóvel como um dos elementos definidores do valor da taxa de coleta domiciliar de lixo.

Sobre o assunto um de nós já escreveu:

—“Como já se disse, as taxas geralmente são estabelecidas em quantias prefixadas. Não se há de falar, nestes casos, de base de cálculo, nem de alíquota. Pode ocorrer, porém, que o legislador prefira indicar uma base de cálculo e uma alíquota. Pode ainda ocorrer que a determinação do valor da taxa seja feita em função de elementos como, por exemplo, a área do imóvel, como acontece com a taxa de licença para localização de estabelecimento comercial ou industrial. Nesses casos, é possível dizer-se que o cálculo é feito mediante aplicação de alíquota específica, aplicável sobre uma base de cálculo que não é o valor, mas uma expressão quantitativa que se presume expressar a quantidade da atividade estatal que se relaciona ao contribuinte. O uso dessa forma de cálculo das taxas é um critério válido para dividir o custo da atividade entre aqueles aos quais se refere.”⁷

No caso do qual se cuida neste parecer ocorreu exatamente o que está dito na parte final da manifestação doutrinária acima transcrita. O legislador escolheu “uma base de cálculo que não é valor, mas uma expressão quantitativa que se presume expressar a quantidade da atividade estatal que se relaciona ao contribuinte”. E não há dúvida que se trata de “um critério válido para dividir o custo da atividade estatal entre aqueles aos quais se refere”. Tal como a área do imóvel, no tocante à taxa pela coleta do lixo, é um dos indicadores da intensidade da utilização do serviço de coleta de lixo, a quantidade de minério extraído é reveladora da intensidade do poder de polícia necessário à fiscalização da atividade do contribuinte. Aliás, deve-se lembrar, quanto a esse assunto, que a discussão referente à taxa de lixo motivou inclusive a edição, pelo Supremo Tribunal Federal, de duas Súmulas Vinculantes, de número 19 e 29, sendo a última delas de total pertinência com a questão versada neste parecer.⁸

Essa questão, relativa à base de cálculo da exação, parece ser considerada relevante por alguns dos que se manifestaram sobre a taxa e defenderam a sua inconstitucionalidade.⁹ Como se viu, porém, é equivocada a invocação, aqui, do parágrafo 2º do art. 145 da CF/1988. Isso, aliás, já foi decidido inúmeras vezes pelo Supremo Tribunal Federal, e não apenas nas questões relacionadas ao serviço de coleta de lixo e ao uso da área do imóvel como parâmetro. No que tange à taxa de fiscalização ambiental, por exemplo, entendeu a Corte que a sua definição a partir do porte do contribuinte e da dimensão das atividades por ele desenvolvidas, longe de confundi-la com um imposto, é uma forma de quantificar o poder de polícia que será provocado por cada contribuinte. Isso porque o potencial poluidor de um contribuinte (e, com ele, a necessidade de fiscalização) é proporcional ao porte de suas atividades eco-

⁶ STF, Pleno, RE nº 232.393-SP, Relator Ministro Carlos Velloso, *RTJ* nº 181, p. 764.

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. V. I. São Paulo: Atlas, p. 773.

⁸ Súmula Vinculante nº 29/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.”

⁹ Cf., v.g., COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado; e MOREIRA, André Mendes. “Inconstitucionalidades da taxa de fiscalização de recursos minerários instituída pelo estado de Minas Gerais”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 200, São Paulo: Dialética, 2012, pp. 132-134.

nômicas. O Ministro Carlos Velloso, ao votar no RE nº 416.601/DF, chega a transcrever parecer do professor Sacha Calmon, defensor da validade daquela taxa, no qual consta que, conquanto o valor da taxa deva corresponder, de forma aproximada, ao custo da atividade que a enseja, não se pode ignorar

“(…) a virtual impossibilidade de aferição matemática direta do custo de cada atuação do Estado (a coleta do lixo de um determinado domicílio, ao longo de um mês; a emissão de um passaporte; etc.). O cálculo exigiria chinesices como a pesquisa do tempo gasto para a confecção de cada passaporte, e a sua correlação com o salário minuto dos funcionários encarregados e o valor do aluguel mensal do prédio da Polícia Federal onde o documento foi emitido, entre outras variáveis intangíveis, de modo a colher o custo de emissão de cada passaporte, para a exigência da taxa correspondente (que variaria para cada contribuinte, segundo seu documento tivesse exigido maior ou menor trabalho, ou tivesse sido emitido em prédio próprio ou alugado). (...)”

O direito não pode ignorar a realidade sobre a qual se aplica. O princípio da praticabilidade, tão bem trabalhado entre nós por Misabel Derzi, juridiciza essa constatação elementar, que tampouco passa despercebida ao STF. (...)”

Ora, é razoável supor que a receita bruta de um estabelecimento varie segundo o seu tamanho e a intensidade de suas atividades.

É razoável ainda pretender que empreendimentos com maior grau de poluição potencial ou de utilização de recursos naturais requeiram controle e fiscalização mais rigorosos e demorados por parte do Ibama.

(...)”

Em seguida, o Ministro Carlos Velloso, relator do recurso, endossa inteiramente as lições de Sacha, que são congruentes com a opinião manifestada por Ives Gandra para aquele mesmo caso, e decide pela validade da taxa, no que foi acompanhado pela unanimidade de seus pares.

Ora, no presente caso, não se chega a ter uma taxa que varia segundo a *receita* do contribuinte, mas apenas de acordo com a quantidade (em toneladas) de minério extraído do subsolo. Essa grandeza, a tonelada, tem muito maior relação com a atividade por ela provocada (mais extração, maior necessidade de fiscalização), do que com a capacidade contributiva revelada na operação. Basta lembrar, para tanto, que toneladas de chumbo não podem ter seu *preço* comparado com o de toneladas de ouro, ou prata. Aplica-se aqui, portanto, *com muito mais razão*, a explicação dada pelo professor Sacha Calmon no parecer emitido em defesa da taxa de fiscalização ambiental cobrada pelo Ibama e devidamente acolhido pelo Supremo Tribunal Federal.

3. A Taxa e a Extrafiscalidade

3.1. Razão de ser ou motivo da isenção

Como limitação ao poder de tributar, a Constituição Federal estabelece, em seu art. 152, que é vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, estabelecer diferença tributária entre bens e serviços de qualquer natureza, em razão da sua procedência ou destino. Coloca-se, então, a questão de saber se o fato de a lei mineira tratar de forma diferenciada o minério objeto de industrialização no Estado viola esse dispositivo da Constituição Federal.

A vedação, como se vê, é de diferença tributária entre bens e serviços em razão de sua procedência ou destino. No caso, todavia, o tratamento tributário diferenciado não ocorre entre bens ou serviços, mas em razão do poder de polícia exercido pelo Estado sobre a atividade de mineração, que se exterioriza pelos produtos dela decorrentes. E a isenção de que trata o art. 7º da lei mineira tem por objetivo facilitar a própria atividade de fiscalização por parte do Estado de Minas Gerais.

Realmente, é muito difícil de se controlar a quantidade de minérios produzidos no Estado, quando estes sejam industrializados, e saiam do seu território já na forma de produtos industrializados. Não há como se possa saber com segurança a quantidade de minérios uti-

lizada nesses produtos, nem é razoável exigir-se uma fiscalização na saída das minas, posto que uma fábrica pode ser estabelecida em local muito próximo ou até contíguo. Só isso já justificaria, à saciedade, a isenção.

Por outro lado, se admitirmos que a isenção em tela tem como objetivo a atração de indústrias para o território do Estado de Minas Gerais, não se pode, mesmo assim, afirmar que a lei mineira viola o art. 152 da Constituição Federal. Primeiro porque tal limitação ao poder de tributar diz respeito à tributação de bens e serviços, e não a um tributo que tem por fato gerador o exercício do poder de polícia, como já afirmamos e vamos ainda várias vezes afirmar neste parecer. Segundo, porque a taxa pode ter, sim, função extrafiscal e ser utilizada para reduzir desigualdades sociais e regionais, como a seguir vamos demonstrar.

3.2. A taxa e a redução das desigualdades

O objetivo da limitação ao poder de tributar, consubstanciada no art. 152 da Constituição Federal, parece ser o de evitar a guerra fiscal entre Estados e entre Municípios, tributando o que a rigor deve ser tributado por outro. E nessa guerra, em que um arrecada em prejuízo do outro, que não podem alegar a necessidade de reduzir desigualdades econômicas regionais, pois esse objetivo deve ser buscado pela União, a quem essa limitação não alcança. Já os Estados, e os Municípios, ao estabelecerem tratamento tributário diferenciado em matéria de imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (os Estados) e de imposto sobre serviços de qualquer natureza (os Municípios), podem estar atraindo para si arrecadação tributária que seria de outros. No que concerne ao ICMS especialmente em razão de sua não cumulatividade, e no que concerne ao ISSQN em razão da persistente questão de saber se esse imposto é devido no local do estabelecimento prestador, ou no local em que ocorre a prestação do serviço.

Seja como for, no caso da taxa instituída pela Lei mineira nº 19.976, de 27 de dezembro de 2011, a questionada limitação não é invocável. O art. 152 da Constituição Federal proíbe diferença tributária entre *bens* e *serviços* em razão de sua procedência ou destino. Diz respeito, portanto, a impostos, pois estes é que incidem sobre operações com bens (o ICMS, por exemplo), e sobre prestação de serviços (o ISSQN). A taxa em questão não incide sobre *bens*, nem sobre *serviços*. Seu fato gerador é a atividade estatal, o exercício do poder de polícia. Com ela, portanto, não se pode estabelecer diferença tributária entre *bens*, nem entre *serviços*, em razão de procedência ou destino.

Entretanto, mesmo que se admita que a referida lei mineira, ao isentar da taxa em questão minérios destinados à industrialização no Estado de Minas Gerais, ainda que indiretamente, estabelece diferença tributária entre *bens* em razão de seu destino, é indiscutível que esse tratamento diferenciado em nada prejudica a arrecadação de nenhum outro Estado, não sendo cabível, assim, a invocação da regra da Constituição que tem por objetivo evitar a guerra fiscal. A localização de mineradoras no Estado de Minas Gerais decorre de obra da natureza e não de preferências em razão de incentivos fiscais. E nenhum outro Estado pode instituir taxa a ser cobrada dessas mineradoras, pois o poder de polícia sobre a atividade das mesmas só pode ser exercido pela União, e pelo Estado de Minas Gerais.

Por outro lado, não podemos deixar de considerar que a regra do art. 152 da Constituição Federal está inserida em um contexto no qual existe um princípio maior, além de várias regras, preconizando a redução das desigualdades sociais e econômicas, de sorte deve ser interpretada de forma a que seja superado qualquer conflito entre ela e as normas - princípio e regras - que preconizam a redução das desigualdades.

Vejamos porque deve prevalecer o objetivo de redução das desigualdades sociais e econômicas.

3.3. Prevalência do objetivo de redução das desigualdades

Não se pode deixar de considerar que a Constituição Federal consagra entre os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil a redução das desigualdades sociais e regionais, estabelecendo:

“Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

(...)

III - erradicar a pobreza e a marginalização e *reduzir as desigualdades sociais e regionais.*”

Além, reproduzir esse princípio em nada menos de cinco outros de seus dispositivos, que a seguir transcrevemos:

“Art. 151. É vedado à União:

I - Instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou Município, em detrimento de outro, *admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País.*”

“Art. 159. A União entregará:

I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, quarenta e sete por cento na seguinte forma:

(...)

c) *três por cento, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurado aos semi-áridos do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer.*”

“Art. 161. Cabe à lei complementar:

(...)

II - estabelecer normas sobre a entrega dos recursos de que trata o art. 159, especialmente sobre os critérios de rateio dos fundos previstos em seu inciso I, *objetivando promover o equilíbrio sócio-econômico entre Estados e entre Municípios.*”

“Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

(...)

§ 7º Os orçamentos previstos no § 5º, I e II, deste artigo, compatibilizados com o plano plurianual, terão entre suas funções a de *reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional.*”

“Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

(...)

VII - *redução das desigualdades regionais e sociais.*”

É indiscutível, portanto, que se uma lei tem por objetivo reduzir desigualdades sociais e regionais, não se pode considerá-la inconstitucional, a não ser que ocorra flagrante conflito entre ela e uma regra da Constituição. Havendo alguma dúvida, o intérprete e aplicador da lei deve adotar a interpretação que a coloca a serviço desse objetivo fundamental, e assim em plena conformidade com a Constituição que o consagra como fundamental.

3.4. Não incidência e isonomia

Entre os possíveis questionamentos sobre a Lei nº 19.976, de 27 de dezembro de 2011, coloca-se a questão de saber se esta, ao estabelecer a incidência da taxa sobre a pesquisa, lavra, exploração ou aproveitamento de apenas alguns recursos minerais, lesiona o princípio da isonomia, ou se atenderia ao disposto no art. 152, I, da Constituição mineira, que estabelece:

“Art. 152. É vedado ao Estado, sem prejuízo das garantias asseguradas ao contribuinte e do disposto no art. 150 da Constituição da República e na legislação complementar específica:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território estadual, ou que implique distinção ou preferência em relação a Município em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivo fiscal destinado a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diversas regiões do Estado.”

Como se vê, esse dispositivo da Constituição mineira não impõe tratamento tributário igual para todos os minerais extraídos no território do Estado. Veda a instituição de tributo que não seja uniforme em todo o território daquele Estado, o que é coisa inteiramente diversa. Uma coisa é um tributo ser diferente em razão do local em que ocorre o seu fato gerador, e outra é o um tributo ser diferente em razão do objeto sobre o qual incide. Assim, a taxa de que se cuida não poderia ser diferente em razão da localização da mina, incidindo ou não, a depender da localização. Outra coisa, indiscutivelmente diversa, é ocorrer ou não a incidência da taxa de que se cuida em razão da espécie de minério.

O princípio da isonomia busca a realização da igualdade, e a verdadeira igualdade consiste precisamente em tratar desigualmente os desiguais, na medida em que se desigualem. Toda a questão que se coloca em torno desse importante princípio diz respeito ao critério de desigualização admitido em cada caso, e o único critério de desigualização vedado pelo dispositivo constitucional acima transcrito é o da localização.

3.5. Isenção e isonomia

Outra questão suscitada em torno da constitucionalidade da lei mineira de que se cuida diz respeito à isenção nela estabelecida. Ocorre que a isenção, por sua própria natureza jurídica, constitui uma exceção à hipótese de incidência do tributo e, desta forma, implica sempre um tratamento diferenciado de determinada situação que em regra seria alcançada pelo tributo. Assim, se admitirmos que o princípio da isonomia tem o alcance capaz de permitir tal questionamento, toda e qualquer isenção, de todo e qualquer tributo, seria contrária a esse princípio.

Por outro lado, a isenção de que se cuida adota como critério de desigualização o fato de ser o minério utilizado como matéria-prima por indústria instalada no território mineiro, e tem por finalidade facilitar o controle da atividade de mineração, como se disse no item 3.1. acima. E ainda que tenha por finalidade estimular o desenvolvimento industrial do Estado, isto é uma forma de reduzir desigualdades sociais e econômicas, que, como também restou acima demonstrado, constitui objetivo fundamental de nossa República.

Finalmente, se houvesse inconstitucionalidade, o que se admite apenas para efeito de argumentação, tal inconstitucionalidade seria apenas da regra isentiva e não do dispositivo instituidor da taxa.

3.6. Destinação dos recursos arrecadados com a taxa

Coloca-se, finalmente, a questão de saber se a Lei mineira nº 19.976, de 2011, apresenta inconstitucionalidade no que se refere a aspectos relacionados com a vinculação ou destinação das receitas auferidas com a taxa por ela instituída.

Segundo a referida lei, o poder de polícia que constitui fato gerador da taxa em questão será exercido pelos órgãos da Administração Pública do Estado, que expressamente indica em seu art. 3º, no qual discrimina especificamente a atividade a ser desempenhada nesse mister. E a esses órgãos, segundo o art. 19 da mesma lei, serão destinados os recursos arrecadados com a taxa por ela instituída.

É certo que a Constituição Federal, em seu art. 167, inciso IV, veda “a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa”, com as ressalvas que indica. Tal vedação

diz respeito a impostos. Não a taxas. E chega a ser indiscutível que a referida regra da Constituição, por exclusão, autoriza a vinculação da receita oriunda de taxas.

Aliás, sendo a taxa um tributo cujo fato gerador é vinculado a uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte, é razoável que o produto da sua arrecadação seja destinado à cobertura das despesas decorrentes dessa atividade, embora essa vinculação não seja uma característica essencial das taxas. De fato, segundo o Código Tributário Nacional, a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevante para qualificá-la a destinação legal do produto de sua arrecadação (art. 4º, inciso II).

Não importa, outrossim, se parte desses recursos será aplicada em finalidades ligadas de algum modo à proteção ao meio ambiente, ainda que exista taxa referente à fiscalização ambiental.¹⁰ Na verdade, as atividades estatais são distintas (a fiscalização referente à extração de minérios, em particular, e a fiscalização ambiental). O fato de essas atividades, eventualmente, terem finalidades que em parte se tocam ou se entrelaçam não faz com que não se possa cobrar, em virtude do seu exercício, as taxas correspondentes, até porque serão duas atividades fiscalizatórias diversas.

Outro dado que parece estar sendo questionado diz respeito ao valor arrecadado e a uma alegada desproporção entre ele e o custo da atividade que dá causa à cobrança da taxa. Quanto a esse ponto, porém, não nos parece possível afirmar a desproporção, por uma razão muito simples: ainda não se conhece a arrecadação da taxa, e nem quanto dela será aplicado nesta ou naquela atividade. Não é possível comparar uma projeção de arrecadação, que não se sabe se será realizada, com um custo de atividade pretérito, que não se sabe se será mantido, ou se será ampliado justamente com os recursos obtidos com a exação. Esses fatores, aliados ao já mencionado art. 4º, inciso II, do CTN, nos parecem suficientes para que esse aspecto não deva ser levado em consideração, somente sendo possível fazê-lo, se for o caso, depois de algum tempo de cobrança do tributo em questão.

Seja como for, certo é que não vislumbramos na Lei mineira nº 19.976, de 2011, nenhuma inconstitucionalidade relativa a aspectos relacionados com a vinculação ou destinação das receitas auferidas com a taxa por ela instituída.

4. As Respostas

Com fundamento nas razões até aqui expostas, passamos a responder, em síntese, as questões que nos foram formuladas, a saber:

a) *Insera-se na competência dos Estados, ainda que de forma concorrente, o exercício do poder de polícia sobre a atividade, realizada nos seus respectivos territórios, de pesquisa, lavra, exploração ou aproveitamento de recursos minerais, considerando o disposto nos arts. 23, XI, 24, V e VI, e 174, todos da Carta da República?*

Sim. Como se vê claramente expresso no art. 23, inciso XI, da Constituição Federal, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, têm competência concorrente para “registrar, acompanhar e fiscalizar as concessões de direitos de pesquisa e exploração de recursos hídricos e minerais em seus territórios”. Em outras palavras, os Estados estão constitucionalmente autorizados ao exercício do poder de polícia sobre as atividades de pesquisa e exploração de recursos hídricos e minerais em seus territórios.

¹⁰ Esse argumento, a nosso ver improcedente, com todo o respeito, é defendido em COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado; e MOREIRA, André Mendes. “Inconstitucionalidades da taxa de fiscalização de recursos minerais instituída pelo estado de Minas Gerais”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 200, São Paulo: Dialética, 2012, p. 140.

b) Sendo positiva a resposta ao quesito anterior, o poder de polícia, exercido pelo Estado, pode abranger o controle, o monitoramento e a fiscalização das atividades de pesquisa, lavra, exploração e aproveitamento de recursos minerários?

Sim. O controle, o monitoramento e a fiscalização das atividades de pesquisa, de lavra, de exploração e de aproveitamento de recursos minerários, configuram exatamente o exercício do poder de polícia.

c) As atividades referidas no quesito anterior caracterizam poder de polícia nos termos do art. 78 do Código Tributário Nacional?

Sim. Na verdade, não se pode negar que a atividade que o Estado de Minas Gerais pretende desenvolver, nos termos da Lei nº 19.976, de 27 de dezembro de 2011, consistente no controle, monitoramento e fiscalização das atividades de pesquisa, lavra, exploração e aproveitamento de recursos minerários, funda-se no poder de polícia, porque limita ou disciplina direito, interesse ou liberdade; e regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à disciplina da produção e do mercado e ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público.

d) Sendo positiva a resposta aos quesitos anteriores, o Estado pode instituir taxa que tenha como fato gerador o exercício regular do poder de polícia sobre a atividade de pesquisa, lavra, exploração ou aproveitamento de recursos minerários, objetivando o controle, monitoramento e fiscalização de tais atividades?

Sim. Indiscutivelmente.

e) A Lei mineira nº 19.976, de 27 de dezembro de 2011, trata de matérias de competência privativa da União, nos termos do art. 22, XII, ou viola o disposto no art. 176, todos da Constituição da República?

Não. A Lei mineira nº 19.976/2011 não trata de matérias de competência privativa da União, nem viola o art. 176 da Constituição Federal.

f) É adequada a grandeza escolhida para a base de cálculo prevista na Lei mineira nº 19.976, de 2011, com a natureza jurídica de taxa? Isto é, há compatibilidade entre a base de cálculo indicada na lei (tonelada de mineral ou minério bruto extraído) e o fato gerador da taxa (exercício regular do poder de polícia sobre a atividade de pesquisa, lavra, exploração ou aproveitamento de recursos minerários, objetivando o controle, monitoramento e fiscalização de tais atividades)?

É adequada sim, pois não diz respeito a valor ou preço, mas à quantidade produzida, que de certa forma se presta para dimensionar a atuação estatal necessária para o respectivo controle, monitoramento e fiscalização de tais atividades.

g) A taxa prevista na Lei mineira nº 19.976, de 2011, tem a mesma natureza jurídica de um imposto que incide sobre operações, como o ICMS?

Não. Tanto porque decorre de uma atividade estatal específica, relativa ao contribuinte, como porque não é quantificada em razão do valor de nenhuma operação com bens, nem do preço de serviços de qualquer natureza.

h) Confunde-se a taxa prevista Lei mineira nº 19.976, de 2011, com a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico prevista no art. 149 da Constituição Federal?

Não. É que embora possam eventualmente configurar intervenção em atividades objeto de concessão da União, essa intervenção não integra a sua essência, como ocorre com as contribuições.

i) A taxa prevista na Lei mineira nº 19.976, de 2011, viola o disposto no art. 152 da CF ao tratar de forma diferenciada o minério objeto de industrialização no Estado? Estaria tal diferenciação compreendida na extrafiscalidade, inclusive em razão da necessidade de reduzir as desigualdades sociais e regionais (art. 3º, III, da CF)?

A taxa em referência não viola o disposto no art. 152 da Constituição Federal, porque essa limitação ao poder de tributar diz respeito apenas a impostos. E ainda que a lei mineira por via oblíqua estabeleça diferença tributária entre bens, em razão do seu destino, esse tratamento diferenciado em nada prejudica a arrecadação de qualquer outro Estado, além de que o contexto no qual está inserida a mencionada regra constitucional existe um princípio maior, além de várias regras, preconizando a redução das desigualdades sociais e econômicas, de sorte deve ser interpretada de forma a que seja superado qualquer conflito entre ela e as normas - princípio e regras - que preconizam a redução das desigualdades.

j) O fato da hipótese de incidência da taxa se referir à atividade de pesquisa, lavra, exploração ou aproveitamento de apenas alguns recursos minerários estaria ferindo o princípio da isonomia ou se trata de faculdade compreendida na competência tributária, inclusive em razão da extrafiscalidade? Atenderia ao disposto no art. 152, I, da Constituição mineira?

O fato de a taxa referir-se à atividade de pesquisa, lavra, exploração ou aproveitamento de apenas alguns recursos minerários não fere o princípio da isonomia, que afinal consiste em tratar desigualmente os desiguais. E atende perfeitamente ao disposto no art. 152, inciso I, da Constituição Mineira.

k) As isenções previstas no art. 7º da Lei mineira nº 19.976, de 2011, violam o princípio da isonomia ou se trata de faculdade compreendida na competência tributária, inclusive em razão da extrafiscalidade? Atenderia ao disposto no art. 152, I, da Constituição mineira?

As isenções previstas no art. 7º da Lei mineira nº 19.976/2001 não violam o princípio da isonomia. Admitir o contrário implicaria abolir do Direito Tributário o instituto da isenção, pois consiste, sempre, em exceção à hipótese de incidência, que é uma forma de discriminação. As isenções em tela atendem perfeitamente o disposto no art. 152, inciso I, da Constituição Mineira. E se inconstitucionalidade houvesse, o que se admite apenas para efeito de argumentação, seria apenas da regra isentiva e não do dispositivo instituidor da taxa.

l) A Lei mineira nº 19.976, de 2011, apresenta inconstitucionalidade no que se refere a aspectos relacionados com a vinculação ou destinação das receitas auferidas com a taxa por ela instituída?

Não. Não vislumbramos na Lei mineira nº 19.976, de 2011, nenhuma inconstitucionalidade relativa a aspectos relacionados com a vinculação ou destinação das receitas auferidas com a taxa por ela instituída.

Este é o nosso parecer, s. m. j.