



UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARÁ
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

LUAN PEDRO LIMA DA CONCEIÇÃO

**RENÚNCIAS DE RECEITA DE ICMS DESTINADAS AO SETOR MINERÁRIO
NO ESTADO DO PARÁ**

Belém - PA
2017

LUAN PEDRO LIMA DA CONCEIÇÃO

**RENÚNCIAS DE RECEITA DE ICMS DESTINADAS AO SETOR MINERÁRIO
NO ESTADO DO PARÁ**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação em Direito da Universidade Federal do Pará (PPGD/UFPA) como exigência parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Calilo Jorge Kzam Neto

Belém - PA
2017

Internacionais de Catalogação de Publicação (CIP)
Biblioteca do ICJ

Conceição, Luan Pedro Lima da

Renúncias de receita de ICMS destinadas ao setor minerário no Estado do Pará /Luan Pedro Lima da Conceição; Orientador, Calilo Jorge Kzam Neto. – 2017.

127 f. il.; 29 cm.

Inclui bibliografias

Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Pará, Instituto de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-graduação em Direito, Belém, 2017.

1. Direito tributário. 2. ICMS .3. Mineração. I. Kzam Neto, Calilo Jorge, Orientador. II. Título

CDD 22. 341. 39

LUAN PEDRO LIMA DA CONCEIÇÃO

RENÚNCIAS DE RECEITA DE ICMS DESTINADAS AO SETOR MINERÁRIO NO ESTADO DO PARÁ

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação em Direito da Universidade Federal do Pará (PPGD/UFPA) como exigência parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Belém, _____ de _____ de 2017.

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Calilo Jorge Kzam Neto
Orientador – UFPA/ PPGD

Prof. Dra. Maria Stela Campos
Examinador Interna – UFPA/ICJ

Prof. Dr. Francisco Sérgio Rocha
Examinador Interna – UFPA/ ICJ

Belém - PA
2017

Aos meus pais, Sideneu e Dione, meus maiores presentes

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, meus sinceros e eternos agradecimentos a Deus por estar sempre e inegavelmente presente em minha vida.

Agradeço aos meus pais, Sideneu e Dione, por terem apoiado este e tantos outros sonhos e por terem mostrado que vida pode ser vivida com leveza apesar dos pesares. Meu muito obrigado por terem compartilhado comigo um ambiente repleto de amor.

Agradeço também ao meu irmão, Matheus, pessoa que me provou que o amor é o maior vetor de mudança humana. Sem ti, eu, inegavelmente, seria uma pessoa pior. Obrigado.

Ao meu avô, Pedro, agradeço por ser fonte inesgotável de aprendizado.

Aos meus familiares, tias, tios, primos e primas, meu gigantesco agradecimento por todo esse mar de amor e afeto que sempre fui destinatário.

À Luane, minha companheira e namorada, que me faz, através do amor, uma pessoa em incessante mudança. Obrigado pelos incontáveis sorrisos que iluminam completamente minha vida.

Agradeço muito aos meus amigos. Sem vocês eu nada seria.

Ao meu orientador, Calilo Kzam, por ter despertado a curiosidade, semente do conhecimento, em um aluno que sempre tentou (re)pensar o Direito a partir de uma ótica diferente.

No dia que o Estado do Pará realmente se aproximar de um ideal de Estado que trate todos com dignidade, olharemos para professores como o Sr. e reconheceremos o seu papel nessa mudança.

Reconheceremos, também, o papel fundamental de professores como José Cláudio, Maria Stela, Lise Tupiassú, Fernando Scaff, Gisele Góes e muitos outros, que demonstram que podemos sim melhorar a vida de pessoas não só com ensinamentos, mas com nossas vidas.

Muitos outros foram fundamentais nesta caminhada e sempre serão reconhecidos por mim como verdadeiros companheiros

A todos, meus sinceros e eternos agradecimentos.

“Estão comendo o mundo pelas beiradas
Roendo tudo, quase não sobra nada”.

(Nação Zumbi, Um Sonho)

RESUMO

O presente trabalho se insere, primordialmente, nas áreas jurídicas tributária e financeira e tem como propósito central a análise da validade jurídica das renúncias de receita atinentes ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação (ICMS) destinadas ao setor extrativo mineral no Estado do Pará. Para tanto, inicia-se o trabalho por uma etapa eminentemente propedêutica na qual se abordam definições jurídicas fundamentais para o desenvolvimento da pesquisa, sendo delimitada a base jurídica estrutural da tese. Analisam-se, também, as renúncias de receita a partir da Teoria do Direito enquanto sanções premiais ou positivas em um contexto jurídico promocional. Na segunda etapa do trabalho é exposta a atual política desonerativa destinada ao setor mineral paraense para, na terceira etapa, serem apresentados os principais encargos financeiros e tributários incidentes sobre a mineração. Na quarta etapa do trabalho, adentra-se na análise jurídica das renúncias de receita, perquirindo-se sobre a validade das desonerações apontadas. Na última etapa da pesquisa, as desonerações são analisadas sob os enfoques da legitimidade e da economicidade, partindo-se para uma abordagem finalística tanto socioeconômica e ambiental quanto federativa. Em suma, o presente trabalho propõe-se a perquirir sobre a validade de tais renúncias em um contexto no qual o Poder Público assumiu para si a responsabilidade de efetivar direitos fundamentais, sendo a tributação a sua principal fonte de recursos para tanto.

Palavras-chave: Renúncias de Receita; ICMS; Mineração.

ABSTRACT

The present work is inserted, primarily, in the Tax and Financial legal areas and has as its central purpose the legal validity analysis of revenue waivers relating to the Tax on Transactions Relating to the Movement of Goods and the Provision of Interstate and Inter-municipal Transport Services and Communication (ICMS) destined to the extractive mining sector in the State of Pará. For this purpose, the work is initiated through an eminently propaedeutic stage in which fundamental legal definitions for the development of the research are addressed, and the structural legal basis of the thesis is delimited. Are analyzed, also, the revenue waivers through the Theory of Law as prizes or positive sanctions in a legal promotional context. In the second stage of the work, the current desonerative policy for the State of Pará mining sector is exposed so that, in the third stage, the main financial and tax charges on mining are presented. In the fourth stage of the work, one enters into the legal analysis of the revenue waivers, wondering about the validity if the mentioned exemptions. In the last stage of the research, the exemptions are analyzed under the approaches of legitimacy and economicity, moving towards a finalistic approach both environmental and federative. To briefly summarise, the present work aims to inquire about the validity of such revenue waivers in a context in which the Public Authority assumed for itself the responsibility for the implementation of fundamental rights, with taxation being its main source of funds for this purpose.

Keywords: Revenue Waiver; ICMS; Mining.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Esquema 1-	Fluxo Operacional do Processo de Concessão de Incentivos.....	42
Quadro 1-	Decretos e Resoluções de Concessão de Incentivos Fiscais de ICMS a mineradoras no Pará (2002 a 2017)	46
Quadro 2-	Demonstrativo de Estimativa e Compensação de Renúncia de Receita, por imposto – LDO 2005.....	49
Quadro 3-	LDO 2013 – Anexo de Metas Fiscais – Estimativa de Compensação da Renúncia de Receita.....	52
Quadro 4-	Arrecadação e Desonerações de ICMS (2011 a 2014)	52
Quadro 5-	Arrecadação anual com a CFEM.....	64
Quadro 6-	Estimativa de Compensação da Renúncia de Receita – 2012 a 2015.	93
Quadro 7-	IDH Municípios Mineradores – Pará.....	108
Gráfico 1-	Arrecadação Tributária de 2009 em bilhões de reais.....	116

LISTA DE SIGLAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADO	Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão
BANPARÁ	Banco do Estado do Pará
CAGED	Cadastro Geral de Empregados e Desempregados
CFEM	Compensação Financeira pela Exploração de Recursos Minerais
CNI	Confederação Nacional de Indústria
CODEC	Companhia de Desenvolvimento Econômico do Estado do Pará
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CRFB	Constituição da República Federativa do Brasil
CSLL	Contribuição Social sobre Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
FIPE	Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas
FPE	Fundo de Participação dos Estados
FPM	Fundo de Participação dos Municípios
GAAP	Grupo de Avaliação e Análise de Projetos
GAPI	Grupo de Acompanhamento de Projetos Incentivados
IBRAM	Instituto Brasileiro de Mineração
ICM	Imposto de Circulação de Mercadoria
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IDH	Índice de Desenvolvimento Humano
IOF	Imposto de Operações Financeiras
IUM	Imposto Único sobre a Mineração
IVC	Imposto de Vendas e Consignação
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MAE	Movimento de Atração de Empresas
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PGE	Procuradoria Geral do Estado
PIB	Produto Interno Bruto
PNM	Plano Nacional da Mineração
PIS	Programa de Integração Social

RFB	Receita Federal do Brasil
SECTET	Secretaria de Estado de Ciência, Tecnologia e Educação Técnica e Tecnológica
SEDAP	Secretaria de Estado de Desenvolvimento Agropecuário e da Pesca
SEDEME	Secretaria de Estado de Desenvolvimento Econômico, Mineração e Energia
SEDUC	Secretaria de Estado de Educação
SEFA	Secretaria de Estado da Fazenda
SEMAS	Secretaria de Estado de Meio Ambiente e Sustentabilidade
STF	Supremo Tribunal Federal
TAH	Taxa Anual por Hectare
TARE	Termos de Acordo de Regime Especial
TFRM	Taxa de Fiscalização de Recursos Minerários
UPF-PA	Unidades Padrão Fiscal do Estado do Pará
VAF	Valor Adicionado Fiscal

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	13
1 O POSITIVISMO E O DIREITO ENQUANTO LINGUAGEM – A BASE JURÍDICA ESTRUTURAL DA DISSERTAÇÃO.....	18
1.1 O Direito como linguagem	18
1.2 A norma no sistema do direito positivo e a concepção de validade	24
1.3 O direito estimulador e as sanções positivas: o caso das renúncias de receita....	29
2 A POLÍTICA EXTRAFISCAL DE DESONERAÇÃO DO SETOR MINERÁRIO NO ESTADO DO PARÁ	36
2.1 O regime jurídico da atuação extrafiscal desonerativa no Estado do Pará: o caso da mineração.....	36
2.2 A análise da desoneração da atividade minerária paraense	45
3 TRIBUTAÇÃO MINERAL – PRINCIPAIS ONERAÇÕES INCIDENTES SOBRE A ATIVIDADE EXTRATIVA MINERAL	54
3.1 O ICMS	56
3.2 A CFEM	60
3.3 As taxas de fiscalização estaduais	65
3.4 A oneração da mineração no Brasil: uma análise comparativa	69
4 AS RENÚNCIAS DE RECEITA ATINENTE AO ICMS DESTINADAS AO SETOR MINERAL NO PARÁ: UMA ANÁLISE JURÍDICA	74
4.1 As renúncias de receita: uma concepção ampla para um amplo controle	75
4.2 Regime jurídico das renúncias de receita atinente ao ICMS	88
5 A EXTRAFISCALIDADE E A POLÍTICA DESONERATIVA MINERAL NO PARÁ – UMA ANÁLISE FINALÍSTICA	97
5.1 A extrafiscalidade: da identificação ao controle.....	97

5.2 As renúncias de receita de ICMS: uma perspectiva de controle a partir da legitimidade	104
5.2.1 A legitimidade das renúncias a partir do desenvolvimento regional e sustentável: a relação custo-benefício	106
5.2.2 A legitimidade das renúncias sob a ótica federativa: os impactos sofridos pelos municípios	115
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	125
REFERÊNCIAS	130

INTRODUÇÃO

O setor da mineração engloba os processos industriais de extração de substâncias minerais e sua importância se deve, dentre outros fatores, ao fato dos seus produtos constituírem a base de uma significativa parcela dos bens consumidos pela sociedade atual.

Contudo, mesmo diante de sua relevância, o setor extrativo mineral, além de gerar significativos impactos socioambientais, não tem gerado – notadamente no Estado do Pará – a arrecadação necessária para fazer desta atividade um relevante vetor de desenvolvimento social e humano.

Assim, o que se vê é que a exploração minerária não trouxe ao Estado do Pará o desenvolvimento econômico e humano almejado pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/1988). Ao contrário, os indicadores sociais estaduais continuam extremamente preocupantes, de modo que, até o momento, esta exploração não tenha se mostrado como um meio eficiente para a redução dos elevados índices de pobreza, ou mesmo para uma maior efetivação de direitos fundamentais.

Tudo isto, pois o modelo econômico paraense, mesmo diante de uma das maiores reservas minerais e florestais do mundo, é pautado basicamente no extrativismo com baixa arrecadação e agregação de valor, gerando concentração de riqueza e geração de desigualdade.

Justamente neste cenário, é salutar questionar sobre a validade e proporcionalidade das políticas públicas de desoneração destinadas ao setor minerário.

Neste sentido, destaca-se que a Estimativa de Renúncias de Receita, prevista na Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2013 informou que o Estado do Pará renunciou e iria renunciar nos anos de 2011, 2012, 2013, 2014 e 2015 os respectivos valores de R\$ 262.929.650,00, R\$ 289.105.660,00, R\$ 321.080.690,00, R\$ 356.128.400,00 e R\$ 393.267.500,00 atinentes à cobrança de ICMS (Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação) ao setor extrativista mineral, ultrapassando a cifra de 1,5 bilhão de reais.

Setor que possui algumas características importantíssimas e que devem ser analisadas tanto ao se perquirir sobre a validade de políticas de concessão de incentivos fiscais a ele direcionadas, quanto de sua própria função social, tais quais: a não-

renovabilidade dos recursos explorados; a natureza difusa do bem mineral; e a rigidez locacional da produção. Ou seja, quando se trata de exploração dos bens minerais tem-se necessariamente que considerar que tais bens são finitos, públicos e que só podem ser explorados onde se encontram.

Contudo, mesmo diante desses relevantes fatores, evidencia-se a adoção por parte do Governo do Estado do Pará de uma política fiscal desonerativa, propondo-se este trabalho a analisar juridicamente os benefícios e incentivos fiscais concedidos a empresas mineradoras sediadas no território paraense, visando demonstrar ou refutar a (in)validade desta política fiscal.

Isto, pois a concessão exacerbada de incentivos e benefícios fiscais vem maculando a receita pública estadual, fazendo com que o Estado, já com orçamento reduzido, venha a restringi-lo mais ainda, justamente em um cenário no qual o dever de manutenção do equilíbrio orçamentário resulta no dever de controle das renúncias de receita não só através de critérios legais, mas também a partir de critérios econômicos e finalísticos.

Para enfrentar esta problemática e para se alcançar uma fundamentação coerente, o trabalho será estruturado em cinco etapas principais.

O objetivo da primeira etapa é traçar a base jurídica estrutural do trabalho com a análise do Direito como objeto eminentemente cultural que se materializa por meio de linguagem, sendo analisada, também, a atuação extrafiscal do Estado por meio de desonerações fiscais enquanto sanções positivas.

Nesta seção também serão firmados os limites sintáticos e semânticos do trabalho, bem como os conceitos a serem adotados no seu desenvolvimento a respeito de validade, sistema, normas e sanção jurídica.

Na segunda etapa será realizado um estudo descritivo da Política Extrafiscal Desonerativa implantada pelo Governo do Estado do Pará destinada ao setor minerário no período de 1989 a 2016, consubstanciando-se em etapa eminentemente expositiva com a apresentação não só do regime jurídico desta política como também de suas repercussões financeiras.

Na terceira etapa do trabalho, serão expostos os principais aspectos atinentes à tributação mineral, com especial atenção para o ICMS, a Compensação Financeira pela Exploração de Recursos Minerais (CFEM) e a Taxa de Fiscalização de Recursos

Minerários (TFRM), para que seja delineado o cenário geral da carga tributária e financeira dessa atividade econômica tanto em âmbito nacional quanto internacional.

Em seguida, são realizadas as análises das desonerações estudadas sob uma perspectiva de controle. Isto porque, a validade das renúncias de receita perpassa inegavelmente pelos enfoques da legalidade, legitimidade e economicidade ou custo-benefício.

Portanto, ao se analisar a juridicidade de medidas desonerativas extrafiscais, o intérprete passa por duas etapas: enquanto na primeira haverá de ser feito um controle legal das desonerações, representado pela observância dos requisitos legais estabelecidos pelo sistema do direito para a sua concessão, na segunda etapa há que ser realizado o controle por meio da regra da proporcionalidade onde se afere a legitimidade e economicidade das medidas, perquirindo-se sobre sua adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

Em razão disso, a quarta etapa do trabalho analisa a legalidade das renúncias de receita atinentes ao ICMS destinadas ao setor minerário no Estado do Pará.

Já na quinta etapa, propõe-se a realizar a análise da juridicidade de tais renúncias sob o enfoque da legitimidade e economicidade por meio da regra da ponderação.

De modo geral, o presente trabalho é norteado por uma série de questionamentos. Contudo, pode-se afirmar que os principais são os seguintes: (i) as renúncias de receita direcionadas ao setor minerário no Estado do Pará são juridicamente válidas? (ii) tais renúncias são financeiramente viáveis? (iii) tais renúncias adequam-se a um Ordenamento Jurídico com nítidos caracteres sociais como o estabelecido pela CRFB/1988? (iv) tais renúncias contribuem para o alcance do desenvolvimento socioeconômico sustentável do Estado? (v) a partir de uma abordagem federativa, tais desonerações adequam-se ao objetivo fundamental da redução das desigualdades regionais?

Quanto aos aspectos metodológicos, destaca-se que o presente trabalho não se atém somente à dogmática jurídica, socorrendo-se de ponderações extrajurídicas para que se experimentem rumos novos para a construção de proposições pertinentes e fundamentadas.

Assim, por mais que a dogmática jurídica seja a linguagem que trata do direito positivo, descrevendo suas normas, ordenando-as, declarando sua lógica e unidade, bem

como oferecendo os seus conteúdos de significação,¹ não se pretende ater-se somente aos aspectos legais da temática, socorrendo-se aos aspectos políticos e econômicos.

Tudo isto, pois tantos os estudos de Filosofia e Teoria do Direito quanto de Economia e Finanças Públicas vêm apresentando importantes avanços na busca por soluções jurídicas que viabilizam e fortificam a visualização de um sistema jurídico uno e coerente.

Pretende-se, portanto, investigar os objetos propostos sob a ótica da Filosofia do Direito sem, contudo, esquecer a dogmática. E quando se fala em Filosofia do Direito, adota-se o posicionamento de Kaufmann, para quem, esta área do conhecimento tenta “indagar aquilo que está por detrás dos problemas e pressupostos fundamentais das ciências dos sistemas”², destacando-se a observação feita pelo próprio autor de que “não se pode concluir que a filosofia se ocupe de coisas mais importantes do que as ciências dogmáticas particulares.”³

Afinal, a própria compreensão do Direito admite uma enorme multiplicidade de abordagens, consistindo, assim, em uma ordem social eminentemente complexa.

Defender-se-á, portanto, que o sistema do direito positivo, assim como os seus inúmeros componentes, podem ser apreendidos de diversas formas (históricas, antropológicas, políticas, dentre outras), socorrendo-se das formas pertinentes à pesquisa.

Assim se procede justamente para não se reincidir no erro da compartimentalização, da hiperespecialização e do isolamento dos saberes apontado por Edgar Morin ao argumentar que se vive “numa época de saberes compartimentados e isolados uns dos outros.”⁴

Contudo, é importantíssimo não se distanciar demasiadamente dos objetos de pesquisa, quais sejam, as renúncias de receita enquanto instrumentos legais e, portanto, integrantes do sistema positivo do direito.

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo, SP: Noeses, 2012. p. 2.

² KAUFMANN, Arthur. *Introdução à filosofia do direito e à teoria do direito contemporâneas*. Trad. Marcos Keel e Manuel Seca de Oliveira. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002. p. 26.

³ KAUFMANN, op. cit., 2002. p. 27.

⁴ MORIN, Edgar. *Educação e Complexidade: os sete saberes e outros ensaios*. Maria da Conceição de Almeida e Edgard de Assis Carvalho, (Org.). São Paulo: Cortez, 2002. p. 30.

Nesta senda, o receio de distanciamento do objeto de pesquisa também deve persistir quanto ao problema de pesquisa, haja vista que o conhecimento científico se dá primordialmente por meio dos problemas.

Portanto, todos os capítulos deste trabalho serão norteados pelo problema da compatibilidade e adequação das renúncias de receita destinadas ao setor mineral no Pará com o ordenamento jurídico nacional.

Com isso, a presente pesquisa será norteada pela metodologia lógica dedutiva por meio de estudos jurídicos, financeiros e sociais atinentes primordialmente às áreas do Direito Tributário e Financeiro.

Toda essa análise ocorrerá em consonância com o método científico denominado racionalismo crítico de Karl Popper a partir de conjecturas e refutações, de modo que a lógica dedutiva apontada como metodologia sirva não como prova de hipótese, mas como nítido instrumento de crítica, visando à aceleração do conhecimento por meio de conclusões precisas e simples, mesmo diante do risco da refutação.

Buscar-se-ão, portanto, premissas gerais a partir de estudos jurídicos a respeito do tema renúncias de receita para, em seguida, proceder-se à análise das renúncias atinentes ao setor minerário no Estado do Pará e sua compatibilidade/adequação ou não com o sistema do direito.

1 O POSITIVISMO E O DIREITO ENQUANTO LINGUAGEM – A BASE JURÍDICA ESTRUTURAL DA DISSERTAÇÃO

Este capítulo tem como propósito a apresentação, conceituação e escolha dos instrumentos jurídicos que serão utilizados na construção deste trabalho. Trata-se, portanto, de etapa essencialmente propedêutica e de grande relevância para a compreensão das ponderações que serão aqui apontadas.

Para tanto, tratar-se-á inicialmente de uma conceituação de Direito e Ciência do Direito para, em seguida, abordar as definições de norma jurídica, sistema ou ordenamento jurídico e validade.

Ao fim, analisar-se-ão as renúncias de receita enquanto instrumentos jurídicos inseridos em um sistema jurídico estimulador em contraponto a um meramente repressor.

É importante frisar que a definição destes conceitos básicos não se propõe a demonstrar respostas “verdadeiras”, mas a uniformizar a compreensão das ponderações defendidas no desenvolvimento do trabalho.

Portanto, nesta etapa serão definidos os conceitos jurídicos fundamentais que serão utilizados na análise dos objetos de pesquisa.

1.1 O Direito como linguagem

É impensável conceber o sistema do direito positivo sem linguagem por se tratar de uma ordem social eminentemente linguística. Assim, qualquer investigação atinente ao Direito deve perpassar, necessariamente, pela análise de sua linguagem.

Para enfrentar tal desafio, o presente trabalho buscou na semiótica, enquanto ciência que estuda os signos e os fenômenos da representação um aporte coerente.

Nesta senda, tem-se que a realidade é composta por eventos que se passam no mundo fenomênico, sendo tais eventos revelados, falados e apreendidos por meio de linguagem para, a partir daí, constituírem fatos.

Cumprе ressaltar que a própria teoria do conhecimento partiu de uma concepção inicial pautada basicamente na verdade por correspondência entre o real e o reproduzido.

A partir desta concepção, a linguagem era tida apenas como um instrumento para o alcance do conhecimento. Contudo, tal visão deu lugar à filosofia da linguagem, usualmente conhecida como “giro-linguístico” ou filosofia analítica, por meio da qual a linguagem deixa de ser apenas um instrumento de conhecimento para se tornar uma condição para o conhecimento.

Nestas linhas, posiciona-se Aurora Tomazini de Carvalho ao defender que:

não existe mais um mundo em si, independente da linguagem, que seja copiado por ela, nem uma essência nas coisas para ser descoberta. Só temos o mundo e as coisas na linguagem; nunca em si. Assim, não há uma correspondência entre linguagem e objeto, pois este é criado por ela. A linguagem, nesta concepção, passa a ser pressuposto por excelência do conhecimento”.⁵

A linguagem, aqui abordada, deve ser compreendida como meio de comunicação, ou seja, toda manifestação capaz de transmitir determinada informação dotada de sentido. Assim, não há outro modo de se apreender a realidade senão por meio de linguagem e, conseqüentemente, por meio de signos.

Desta forma, o conhecimento científico vai se expressar por meio de linguagem e conseqüentemente por meio de signos, o que leva ao debate da verdade nas ciências e principalmente na Ciência do Direito.

Daí a relevância de três teorias que abordam a questão da verdade nas ciências, quais sejam: a verdade consensual, por meio da qual se defende que a condição para a verdade das proposições é o acordo potencial entre sujeitos; a verdade por correspondência, por meio da qual se compreende que o enunciado prescritivo corresponderia à realidade empírica a que se refere; e a verdade por coerência, por meio da qual a verdade se daria através de uma referenciabilidade a outro discurso presente dentro do sistema.

Assim, o debate acerca da verdade acaba por fornecer um importante alicerce para a Ciência do Direito, haja vista que as teorias da verdade por consentimento e por coerência apresentam grande aplicabilidade a este ramo da ciência.

Neste sentido, Calilo Kzam Neto defende que “para a Ciência do Direito, a verdade é sempre camada da linguagem, artificialmente construída e empregada na

⁵ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2014. p. 34.

função descritiva, encerrando um feixe unitário de proposições”.⁶ O que acaba por reforçar o movimento do “giro-linguístico” de Paulo de Barros Carvalho que defende a verdade como construção linguística.⁷

A semiótica, portanto, atuará como paradigma no estudo do Direito, tendo o signo como um dos principais objetos, juntamente com o significado e significação.

Com isso, o signo consistirá na relação entre o suporte físico, a significação e o significado, consubstanciando-se em uma inter-relação triádica ou trilateral das unidades sgnicas e podendo se modalizar como ícone (quando a representação possui uma relação qualitativa com o seu objeto, como, por exemplo, quando uma placa de trânsito contém uma curva sobre a qual pretende avisar), índice (quando a representação decorre de uma relação factual com o objeto, como no exemplo da fumaça indicar a existência de fogo) e/ou símbolo (quando a representação decorre de convenções).

Assim, a partir dessa estrutura tripartite, a mensagem ganha exterioridade, tornando-se intersubjetiva, de modo que o significado possa ser compreendido de forma ampla ou estrita, diferenciando-se principalmente quanto à relevância do contexto. Isto porque o signo é objeto semiótico e linguístico completamente inserido em um cenário intersubjetivo.

Desta feita, há uma impossibilidade de compreensão do texto em sua dimensão estritamente material. Neste sentido, diferencia-se forma significante de sistema de significados, de modo que a primeira seja a configuração gráfica ou acústica da mensagem e a segunda a compreensão da forma significante por meio de sentidos.

Com isso, diferencia-se, também, enunciado e proposição, caracterizando-se aquele como o produto da enunciação formado pelo conjunto de palavras que compõe a mensagem a ser recebida pelo receptor ao passo que a proposição seria o conteúdo significativo do enunciado, ou seja, a ideia que desperta na mente do destinatário da enunciação.⁸

Em sentido semelhante, defende Lúcia Santaella que:

objeto de um signo não é necessariamente algo que poderíamos conceber como um individual concreto e singular: ele pode ser um conjunto ou coleção de coisas, um evento ou ocorrência, ou ele pode

⁶ KZAM NETO, Calilo Jorge. *A norma de anistia no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 18

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2009. p. 159.

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 18.

ser da natureza de uma ‘idéia’ ou ‘abstração’ ou um ‘universal’. Pode ser qualquer coisa, qualquer que seja, sendo que nada aí é governado por qualquer suposição *a priori*.⁹

Portanto, o Direito, assim como a Ciência do Direito, será materializado por meio da linguagem, que no primeiro caso será uma linguagem prescritiva e no segundo descritiva. No caso do Direito, essa comunicação acontecerá basicamente por meio de normas, que podem ser consideradas como seus elementos fundantes, tendentes a induzir condutas intersubjetivas.

Serão as normas os núcleos comunicacionais do Direito. Tanto que Bobbio sustenta que para se alcançar um conceito adequado de Direito deve-se partir da conceituação de norma jurídica.¹⁰

Faz-se tal distinção, pois é importante ter em mente que a Ciência do Direito tem como principal objetivo a análise do sistema de Direito posto, descrevendo-o, derivando justamente daí a diferenciação das respectivas linguagens, uma prescritiva e outra descritiva.

O que se afirma aqui é de fundamental importância para o desenvolvimento do trabalho, pois defende-se um significativo inter-relacionamento entre Direito e moral.

Isto porque, a partir do momento em que se afirma ser o Direito um produto cultural eminentemente linguístico, o papel do intérprete mostra-se de fundamental importância, abrindo espaço para a relevância da moral na compreensão do Direito.

Neste cenário, o pós-positivismo – pregando pela íntima relação entre o Direito e moral diante do relevante papel da interpretação construtiva do Direito, unindo os valores sociais e morais dos intérpretes, e considerando o Direito não só como um conjunto de regras – proporá um Direito permeado também por princípios de justiça e equidade.

Já o positivismo exclusivo proposto por Joseph Raz, por sua vez, incorpora a antiga dicotomia pregada pelo positivismo clássico entre moral e Direito, argumentando pela inviabilidade de se considerar a moralidade como condição de legalidade e eficácia, defendendo que a moralidade não possa ser incorporada à regra de reconhecimento.

⁹ SANTAELLA, Lúcia. *A teoria geral dos signos: como as linguagens significam as coisas*. São Paulo, Pioneira Thomson Learning, 2004, p. 15.

¹⁰ BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. Trad. Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. Bauru: EDIPRO, 2001. p. 32.

Segundo Raz, uma ordem social necessita inevitavelmente de autoridade, que consiste na primazia sobre o juízo individual, sendo que ao se admitir a moral como padrão da validade do Direito não se permite a existência de autoridade.

Basicamente, defende o autor que em razão da pluralidade de juízos morais não haveria condições propícias em sociedade para que se exercesse autoridade.¹¹

Por outro lado, o positivismo inclusivo, proposto por Coleman, Matthew Kramer, Kenneth E. Himma dentre outros, argumenta que as observações de pós-positivistas não devem servir de motivação para abandonar ou modificar o positivismo, havendo plausibilidade no argumento da incorporação da moral ao Direito sem a necessidade de refutação ou de mudança de paradigmas.

Em trecho interessante de sua famosa obra, reconhece Herbert Hart que “não é em sentido algum uma verdade necessária que as leis reproduzam ou satisfaçam certas exigências da moral, embora de facto o tenham frequentemente feito.”¹²

Com isso, defende-se neste trabalho a compatibilidade entre o positivismo inclusivo defendido por Coleman e o positivismo de Riccardo Guastini, para quem a “ciência jurídica não é sempre descritiva, na medida em que frequentemente a ciência jurídica não se limita a descrever normas preexistentes, mas formular novas normas”.¹³

Defende-se, ainda, que haja compatibilidade da teoria do positivismo inclusivo com as obras de Paulo de Barros Carvalho e Lourival Vilanova com o “construtivismo lógico-semântico”, principalmente ao se considerar o papel do intérprete na compreensão e realização do Direito.

Sustenta Carvalho que, sendo o Direito uma manifestação comunicacional, terá como objeto um suporte físico (enunciado legal, substrato material), uma significação (uma dimensão ideal na representação que se forma na mente dos sujeitos) e um significado (refere-se a uma realidade no mundo exterior).

Desta feita, para Carvalho, a norma seria resultado desse processo de significação do sujeito, pressupondo, de certa forma, uma interpretação valorativa do intérprete.

¹¹ COLEMAN, Jules. *Hart's postscript: essays on the postscript to the Concept of Law*. New York: Oxford University Press, 2001.

¹² HART, Herbert L. A. *O conceito de direito*. Tradução de A. Ribeiro Mendes. 3.ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2001. p. 202.

¹³ GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. Trad. Edson Bini. Apresentação: Helene Taveira Torres. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 286.

Portanto, os enunciados seriam conjuntos de fonemas ou de grafemas, que, obedecendo a regras gramaticais de determinado idioma, consistiriam em mensagens expedidas pelo sujeito emissor para serem recebidas pelo destinatário, no contexto da comunicação.

Ainda segundo Carvalho, apenas a partir dos enunciados que se construiriam significações e sentidos, por meio de um processo de interpretação.¹⁴

Tanto é que Humberto Ávila defende que a atividade do intérprete (tanto julgador quanto cientista) não se reduz a descrever o significado previamente existente dos dispositivos e sim em (re)construir esses significados, tendo em vista, principalmente, a existência de significados incorporados ao uso linguístico e construídos no âmbito do discurso e da linguagem.¹⁵

Com isso, acredita-se terem tanto Ávila quanto Carvalho endossado, em parte, a doutrina do positivismo inclusivo, afinal, não há como negar que a compreensão de um enunciado seja individualizada e influenciada pela moralidade do intérprete.

A norma jurídica, portanto, seria a significação que se obtém a partir da leitura dos enunciados prescritivos estabelecidos pelo sistema do direito, consubstanciando-se em algo que se (re)produz na mente humana como resultado do processo interpretativo, podendo-se afirmar, assim, que a norma jurídica seja o juízo que a leitura do texto provoca na mente do receptor da mensagem.

Em sentido semelhante, sustenta Kzam Neto ao defender que no “domínio da ciência jurídica teremos o conjunto de textos do direito positivo como suporte físico; o comportamento humano a que o texto se reporta como significado e o juízo extraído do texto pelo jurista como a significação.”¹⁶

Em outros termos, defende Maria Stela Campos da Silva que:

Essas novas teorias evidenciam que no âmbito do direito contemporâneo surge a discussão envolvendo a moral contemporânea, pois agora seja na teoria do direito como integridade de Dworkin, seja no positivismo inclusivo, a dicotomia direito/moral se mistura no sentido não de predominância de um polo sobre o outro, mas de coexistência e formação de uma nova estrutura jurídica que congrega os dois antigos polos¹⁷

¹⁴ CARVALHO, op. cit., 2012. p. 19-22.

¹⁵ AVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 33-34.

¹⁶ KZAN NETO, op. cit., 2007. p. 20.

¹⁷ SILVA, Maria Stela Campos da. As normas internacionais de direitos humanos e a tributação à luz da interpretação positivista-inclusiva: uma análise da EC41/2003 à luz da Comissão Interamericana de Direitos Humanos. In: MAUÉS, Antônio Moreira; BACELAR, Jeferson

Materializando-se, portanto, o Direito por meio de linguagem, denota-se que a sua compreensão ou apreensão perpassa pelos três planos de linguagem, quais sejam: o plano sintático dedicado à análise das relações entre os signos; plano semântico dedicado às relações dos signos com os seus significados ou significações; e o plano pragmático, o qual se propõe a analisar a relação dos signos com os seus fins e valores.¹⁸

Afinal, o problema da significação das palavras somente será passível de resolução a partir da dimensão pragmática da linguagem por meio do conteúdo contextual e intersubjetivo da validade das palavras.

Com isso, defende-se que o sistema do direito positivo seja fechado sintaticamente e aberto semanticamente e pragmaticamente, reforçando o relevantíssimo papel do intérprete.

Desta feita, este trabalho será norteado a partir da concepção do construtivismo lógico-semântico do Direito enquanto fenômeno eminentemente comunicacional que, através da interpretação, permite uma valoração moral, tendo em vista, principalmente o aspecto pragmático da compreensão do Direito.

1.2 A norma no sistema do direito positivo e a concepção de validade

Muito se falou em Direito como Sistema ou Ordenamento jurídico sem, contudo, delimitar a compreensão defendida neste trabalho. E justamente com a análise do que se entende por sistema do direito que se fará a delimitação conceitual de termos extremamente importantes para o desenvolvimento da pesquisa, como de normas, de regras, de princípios, de eficácia, de validade, dentre outros.

A noção geral de sistema é muito bem delimitada por Carvalho ao afirmar que “o sistema aparece como o objeto formado de porções que se vinculam debaixo de um princípio unitário ou como a composição de partes orientadas por um vetor comum.”¹⁹

Para o autor, a validade de uma norma estaria umbilicalmente relacionada à sua “pertinenciabilidade” ao sistema do direito e, portanto, só seria válida se positivada por órgão legitimado a produzi-la, mediante procedimento estabelecido para este fim.²⁰

Antonio Fernandes; COSTA, Paulo Sérgio Weyl Albuquerque (Org.). *A jurisprudência constitucional revisitada*. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2014. p. 217.

¹⁸ CARVALHO, op. cit., 2012. p. 132.

¹⁹ CARVALHO, op cit., 2009. p. 441.

Em outros termos, um sistema é todo o conjunto de dois ou mais elementos inter-relacionados por um fator unificador que lhe atribui unidade e coerência, sendo que as unidades básicas que compõem o sistema direito positivo serão as normas jurídicas.

Daí Tércio Sampaio Ferra Jr. tratar das expressões ordenamento e sistema jurídico como sinônimas, defendendo que “um ordenamento além de ser um conjunto de elementos normativos (normas) e não-normativos, é também uma estrutura, isto é, um conjunto de regras que determinam as relações entre os elementos.”²¹

Para Larenz, as normas jurídicas “não estão desligadas umas das outras, mas estão numa conexão multímoda umas com as outras”²², o que evidencia uma inter-relação, atribuindo característica sistêmica ao ordenamento jurídico, característica esta que deve, inclusive, ser considerada no processo interpretativo do Direito. Não é por outra razão que o autor defende ser um desafio da jurisprudência científica a exposição e compreensão do modo ordenado de como se dá o Direito.

Contudo, é com Claus Canaris que a noção de sistema ganha um aspecto valorativo e ultrapassa uma lógica meramente formal, pois, mesmo reconhecendo a plausibilidade da noção de sistema como ordenação e unidade, o autor vai além e defende a exigência de uma ordem justa pautada no postulado da justiça e da igualdade. Assim, defende o autor que “uma eventual adequação lógico-formal das normas jurídicas singulares não implica unidade de sentido especificamente jurídica de um ordenamento.”²³

Para Canaris, será a unidade e não a completude o elemento essencial para a conceituação de sistema.

É por meio de uma adequação valorativa e racional, portanto, que é atribuído caráter sistêmico ao Direito, ultrapassando, assim, a mera lógica formal.

Assim, a unidade, enquanto característica da noção de sistema, almeja que o sistema tenha ordem e não se disperse em valores singulares e desconexos, para garantir efetividade.

²⁰ CARVALHO, op. cit., 2009. p. 442.

²¹ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*. São Paulo, Atlas, 1995. p. 175.

²² LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. Trad. José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2005. p. 621.

²³ CANARIS, Claus Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian. 2012, p. 31.

Em sentido semelhante, posiciona-se Guastini, para quem a validade – de regras ou princípios – pode ser compreendida tanto em sentido forte, enquanto “pertinência” a um sistema jurídico, quanto em sentido fraco, que dirá respeito à simples existência da norma.

Para o autor italiano, a validade formal seria a ausência de vícios formais ao passo que a validade material seria a ausência de vícios materiais, ou seja, a compatibilidade com normas superiores na hierarquia das fontes.²⁴

Por outro lado, a vigência seria “uma propriedade das regras jurídicas que estão prontas para propagar efeitos, tão logo aconteçam no mundo fático, os eventos que elas descrevem”²⁵, admitindo-se, portanto, que uma determinada norma tenha vigência, mas não possua eficácia, seja jurídica técnica ou social.

Assim, a eficácia jurídica estará presente quando houver a instalação da relação jurídica após a ocorrência do fato jurídico (evento vertido em linguagem competente e de acordo com a teoria das provas).

Em outros termos, pondera Carvalho que “a eficácia jurídica é a propriedade de que está investido o fato jurídico de provocar a irradiação dos efeitos que lhe são próprios, ou seja, a relação de causalidade jurídica.”²⁶

Outra modalidade relevante de eficácia é a técnica, compreendida como a possibilidade das normas jurídicas de irradiar efeitos. Assim, a ineficácia técnica ocorreria quando a norma, em razão de dificuldades de ordem material, por exemplo, não admitisse a incidência jurídica.

Há, ainda, a relevante eficácia social ou efetividade, que está intimamente relacionada aos “padrões de acatamento com que a comunidade responde aos mandamentos de uma ordem jurídica historicamente dada.”²⁷

Com isso, evidencia-se a importância das normas jurídicas enquanto unidades fundamentais do sistema do direito.

Nesta senda, as normas jurídicas pressupõem uma estrutura básica formada por enunciados prescritivos na condição de proposição-hipótese (antecedente) e de proposição-tese (consequente), constituindo uma unidade mínima irreduzível.

²⁴ GUASTINI, op. cit., 2005. p. 269-284.

²⁵ CARVALHO, op. cit., 2009. p. 443.

²⁶ Idem, 2009. p. 452.

²⁷ Idem, p. 453.

Na proposição-hipótese haverá a previsão de um evento possível que, quando ocorrido no mundo fenomênico e vertido em linguagem competente, imputará uma consequência jurídica a um sujeito que se consubstanciará em uma relação jurídica que obrigará, permitirá ou proibirá.²⁸

Com isso, a norma jurídica pode ser estruturada da seguinte maneira: ocorrendo a hipótese *H*, então deve ocorrer a conduta *C*. Não ocorrendo a conduta *C* então se prescreve a sanção *S*.

Assim, para a interpretação adequada do Direito é relevante ter em mente a diferenciação entre norma como: (i) produto do universo legislado; (ii) entes positivados – leis, decretos etc.; (iii) proposições jurídicas – produtos da descrição da norma feito pela Ciência do Direito.

O Enunciado, assim, é suporte físico consistente na mensagem expedida pelo emissor ao destinatário em um contexto de comunicação, enquanto que “proposição” é o conteúdo significativo do enunciado, conforme já delineado.

Há, ainda, importantes classificações das normas enquanto primárias e secundárias; individuais, gerais, abstratas e concretas; regras de conduta e regras de estrutura.

Assim, tem-se que as normas jurídicas podem ser divididas em primárias e secundárias, sendo as primeiras as que prescrevem um dever e as últimas as que estabelecem uma sanção.

Por outro lado, entende-se por norma geral aquela destinada a um conjunto de sujeitos indeterminados, enquanto que as individuais serão aquelas destinadas a sujeitos determinados. Já a abstração ou concretude normativa dirá respeito ao modo como se toma o fato descrito no antecedente.²⁹

Neste sentido, o processo de positivação do Direito tende a escalonar as normas de forma que as gerais e abstratas sejam dotados de posições hierarquicamente avantajadas.

Daí Carvalho sustentar a necessidade de um ato concreto para a inserção de uma regra jurídica no sistema, defendendo que todas as modalidades de preceitos normativos hão de ser materializadas por instrumentos legais e concretos.

²⁸ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2014. p. 298.

²⁹ CARVALHO, op. cit., 2012. p. 52.

Para o autor, o próprio veículo introdutor necessita de um núcleo de significação, pois, sua importância pode ser dividida em dois pontos: primeiro por que insere regras jurídicas no sistema positivo; segundo, pois servem como referencial para montar a hierarquia do conjunto.³⁰

Outra importante classificação normativa e que será de suma importância ao se tratar na estrutura normativa das isenções fiscais diz respeito às regras de estrutura e de conduta.

Carvalho defende a subdivisão das normas jurídicas em normas de conduta e de estrutura, sendo as primeiras destinadas a interferir nos comportamentos interpessoais, modalizando com os entes deônticos “obrigatório”, “proibido” e “permitido”. Por outro lado, as normas de estrutura seriam aquelas “que aparecem como condição sintática para a elaboração de outras regras, a despeito de veicularem comandos disciplinadores que se vertem igualmente sobre os comportamentos intersubjetivos”³¹.

Com base nessas afirmações, Carvalho classifica como normas de conduta as regras-matrizes de incidência dos tributos e todas aquelas atinentes ao cumprimento dos deveres instrumentais, ao passo que seriam de estruturas as que outorgam competência, isenções, procedimentos administrativos etc.

Por fim, outra relevantíssima diferenciação a ser tratada nesta etapa inicial diz respeito à diferenciação entre regras e princípios.

A este respeito, socorre-se dos didáticos ensinamentos de Riccardo Guastini, autor que defende serem os princípios jurídicos, ao lado das regras, gênero de normas jurídicas, mesmo reconhecendo a dificuldade de classificação da norma enquanto regra ou princípio.³²

Para Guastini, os princípios poderão ser identificados por meio de três características principais: (i) enquanto fundamento de outras normas; (ii) sob a ótica linguística, pela indeterminação do significado dos seus enunciados seja pela ausência de exatidão do campo de aplicação, seja pela previsão de um conteúdo teleológico ou programático; e (iii) a partir de sua generalidade.³³

³⁰ CARVALHO, op cit., 2012. p. 54.

³¹ Idem. p. 57.

³² GUASTINI, op. cit., 2005. p. 185-186

³³ Idem, p. 186-190.

Frise-se, desde já, que os apontamentos a respeito das características básicas dos princípios jurídicos são de suma importância para o presente trabalho, uma vez que, sendo os princípios jurídicos fundamento de validade de normas jurídicas, será possível analisar a (in)validade de políticas desonerativas por meio da ponderação entre princípios.

Tudo isto, pois, ao se considerar que tanto as regras quanto os princípios jurídicos estabelecem mandamentos, mesmo com naturezas distintas, será possível buscar uma lógica interpretativa sistêmica ao ordenamento.

Com isso, fica estabelecida como premissa a ser utilizada na avaliação dos objetos da presente pesquisa que a noção de sistema de direito aqui defendida é de um conjunto de normas – regras e princípios – dotadas de unidade e coerência, havendo a necessidade da interpretação ser norteada por uma valoração racional pautada no postulado da justiça, nos termos defendidos por Canaris.

Por conta disso, é firmada, também, como premissa do trabalho a noção de validade no seu sentido forte e/ou material, de modo que será considerada como válida a norma que pertencer a um sistema jurídico e estiver em consonância com as normas superiores na hierarquia das fontes.

1.3 O direito estimulador e as sanções positivas: o caso das renúncias de receita

Ultrapassada a análise do positivismo jurídico enquanto base jurídica estrutural da tese e da noção de sistema do direito, cumpre enfrentar a questão do referencial teórico das renúncias de receita no ordenamento jurídico.

Em suma, a presente etapa do trabalho pretende responder aos seguintes questionamentos: quais são suas funções e como podem ser caracterizadas as renúncias de receita no sistema do direito positivo?

Assim, ao se analisar o fenômeno jurídico das renúncias de receita – especialmente as destinadas a setores ligados à exploração de bens ambientais – é possível socorrer-se tanto dos apontamentos trazidos pelo positivismo jurídico inicialmente defendido por Kelsen, quanto pelas ponderações apontadas por Norberto Bobbio.

Tudo isto, pois a compreensão do Direito como uma ordem estruturada de coerção defendida inicialmente por Kelsen³⁴ foi modificada por Bobbio ao defender uma teoria funcional do Direito não eminentemente coercitiva e sim promocional.

A construção teórica de Kelsen destaca-se por ver o Direito como um sistema harmônico, possuindo um fundamento de validade, a norma fundamental.

A Teoria Pura do Direito destina-se ao estudo geral do Direito positivo e enquanto ramo da Ciência Jurídica, pretendendo responder o que é o Direito, não lhe importando sobre o que deve ou deveria ser. Em razão disso, concentra seus esforços na “pureza” do Direito, não interessando outros assuntos ou elementos estranhos que não pertençam a seu objeto.

Para o autor, sendo o Direito um mecanismo de regulação de condutas intersubjetivas, pode estatuir uma conduta humana e, simultaneamente, ligar a esta conduta a concessão de uma vantagem, de um prêmio, ou ligar à conduta oposta uma desvantagem com fundamento no princípio da retribuição.

Desta forma, a conduta tida pelo Direito como contrária ao “dever-se” (socialmente indesejável) será suscetível de sanção negativa, ou melhor, será o antecedente/pressuposto desta.

Daí Paulo de Barros Carvalho³⁵ sustentar que a norma primária será aquela que estipula a conduta que deve ser realizada ao passo que a norma secundária será aquela que prevê a sanção.

O sistema jurídico, portanto, será responsável por, através do princípio gnosiológico da imputação, estabelecer a conexão lógica entre o ilícito/lícito (antecedente) e a sanção (consequente).

Será o sistema do direito positivo, portanto, que estabelecerá o “functor deôntico” por meio de uma relação fictícia de causalidade.

Assim, de tal estrutura é possível apreender a hipótese como “pressuposto” e a tese como “consequência”, podendo-se concluir que a hipótese, enquanto pressuposto é descritiva, porém sem valor veritário e sim de validade.

Por outro lado, não haverá a necessidade lógica de a hipótese implicar na tese ou na consequência, sendo que o que gerará essa relação de causalidade será a validade

³⁴ KELSSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução por João Baptista Machado. 6. ed. . São Paulo: Martins Fontes, 2003. p. 121.

³⁵ CARVALHO, op cit., 2012. p. 54.

formal da norma, ou seja, será o Direito positivo que instituirá o relacionamento entre descritor (hipótese) e o prescritor (tese).

Portanto, é uma faculdade inerente ao Direito positivo construir essa engenharia normativa conforme os valores escolhidos pelo legislador.

Importante notar que não se fala aqui em critérios de validades materiais e sim formais, sendo que esta engenharia se dará, basicamente, por meio das constantes deônticas “permitido”, “proibido” e “obrigado”.

Assim, o ordenamento, por meio de suas normas, regula a conduta humana positiva (comissiva) ou negativamente (absenteísta/omissiva), de modo que, a partir da obediência e conformação do comportamento à previsão normativa, seja possível qualificá-lo por um juízo de valor (positivo ou negativo).

Um juízo de valor deve ser tal, que revele a proximidade entre o fato e a finalidade da norma definidora, para determiná-lo se positivo ou negativo. Tal juízo deve considerar a aptidão do fato para atender o fim da norma, como verdadeira relação de causa e efeito e como meio de realização da finalidade subjetiva e objetiva que motivou a norma.

Desta feita, a sanção terá caráter de ato de coerção, funcionando, também sob o ângulo sócio-psicológico, pois o Direito pretende nortear as condutas intersubjetivas para que o “prêmio” seja socialmente desejado e a “pena” indesejada.

Com o intuito de manter a ordem social, será possível o emprego da força por parte do Direito para reagir frente aos comportamentos perniciosos. Essa sanção imposta de forma coercitiva, e mesmo contra a vontade da pessoa atingida, é o critério que diferencia o Direito de outras ordens sociais.

Kelsen ainda vincula a eficácia do Direito a sua efetiva influência nas condutas intersubjetivas, pois, segundo o autor, a vigência diz respeito à existência e validade da norma positiva no mundo jurídico, enquanto que eficácia normativa diz respeito a sua efetivação.

Todavia, Kelsen não nega a relação entre vigência e eficácia ao defender que “uma norma jurídica é considerada como objetivamente válida apenas quando a conduta humana que ela regula lhe corresponde efetivamente, pelo menos numa certa medida.” Tanto que o autor conclui que “um mínimo de eficácia é a condição de sua vigência.”³⁶.

³⁶ KELSEN, op. cit., 2003. p. 12.

O autor ressalta ainda que não há como se pensar em ordens sociais desprovidas de sanção, defendendo que até a moral prescreva, de certa forma, algumas medidas sancionatórias sem ter, contudo, o poder coercitivo estatal.

Assim, tem-se que quando o ordenamento jurídico determina os pressupostos que autorizam a coação, protege-se os indivíduos do uso arbitrário da força.³⁷

Para Kelsen, a segurança coletiva atinge o seu grau máximo quando o sistema do direito estabelece tribunais dotados de competência obrigatória e órgãos executivos centrais com meios de coerção de tal ordem que a resistência normalmente não tenha quaisquer perspectivas de resultar.

Desta feita, o sistema jurídico assegura um mínimo de liberdade, na medida em que, garante o livre exercício de certas condutas pelos indivíduos como não juridicamente proibidas e quando prescreve às outras pessoas o respeito desta liberdade. Daí a importância das liberdades constitucionalmente garantidas.

Assim, tem-se que o autor sinaliza que o caráter de coercitividade do Direito é o que o diferencia das outras ordens sociais, na medida em que este é uma ordem de coação organizada pelo poder estatal e sob seu território de validade.

Portanto, mesmo na teoria de Kelsen há espaço para se conceber sanções diferentes das negativas, haja vista que ao se considerar o Direito como um mecanismo de regulação de condutas intersubjetivas há a possibilidade de conceber um ordenamento jurídico que, ao valorizar determinadas condutas, atribua a estas condutas consequências jurídicas e socialmente desejáveis.

Em suma, entende-se que a teoria kelseniana admita a concessão de incentivos fiscais enquanto sanções positivas, contudo, a importância que o autor atribui às sanções positivas é ínfima ao afirmar que:

É digno de nota o fato de que entre duas sanções apresentadas como típicas – a ameaça de desvantagem em caso de desobediência (punição, no sentido mais amplo do termo) e a promessa de vantagem no caso de obediência (a recompensa) – a primeira desempenha um papel mais importante que a segunda na realidade social.³⁸

Assim, importante exemplo de instrumento do Direito enquanto incentivador de condutas é a concessão de incentivos ou benefícios fiscais.

³⁷ Idem, 2003. p. 41

³⁸ KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do estado*. Tradução: Luís Carlos Borges. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 25.

Afinal, por meio da atuação desonerativa extrafiscal, o Estado, almejando determinados fins tidos como socialmente desejáveis, oferece vantagem financeira a determinado setor da economia para que o mesmo contribua para o alcance destes fins.

Todavia, foi Norberto Bobbio um dos principais autores a sustentar uma concepção do Direito enquanto instrumento de promoção social dotado de técnicas de encorajamento consubstanciadas, principalmente, nas sanções positivas.

Embora Bobbio endosse grande parte dos apontamentos feitos por Kelsen, acaba por ultrapassar a mera análise estrutural do Direito em busca de uma análise funcional.

Para o autor, a sanção jurídica é o meio primordial de eficácia do ordenamento jurídico ou da norma, sendo, também, o traço diferenciador entre a ordem social do Direito e outras, daí a distinção entre sanções morais (interna, reflexiva e individual), sociais (externa, imposta pela coletividade em decorrência de uma prática reprovada pelos “costumes”) e jurídicas (externa e institucionalizada).³⁹

Seria sanção, para Bobbio, uma descrição abstrata de uma consequência jurídica prescrita no comando da norma secundária imputável à prática de seu pressuposto fático.

Diferentemente de Kelsen, Bobbio vê o ilícito (pressuposto de uma sanção negativa) como uma negação do sistema jurídico ao defender a sanção negativa como “salvaguarda” das leis contra as condutas opostas aos seus comandos. Segundo o autor, a sanção negativa seria correlata a um dever jurídico não cumprido, nele residindo, portanto, o fundamento da sanção negativa.⁴⁰

Em suma, Bobbio evidencia uma mudança do Estado protetor e repressor, eminentemente vinculado às funções sancionadoras e repressoras, para um Estado promocional com funções implementadora e incentivadora de condutas intersubjetivas direcionadas ao socialmente relevante.

Segundo o autor:

Dando seguimento à profunda transformação que em todos os lugares deu origem ao *Welfare State*, os órgãos públicos perseguem os novos fins propostos à ação do Estado mediante novas técnicas de controle social. [...] proponho-me a examinar um dos aspectos mais relevantes – e ainda pouco estudados na própria sede da teoria geral do direito – das novas técnicas de controle social, as quais caracterizam a ação do

³⁹ BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Tradução: Ari Marcelo Solon. São Paulo: EDIPRO, 2011. p. 29.

⁴⁰ BOBBIO. Op cit., 2007. p. 44.

Estado social dos nossos tempos e a diferenciam profundamente da ação do Estado liberal clássico: o emprego cada vez mais difundido das técnicas de encorajamento em acréscimo, ou em substituição, às técnicas tradicionais de desencorajamento.⁴¹

Tendo em vista, portanto, que o positivismo jurídico defendido inicialmente nas obras de Kelsen e posteriormente desenvolvido com Bobbio admita a utilização pelo Direito de técnicas de encorajamento aqui defendidas como sanções positivas ou premiais, há nítida compatibilidade entre esta nova feição do Direito com políticas de concessão de incentivos fiscais.

Com isso, dentre as técnicas de encorajamento, destacam-se duas: uma que se dá por meio de retribuições a determinados comportamentos já realizados, enquanto que outra se dá por meio de facilidades que antecedem ou acompanham a conduta que o Estado quer induzir, havendo a possibilidade de determinadas modalidades de incentivos fiscais (isenções em caráter geral) se enquadrarem como a primeira modalidade e outras modalidades (isenções subjetivas ou em caráter contratual⁴² ou individual) se enquadrarem na segunda modalidade.

Em suma, as diversas modalidades de incentivos fiscais se enquadram como técnicas de encorajamento neste cenário de um Estado promocional.⁴³

Trata-se, portanto, de uma via de mão dupla por meio da qual o particular assume determinado ônus em face de um benefício econômico e financeiro, ao passo que o Estado também assume ônus para que determinada conduta seja realizada pelo particular.

Com isso, desta etapa do trabalho é possível concluir que os instrumentos tributários de desoneração fiscal possuem fundamento teórico adequado, contudo, não de ser válidos juridicamente, ou seja, devem ser positivados pela autoridade competente – validade formal – e se adequarem às normas hierarquicamente superiores – validade material.

⁴¹ Idem, 2007, p. 2.

⁴² A expressão contratual parte de uma compreensão estrutural e funcional de relações jurídicas. Para tanto, quando se sustenta terem tais isenções caracteres contratuais defende-se que assim seja por tais relações envolverem alteridade – relação entre duas pessoas – e funcionalmente estarem direcionadas à composição de interesses.

⁴³ BOBBIO, op cit., 2007. p. 18.

Portanto, as desonerações fiscais indutoras podem se caracterizar como sanções positivas ou premiaias e se inserem em um contexto jurídico promocional, através do qual o Poder Público tenta induzir comportamentos tidos como socialmente desejáveis.

2 A POLÍTICA EXTRAFISCAL DE DESONERAÇÃO DO SETOR MINERÁRIO NO ESTADO DO PARÁ

Ultrapassada a etapa inicial do trabalho, na qual foram apontadas as suas bases teóricas, será agora exposta e analisada a política extrafiscal de desoneração do setor minerário no Estado do Pará.

Portanto, este capítulo tem primordialmente dois objetivos: o de expor e analisar a atual política desonerativa minerária no Estado do Pará com a exposição do seu respectivo regime jurídico; e analisar esta política sob o aspecto financeiro, visando demonstrar os seus impactos orçamentários.

Passa-se, então, à análise desta política.

2.1 O regime jurídico da atuação extrafiscal desonerativa no Estado do Pará: o caso da mineração

A recente política extrafiscal desonerativa do setor minerário no Estado do Pará passou por fases diversas, sendo possível dividi-la basicamente em dois principais períodos: de 1989 a 1996 como período no qual se incentivou a verticalização da produção minerária, utilizando-se poucos instrumentos fiscais desonerativos; e de 1996 até os dias atuais como período de forte atuação desonerativa com grande utilização de incentivos fiscais, financeiros e de infraestrutura.

A divisão apontada não é absoluta a ponto de se afirmar que em determinado período só havia políticas desonerativas e em outro não. O que se percebeu foi a adoção nos dois períodos apontados de lógicas distintas, razão pela qual foi possível a distinção.

O primeiro período estudado – 1989 a 1996 – foi fortemente marcado pela Lei Estadual nº 5.530, de 13 de janeiro de 1989, legislação que, adaptando-se às diretrizes da CRFB/1988, disciplinou o ICMS.

A redação original desta Lei Estadual estabelecia a não incidência do ICMS sobre os produtos industrializados destinados ao exterior, excluídos os semielaborados, evidenciando a intenção do Estado em induzir à verticalização de sua produção.⁴⁴

⁴⁴ PARÁ. Secretaria da Fazenda. *Lei Estadual nº 5.530/1989. Art. 3º.* O imposto não incide sobre operações: I - que destine ao exterior produtos industrializados, excluídos os semielaborados assim considerados nos termos dos §§ 1º a 3º deste artigo.

Tal iniciativa propunha-se a pressionar todos os setores econômicos e também as mineradoras a ampliarem a verticalização produtiva no Estado.

A concessão de incentivos fiscais ainda estava expressamente, de acordo com a Lei 5.530/1989, limitada aos convênios celebrados com outros Estados por meio do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).⁴⁵

Tais diretrizes foram modificadas com a Lei Estadual nº 5.943, de 02 de Fevereiro de 1996, que dispunha sobre a Política de Incentivos às Atividades Produtivas no Estado do Pará⁴⁶, já se alinhando de certa forma às políticas de desoneração das exportações de produtos primários, posteriormente estabelecida por meio da Lei Complementar nº 87/1996, a Lei Kandir.

Com essa nova legislação, o Estado do Pará passou a atuar fortemente na economia regional como ente indutor, utilizando-se, primordialmente, de incentivos fiscais, financeiros e de infraestrutura para tanto.

A Lei Estadual nº 5.943/1996 estabelecia o seguinte:

Art. 5º São instrumentos de aplicação desta Lei:

I - incentivos fiscais, a serem concedidos aos empreendimentos previstos no Art. 3º, nas seguintes modalidades:

- a) isenção;
- b) redução da base de cálculo;
- c) diferimento;
- d) crédito presumido;
- e) suspensão;

II - incentivos financeiros, sob a forma de empréstimo, em valor correspondente a até 75% (setenta e cinco por cento) do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) gerado pela atividade operacional do empreendimento e efetivamente recolhido ao Tesouro Estadual, a partir da operação do projeto aprovado;

III - incentivos de caráter infra-estrutural, para instalação ou realocação de empreendimentos em pólos de desenvolvimento do Estado;

⁴⁵ PARÁ. Secretaria da Fazenda. *Lei Estadual nº 5.530/1989. Art. 4º*. As isenções ou outro qualquer benefício fiscal do imposto serão concedidos ou revogados nos termos fixados em convênios celebrados com outros Estados e o Distrito Federal, na forma prevista na legislação complementar pertinente.

⁴⁶ Embora se afirme que a lógica desonerativa estadual só veio a ser modificada em 1996, há que se destacar que a Lei Estadual 5.758, de 30 de agosto de 1993, concedeu tratamento tributário diferenciado – especificamente, o diferimento no pagamento do ICMS - nas operações relativas à extração, circulação, comercialização, operações e prestações de serviço de transporte de bauxita, alumina, alumínio e seus derivados, manganês, minério de ferro, no território do Estado.

IV - compensação de investimentos privados, na realização de obras de infra-estrutura pública, mediante expressa anuência do Poder Público e condições previamente definidas.

Parágrafo Único: Os incentivos fiscais também poderão ser concedidos a empreendimentos do setor primário, cujos produtos sejam destinados à exportação, desde que a concessão do benefício tenha por objetivo manter a competitividade dos produtos no mercado externo.

Isto porque a Lei nº 5.943/1996 foi a primeira legislação estadual pós-1988 a tratar especificamente da Política de Incentivos Fiscais no Estado do Pará, instrumentalizando a atuação indutora do Estado na economia regional.

Como inerente à grande maioria das políticas extrafiscais desonerativas, o seu Art. 2º previa expressamente como finalidade da política estadual o fomento ao desenvolvimento socioeconômico.⁴⁷

Ainda havia a vinculação na concessão de incentivos aos objetivos da dinamização dos setores de produção, da diversificação e integração da base produtiva, a geração de emprego, dentre outros, o que evidencia que a política desonerativa estadual estava direcionada à promoção do desenvolvimento regional.⁴⁸

Outra importantíssima característica – que perdura até os dias atuais – desta política era a utilização dos incentivos em caráter contratual. Ou seja, a atuação indutora do Estado ocorria, principalmente, por meio de incentivos direcionados a contribuintes específicos, firmando-se como contrapartida pelas desonerações uma série de condutas por parte dos beneficiários.

⁴⁷ PARÁ. Secretaria da Fazenda. Lei Estadual 5.943/1996. Art. 2º A concessão dos incentivos previstos nesta Lei buscará, junto com outras ações e medidas governamentais, a consolidação, no Estado do Pará, de processo de desenvolvimento econômico moderno e competitivo, socialmente mais justo e ecologicamente sustentável, com maior internalização e melhor distribuição de seus benefícios.

⁴⁸ PARÁ. Secretaria da Fazenda. Lei Estadual 5.943/1996. Art. 4º A Política de incentivos prevista nesta Lei terá os seguintes objetivos: I - dinamizar os setores de produção, dentro de padrões tecno-econômicos de produtividade e competitividade; II - diversificar e integrar a base produtiva, incentivando a descentralização da localização dos empreendimentos e a formação infra-estadual de cadeias produtivas; III - promover a maior agregação de valor no processo de industrialização dos produtos locais; IV - incrementar a geração de emprego e a qualificação de mão-de-obra; V - estimular a instalação de novas plantas industriais; VI - ampliar, recuperar ou modernizar o parque produtivo instalado; VII - incorporar novos métodos de gestão empresarial e adotar tecnologias apropriadas e competitivas; VIII - adequar as atividades de exploração e processamento dos recursos naturais à proteção e à sustentabilidade ambiental; IX - relocalizar empreendimentos ou estabelecimentos já existentes e operando no Estado em áreas mais apropriadas do ponto de vista econômico e ambiental.

Daí o Art. 10 da Lei 5.943/1996 ter estabelecido uma série de condições para a concessão dos incentivos pleiteados.⁴⁹

Assim, a concessão de incentivos passava necessariamente pelo seguinte procedimento: o contribuinte se habilitava perante uma comissão específica, com atribuição de autorizar a concessão de tratamento tributário diferenciado e apresentava um projeto de determinado empreendimento que era analisado e julgado pela referida comissão.

Após a análise do projeto, a comissão emitia parecer decidindo sobre a viabilidade ou não da concessão do incentivo pleiteado, ocasião em que estabelecia as respectivas obrigações a serem cumpridas pelo contribuinte em determinado período. Em seguida era emitido um decreto ou resolução conferindo o tratamento tributário diferenciado ao contribuinte postulante.

A Lei Estadual nº 5.943/1996 vigeu até 2002 quando foi revogada pela Lei Estadual nº 6.489, de 27 de setembro de 2002, adotando, contudo, a mesma lógica para a concessão dos incentivos.

Ocorre que o Art. 5º, I da Lei Estadual nº 6.489/2002 foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento da ADIN nº 3.462-6, em 01 de setembro de 2006, em decorrência da exigência de autorização do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) para a concessão de incentivos fiscais estabelecida tanto pelo Art. 155, § 2º, XII “g”⁵⁰ da CRFB/1988, quanto pela Lei Complementar nº 24 de 1975.⁵¹

⁴⁹ PARÁ. Secretaria da Fazenda. Lei Estadual 5.943/1996. Art. 10. Os pleiteantes aos incentivos previstos nesta Lei estarão sujeitos ao cumprimento das condições gerais abaixo, que poderá ser integral ou parcial, dependendo da natureza do empreendimento: I - de caráter sócio-econômico: a) manutenção ou geração de empregos, com utilização prioritária de mão-de-obra local; b) integração e diversificação técnico-econômica do empreendimento à economia do Estado, de modo a promover o processo de agregação de valor na atividade produtiva; c) elevação futura da receita do ICMS gerada na atividade beneficiária e/ou nas atividades econômicas interligadas; II - de caráter tecnológico e ambiental: a) observância do disposto na legislação ambiental em vigor; b) incorporação, ao processo produtivo, de tecnologias modernas e competitivas, adequadas ao meio ambiente; c) reintegração de áreas degradadas ao ciclo produtivo; d) utilização de normas de qualidade técnica no processo de produção; III - de caráter espacial: a) promoção de interiorização da atividade econômica; b) localização em distritos industriais ou em áreas apropriadas à natureza do empreendimento; c) instalação ou realocação do empreendimento em áreas apropriadas, de modo a promover a desconcentração espacial da atividade econômica nos centros urbanos.

⁵⁰BRASIL. Constituição Federal. Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

A partir do referido julgamento, foram editadas novas leis para regular os incentivos e benefícios fiscais no Estado do Pará só que direcionadas a setores específicos. Assim, foram publicadas as Leis Estaduais nº 6.912/2006 (Incentivos à Indústria do Pescado), nº 6.913/2006 (Incentivos à Indústria em Geral), nº 6.914/2006 (Incentivos à Indústria da Pecuária) e nº 6.915 (Incentivos à Agroindústria), reproduzindo a mesma lógica da Lei nº 6.489/2002.

Com isso, foi reproduzida a lógica de submeter a mineração ao regime de concessão de incentivos incidente sobre a indústria em geral.

Tanto que a única legislação específica que tratava de desonerações do setor extrativo mineral no Pará era a Lei nº 5.758 de 30 de agosto de 1993, modificada pela Lei nº 6.307 de 18 de julho de 2000, que concedia diferimento do ICMS nas operações que envolvessem bauxita, alumina, alumínio e seus derivados, manganês e minério de ferro, legislação que vigeu até 2015, conforme sua própria previsão legal.⁵²

As mais recentes modificações legislativas concernentes à política extrafiscal paraense ocorreram em julho de 2015 com as Leis nº 8.244/2015, nº 8.245/2015, nº 8.246/2015 e nº 8.247/2015, que atualizaram a atuação desonerativa do Estado do Pará.

Assim, a concessão de incentivos fiscais ao setor minerário no Estado do Pará está atualmente regida pela Lei nº 6.913/2006, reformada pela Lei nº 8.245/2015, que possui incidência sobre a indústria em geral.

XII - cabe à lei complementar: g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

⁵¹ É importantíssimo destacar que teoricamente o Estado do Pará deveria proceder à cobrança dos tributos desonerados com base no Art. 5º, I da Lei 6.489/2002, declarado inconstitucional pelo STF. Ocorre que o Estado, utilizando-se de meio minimamente duvidoso – e infelizmente muito usual no cenário nacional – firmou perante o CONFAZ convênio que o autorizou a não proceder com a referida cobrança. Trata-se do Convênio ICMS 02, de 20 de janeiro de 2010, que estabelece o seguinte: Cláusula primeira. Ficam os Estados de Rondônia e Pará autorizados a não exigir débitos fiscais decorrentes da utilização de incentivos e benefícios fiscais previstos nos atos a seguir relacionados, desconstituídos judicialmente por não atender o disposto no art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal: II - art. 5º, inciso I, da Lei nº 6.489, de 27 de setembro de 2002, do Estado do Pará.

⁵² PARÁ. Secretaria da Fazenda. Lei Estadual nº 6.307/2000. Art. 2º O tratamento tributário especial concedido na forma da Lei nº 5.758, de 30 de agosto de 1993, com as presentes modificações e atuais disposições, terá aplicação pelo prazo de 15 (quinze) anos, a contar da publicação desta Lei.

Esta política – atualmente nomeada como Programa Movimento de Atração de Empresas (MAE), nos termos Lei nº 6.913/2006⁵³ – segue uma lógica não só de atração de empreendimentos, mas também de manutenção de empresas no território paraense.

Com isso, há um verdadeiro procedimento administrativo, regulado tanto pela Lei nº 6.489/2002 quanto pela Lei nº 6.913/2006, para a concessão de incentivos fiscais ao setor extrativo mineral no Estado do Pará.

A Comissão da Política de Desenvolvimento Socioeconômico do Estado do Pará é atualmente formada por membros da Secretaria de Estado de Desenvolvimento Econômico, Mineração e Energia (SEDEME), Secretaria de Estado de Ciência, Tecnologia e Educação Técnica e Tecnológica (SECTET), Secretaria de Estado da Fazenda (SEFA), Secretaria de Estado de Desenvolvimento Agropecuário e da Pesca (SEDAP), Secretaria de Estado de Meio Ambiente e Sustentabilidade (SEMAS), Secretaria de Estado de Educação (SEDUC), Companhia de Desenvolvimento Econômico do Estado do Pará (CODEC), Banco do Estado do Pará (BANPARÁ) e Procuradoria Geral do Estado (PGE) e tem como principal competência o julgamento de processos de concessão, revisão e suspensão de incentivos fiscais, financeiros e de infraestrutura.

Ainda funcionam perante a referida comissão a Câmara Técnica (órgão de assessoria encarregado de examinar os pareceres dos grupos técnicos), o Grupo de Avaliação e Análise de Projetos (GAAP – órgão de apoio à Câmara Técnica) e o Grupo de Acompanhamento de Projetos Incentivados (GAPI – órgão responsável pela avaliação dos resultados obtidos com as respectivas concessões).

Com isso, o atual procedimento administrativo para a concessão de incentivos fiscais segue as seguintes etapas.

⁵³ PARÁ. Secretaria da Fazenda. Lei Estadual nº 6.913/2006. Art. 1º O tratamento tributário de que trata esta Lei será concedido, em conjunto com outras ações e medidas aplicáveis, às indústrias em geral e às centrais de distribuição de mercadorias instaladas em território paraense e habilitadas no Programa MAE, com o objetivo de consolidar o desenvolvimento socioeconômico de forma competitiva e ecologicamente sustentável e propiciar a verticalização da economia no Estado do Pará.

Esquema 1-Fluxo Operacional do Processo de Concessão de Incentivos.



Fonte: Elaboração do autor (2016) com base em informações colhidas no site da SEDEME.

Importante destacar, ainda, que após a concessão dos incentivos, haverá, pelo menos em tese, o acompanhamento semestral do projeto pelo GAPI.

Da análise do regulamento incidente sobre a indústria em geral – na qual se inclui a mineração – depreende-se que a atuação extrafiscal do Estado do Pará está atrelada, essencialmente ao desenvolvimento regional (Art. 3º, II e III CRFB/1988), incluso aí, de certa forma, o desenvolvimento ecologicamente equilibrado (Art. 170, III e VI CRFB/1988).

Neste sentido, dispõe a própria Lei nº 6.913/2006:

Art. 3º A concessão do tratamento tributário previsto na presente Lei tem por objeto:

I - garantir a sustentabilidade econômica e ambiental dos empreendimentos localizados em território paraense;

- II - apoiar a implantação, estimular e dinamizar o desenvolvimento dos empreendimentos no Estado do Pará, dentro de padrões técnico-econômicos de produtividade e competitividade;
- III - diversificar e integrar a base produtiva, bem como a formação de cadeias de produção;
- IV - possibilitar maior agregação de valor a produtos e a modernização dos processos produtivos;
- V - incrementar a geração de emprego, renda e a qualificação de mão-de-obra;
- VI - ampliar, recuperar ou modernizar o parque produtivo e as instalações;
- VII - adotar tecnologias apropriadas e competitivas, bem como incorporar métodos modernos de gestão empresarial.
- VIII - incentivar a verticalização, a integração e a consolidação de cadeias produtivas da economia paraense.

Esta legislação ainda prevê que o prazo de fruição de tratamento tributário diferenciado será de até quinze anos, permitidas sucessivas prorrogações desde que não ultrapasse o prazo total de trinta anos.

Importantíssimo dispositivo legal, cuja transcrição se mostra relevante para a problematização da matéria, é o Art. 7º da Lei 6.913/2006 que trata das condições gerais para a concessão de tratamento tributário diferenciado, o que reforça a tese desta política estar direcionada ao desenvolvimento regional:

Art. 7º Os interessados no tratamento tributário previsto nesta Lei, dependendo da natureza do empreendimento, estarão sujeitos ao cumprimento, de forma integral ou parcial, das seguintes condições gerais:

I - de caráter socioeconômico:

- a) manutenção ou geração de empregos, com utilização prioritária de mão-de-obra local;
- b) diversificação técnico-econômica e integração do empreendimento à economia do Estado, de modo a promover o processo de agregação de valor na atividade beneficiada;
- c) elevação futura da receita do imposto gerada na atividade beneficiada ou nas atividades econômicas interligadas;
- d) redução de custos e melhoria dos serviços prestados;
- e) contribuição para a verticalização, a integração e a consolidação de cadeias produtivas da economia paraense;

II - de caráter tecnológico e ambiental:

- a) observância do disposto na legislação ambiental em vigor;
- b) incorporação de tecnologias modernas e competitivas, adequadas ao meio ambiente;
- c) reintegração de áreas degradadas ao ciclo produtivo;
- d) utilização de normas de qualidade técnica no processo de produção;

III - de caráter espacial:

- a) promoção da integração socioeconômica do espaço estadual;
- b) promoção da interiorização da atividade econômica;
- c) localização em distritos industriais ou em áreas apropriadas à natureza do empreendimento;

d) instalação ou realocação do empreendimento em áreas apropriadas, de modo a promover a desconcentração espacial da atividade econômica nos centros urbanos.

Parágrafo único. É condição, aos interessados no tratamento tributário previstos nesta Lei, a contribuição ao Fundo Estadual de Investimento em Infraestrutura - FEINFRA, conforme previsto no Capítulo VI, da Lei Estadual nº 6.489, de 27 de setembro de 2002.

Em suma, nota-se que a legislação prevê uma série de objetivos a serem alcançados com a atuação extrafiscal paraense, não se podendo afirmar que esta política – implementada pela Lei 6.913/2006 – não tenha traçado objetivos constitucionalmente previstos.

Pelo menos a partir de sua análise jurídica e normativa, é possível notar que a política extrafiscal paraense é norteada por princípios significativos no ordenamento nacional e se consubstancia como política pública de desenvolvimento regional.

Contudo, para se concluir acerca de sua validade perante o sistema jurídico brasileiro é necessário ultrapassar e mera análise normativa para se adentrar na realidade estadual.

Tudo isto, pois a análise da atuação extrafiscal do Estado pressupõe inegavelmente a consideração de dois fatores significativos: o montante renunciado e os benefícios almejados – e alcançados – com tais desonerações.

Quanto a estes fatores, tem-se que SEDEME – especificamente a Comissão da Política de Incentivos ao Desenvolvimento Socioeconômico do Estado do Pará – deverá não só analisar o cumprimento das obrigações pactuadas com os contribuintes desonerados⁵⁴ como também prestar informações à Assembleia Legislativa com o intuito de atribuir publicidade à política indutora estadual.⁵⁵

⁵⁴ PARÁ. Secretaria da Fazenda. *Lei Estadual nº 6.913/2006. Art. 10.* Durante o período de fruição do tratamento tributário previsto nesta Lei, os beneficiários deverão apresentar, semestralmente, à Comissão da Política de Incentivos ao Desenvolvimento Socioeconômico do Estado do Pará de que trata a Lei nº 6.489, de 27 de setembro de 2002: I - documentação comprobatória: a) do cumprimento do cronograma de operações, de metas de investimento, de produção, de faturamento e de empregos; b) de regularidade junto ao Fisco Estadual; c) de regularidade ambiental, mediante licença concedida pelo órgão competente, quando for o caso; d) de inspeção sanitária, expedida pelo órgão competente, quando for o caso; e) de idoneidade cadastral, quando de operações pactuadas com o Banco do Estado do Pará S.A. II - da relação de máquinas e equipamentos adquiridos para a integração ao ativo imobilizado, quando for o caso. Parágrafo único. A Comissão da Política de Incentivos ao Desenvolvimento Socioeconômico do Estado do Pará poderá solicitar outras informações que julgar necessárias ao efetivo acompanhamento do tratamento tributário dispensado ao empreendimento.

⁵⁵ PARÁ. Secretaria da Fazenda. *Lei Estadual nº 6.913/2006. Art. 6º, § 2º.* A Comissão da Política de Incentivos ao Desenvolvimento Socioeconômico do Estado do Pará, após análise do cumprimento das condicionantes para a manutenção dos incentivos fiscais, enviará a

Contudo, o acesso aos referidos projetos de instalação ou expansão e empreendimentos econômicos apresentados à SEDEME não são públicos supostamente em razão de conterem informações inerentes à atividade industrial dos pleiteantes, o que dificulta a análise das respectivas renúncias.

Assim, o levantamento dos dados concernentes aos incentivos fiscais concedidos ao setor minerário paraense só pode ser realizado através (i) dos decretos e resoluções que concedem tratamento tributário diferenciado a contribuintes específicos, disponíveis no site da SEFA; e (ii) das Leis de Diretrizes Orçamentárias, especificamente nos anexos de estimativa dos impactos orçamentários das renúncias de receita.

Portanto, na seção seguinte serão analisados tanto os impactos financeiros suportados pelo Estado do Pará nos últimos anos em razão da desoneração do setor produtivo minerário, quanto os decretos e resoluções que concederam tratamentos tributários diferenciados a empresas mineradoras.

2.2 A análise da desoneração da atividade minerária paraense

Até então, expôs-se o regime jurídico das renúncias de receita atinente ao ICMS no Estado do Pará com o intuito de elucidar as suas principais bases legais.

Ultrapassada esta etapa, cumpre analisar como tem ocorrido esta atuação indutora do Estado, juntamente com o impacto orçamentário suportado pelos cofres públicos em razão da política de incentivos fiscais ao setor minerário.

Para tanto, serão apontados não só os incentivos fiscais concedidos como os impactos financeiros e orçamentários ocasionados por estas renúncias de receita.

Para se elucidar a metodologia desta etapa do trabalho, informa-se que o levantamento dos incentivos fiscais concedidos a mineradoras no Estado do Pará foi obtido perante o site da Secretaria da Fazenda,⁵⁶ onde constam estes instrumentos legais.

Assembleia Legislativa relatório, anualmente, contendo o nome das empresas que: I - cumpriram as exigências estabelecidas nesta Lei; II - foram advertidas a cumprirem as condicionantes; III - tiveram suspensos ou cancelados seus incentivos.

⁵⁶ As informações colhidas estão disponíveis em: <<http://www.sefa.pa.gov.br/index.php/estadual/2427-decretos-1985-2000>>; <<http://www.sefa.pa.gov.br/index.php/legislacao/3207-decretos-2001-2019>>; e <<http://www.sefa.pa.gov.br/index.php/legislacao/3138-secti>>. Acesso em: 14 fev. 2017.

O período pesquisado foi de 2002 a 2017 em razão, principalmente, da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF - LC 101/2000) ter estabelecido o dever dos entes federativos estimarem o montante de renúncias de receitas e os respectivos impactos orçamentário-financeiros em suas Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO's) somente em 2000, tendo apresentando real impacto nas práticas orçamentárias só em alguns anos de sua publicação.

Tudo isto, pois o levantamento dos impactos orçamentários e financeiros das renúncias de receita só passou a ser realizado após a publicação da LRF, o que dificulta significativamente a pesquisa no período anterior a 2000.

Tanto que as primeiras LDO's publicadas após a LRF são extremamente omissas quanto aos impactos ocasionados pelas políticas desonerativas, o que é evidenciado ao se analisar as LDO's de 2002 a 2005 do Estado do Pará, que não especificam, por exemplo, os setores econômicos beneficiados com as renúncias, limitando-se a apontar as suas estimativas globais.

Portanto, são apontados os principais incentivos fiscais concedidos a empresas mineradoras no Estado do Pará, constando na tabela que segue o instrumento legal e sua data, o incentivo fiscal, a empresa beneficiária e ainda o endereço eletrônico onde está disponível o documento.

Quadro 1- Decretos e Resoluções de Concessão de Incentivos Fiscais de ICMS a mineradoras no Pará (2002 a 2017)

Decreto	Assunto	Beneficiários	FONTE
DECRETO Nº 0473, DE 29 DE SETEMBRO DE 2003	Concede tratamento tributário que especifica às operações realizadas pela empresa TERRA NORTE METAIS LTDA.	TERRA NORTE METAIS LTDA.	http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2003_00473.pdf
DECRETO Nº 1.110, DE 8 DE JULHO DE 2004.	Concede tratamento tributário que especifica às operações realizadas pela empresa GLOBO VERDE MINERAÇÃO LTDA.	MINERAÇÃO GLOBO VERDE	http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2004_01110.pdf
DECRETO Nº 1.221, DE 2 DE SETEMBRO DE 2004.	Concede tratamento tributário que especifica às operações realizadas pela empresa de MINERAÇÃO ONÇA PUMA LTDA.	MINERAÇÃO ONÇA PUMA LTDA	http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2004_01221.pdf
DECRETO Nº 1.873, DE 9 DE NOVEMBRO DE 2005	Concede tratamento tributário que especifica às operações realizadas pela empresa Mineração Onça Puma Ltda.	MINERAÇÃO ONÇA PUMA LTDA	http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2005_01873.pdf

DECRETO Nº 1.953, DE 13 DE DEZEMBRO DE 2005	Concede tratamento tributário que especifica às operações realizadas pela empresa Mineração Buritirama S/A.	MINERAÇÃO BURITIRAMA S.A	http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2005_01953.pdf
DECRETO Nº 2.680, DE 15 DE DEZEMBRO DE 2006	Concede tratamento tributário às operações que especifica, realizadas pela empresa CAMARGO CORRÊA METAIS S/A.	CAMARGO CORREA METAIS S.A	http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2006_02680.pdf
DECRETO Nº 33, DE 1º DE MARÇO DE 2007	Concede tratamento tributário às operações que especifica, realizadas pela empresa GLOBO VERDE MINERAÇÃO LTDA.	GLOBO VERDE MINERAÇÃO LTDA	http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2007_00033.pdf
DECRETO Nº 998, DE 28 DE MAIO DE 2008	Aprova a concessão de benefício fiscal à empresa MINERAÇÃO ONÇA PUMA LTDA., conforme o Processo SEDECT nº 097.072/2008.	MINERAÇÃO ONÇA PUMA LTDA	http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2008_00998.pdf
RESOLUÇÃO Nº 008, DE 14 DE JANEIRO DE 2015	Fica concedido crédito presumido no percentual de 95% (noventa e cinco inteiros por cento), calculado sobre o débito do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incidente nas saídas interestaduais dos produtos fabricados neste Estado pela empresa B&A FOSFATO MINERAÇÃO LTDA., inscrita no Cadastro de Contribuintes de ICMS sob o nº 15.273.339-6, vedado o aproveitamento de quaisquer créditos fiscais, devendo, inclusive, ser estornado qualquer resíduo de crédito, ainda que a empresa efetue saídas para o exterior.	B&A FOSFATO MINERAÇÃO LTDA	http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/resolucao_icms/rs2015_00008.pdf
RESOLUÇÃO Nº 014, DE 10 DE JULHO DE 2015	Fica diferido o pagamento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incidente nas operações relativas à extração, circulação, comercialização e nas prestações de serviço de transporte de bauxita, alumina e alumínio, no Estado do Pará, realizadas pelas empresas a seguir nominadas:	MINERAÇÃO PARAGOMINAS S.A / ALNORTE / ALBRAS	http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/resolucao_icms/rs2015_00014.pdf

Fonte: Elaboração do autor (2016). Com base nos dados da SEFA.

Da análise dos incentivos fiscais concedidos, alcançam-se algumas conclusões relevantes. A primeira é que o número de empresas mineradoras beneficiadas pela concessão de incentivos fiscais não é alto, o que pode induzir a uma suposta conclusão de que o setor minerário paraense não recebe benefícios fiscais em níveis significativos.

Contudo, o real impacto financeiro ocasionado por estes incentivos só poderá ser realmente analisado a partir das LDO's estaduais.

Outra importante conclusão que se extrai da tabela acima é de que o setor minerário paraense foi beneficiário por quase todo o período pesquisado de incentivos fiscais, o que evidencia que a mineração no Estado do Pará é um setor fortemente desonerado, não constituindo política de determinada gestão, mas política presente nos últimos quinze anos e que, provavelmente, perdurará.

É importante lembrar, ainda, que os referidos benefícios fiscais são concedidos em regra pelo período de quinze anos, admitidas prorrogações desde que limitadas ao período total de trinta anos.

Neste sentido, destaca-se o Decreto nº 1.110/2004 que concedeu tratamento tributário diferenciado à Globo Verde Mineração LTDA, prevendo a vigência de 15 anos.

Todavia, da análise dos incentivos concedidos, uma constatação é extremamente relevante para o desenvolvimento do trabalho: a grande maioria destes incentivos foi concedida à revelia do CONFAZ, destacando-se neste sentido o primeiro “considerando” do Decreto nº 33, de 1º de março de 2007, que conferiu tratamento tributário diferenciado à Mineradora Globo Verde Mineração LTDA, cuja transcrição se segue:

Considerando, que todos os Estados da Federação continuam concedendo incentivos fiscais, seja através de leis, de decretos, ou de atos das respectivas Secretarias de Fazenda, ainda que sem a autorização do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, o que torna indispensável ao Estado do Pará a concessão de incentivos no intuito de atrair empreendimentos para seu território;

Faz-se esta observação com o intuito de já evidenciar os moldes desta política, deixando-se a análise de sua constitucionalidade/legalidade para quarta etapa deste trabalho.

Assim como o setor extrativo mineral, a siderurgia é grande beneficiária de incentivos e benefícios fiscais concedidos com base na Lei Estadual nº 6.913/06, destacando-se como principais beneficiárias as empresas Companhia Siderúrgica do

Pará (Cosipar), Da Terra Siderúrgica LTDA, Simara Siderúrgica de Marabá, Usina Siderúrgica do Pará, Marabá Gusa Siderúrgica do Pará, dentre outras.

Contudo, os incentivos concedidos à siderurgia e metalurgia não consistem em objeto do presente trabalho, destacando-se, contudo, que, pelo menos aparentemente, há certa coerência neles, uma vez que se inserem em um contexto nitidamente direcionado à verticalização da produção minerária.

Dando seguimento, foram analisadas as LDO's atinentes ao período de 2002 a 2017 para que seja possível apontar as previsões de renúncias de receita direcionadas ao setor extrativo mineral no Pará.

De antemão, é salutar destacar que as LDO's analisadas possuem uma série de incongruências, o que dificulta sobremaneira sua compreensão, mas que acabam evidenciando algumas características da política desonerativa paraense.

Neste sentido, destaca-se que, por todo o período pesquisado, apenas as LDO's atinentes aos anos de 2006 a 2013 fizeram expressa previsão de renúncias de receita destinadas ao setor extrativo mineral, conforme se atesta com a PLDO de 2005:

Quadro 2 - Demonstrativo de Estimativa e Compensação de Renúncia de Receita, por imposto – LDO 2005

GOVERNO DO ESTADO DO PARÁ
PROJETO DE LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS - 2005
ANEXO DE METAS FISCAIS
Demonstrativo da Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita, por tipo de Imposto
(art. 4º, § 2º, inciso V, da Lei Complementar nº 101, de 2000)

MESORREGIÃO	2005						
	ICMS				IPVA	ITCD	TOTAL BENEFÍCIOS
	CONFAZ	SEMEAR	LEI DE INCENTIVOS	TOTAL			
I - BAIXO AMAZONAS	3.631	-	2.795	6.426	150	-	6.576
II - MARAJÓ	510	-	1.353	1.863	1	-	1.864
III - BELÉM	74.910	3.957	124.542	203.410	1.575	16	205.001
IV - NORDESTE PARAENSE	1.769	10	11.415	13.194	217	-	13.411
V - SUDOESTE PARAENSE	20.007	-	6.070	26.077	5	-	26.082
VI - SUDESTE PARAENSE	3.215	-	38.248	41.463	95	-	41.557
TOTAL DOS BENEFÍCIOS	104.042	3.967	184.423	292.432	2.043	16	294.491
Participação % PIB	0,36	0,01	0,65	1,02	0,01	0,00	1,03

Fonte: LDO (2005).

Em razão dessa evidente ausência de publicidade das contas estaduais foi possível apenas fazer o levantamento das estimativas de renúncias de receita destinadas à mineração nos anos de 2006 a 2013, nos termos da seguinte tabela:

Tabela 1- Do demonstrativo de renúncias de receita na mineração - em milhares

DEMONSTRATIVO DE RENÚNCIAS DE RECEITA NA MINERAÇÃO - EM MILHARES			
ANO/LDO	ESTIMATIVA DE RENÚNCIA / SETOR EXTRATIVO MINERAL	ESTIMATIVA DE RENÚNCIA DE RECEITA GLOBAL	RECEITA TOTAL PREVISTA
2006	91.443	283.976	6.114.771
2007	89.768	184.683	6.664.087
2008	89.347	352.035	8.524.431
2009	159.088	646.013	10.770.877
2010	245.945	759.707	11.035.070
2011	223.346	710.436	12.327.223
2012	153.292	626.668	14.271.102
2013	321.080	947.704	17.073.918

Fonte: Elaboração do autor com base nas LDO's do período pesquisado.

É importante destacar, contudo, que a partir de 2014 a estimativa de renúncias de receita referentes ao setor extrativo mineral foi incorporada pelo setor da “indústria em geral”, o que maculou a publicidade e conseqüentemente controle das desonerações destinadas à mineração.

Entretanto, analisando-se propriamente as informações colhidas, é possível perceber que o setor mineral teve – durante o período pesquisado – significativo impacto na política desonerativa estadual, tendo apresentado a média de um quarto a um terço do total das desonerações estaduais.

Outra importantíssima constatação é alcançada ao se comparar o crescimento das renúncias de receita destinadas à mineração com os crescimentos tanto das renúncias globais quanto da arrecadação total prevista.

Isto pois, enquanto o crescimento das renúncias à mineração foi de 351%, os crescimentos das renúncias em geral e da arrecadação total foram respectivamente de 333% e 279%, o que leva a duas conclusões: (i) que as renúncias de receita globais têm crescimento bem superior à arrecadação; e (ii) que as renúncias direcionadas à mineração apresentam crescimento superior ao das renúncias globais.

Outra relevante análise diz respeito ao impacto orçamentário das renúncias, pois é extremamente curioso notar que o Estado do Pará previu mais de trezentos milhões de reais em desonerações à mineração em 2013, tendo neste mesmo ano arrecadado R\$ 300.174.260,22 com a TFRM, segundo dados do Balanço Geral do Estado.⁵⁷

O Estado do Pará, portanto, procedeu com gigantescos esforços arrecadatórios ao instituir a TFRM – que será a seguir a analisada – e ao mesmo tempo desonerou o setor extrativo mineral em montantes extremamente semelhantes, mostrando nítida incongruência política.

Em outros termos, deu-se com uma mão e tirou-se com outra.

Ainda neste sentido, nota-se certa contradição ao se constatar, por meio do Anuário Estatístico de Receitas do Estado do Pará de 2014⁵⁸, que a arrecadação de ICMS oriunda da mineração no ano de 2013 foi de R\$ 248,6 milhões de reais, ao passo que a estimativa de renúncia para este mesmo ano foi de mais de R\$ 321 milhões de reais, evidenciando que Pará renunciou valor muito superior à sua própria arrecadação decorrente da atividade minerária.

Também é relevante destacar que a LDO de 2013 demonstrou detalhadamente tanto os valores renunciados nos anos de 2011 e 2012, quanto as previsões para os anos de 2013, 2014 e 2015 nos seguintes termos:

⁵⁷ PARÁ. Secretaria de Estado da Fazenda. *Balanço Geral do Estado 2013*. Belém: SEFA, 2014. p. 20. Disponível em <<http://www.age.pa.gov.br/sites/default/files/relatorios/bge-2013-volume-iii.pdf>> Acesso em: 17 fev. 2017.

⁵⁸ PARÁ. Secretaria de Estado da Fazenda. Diretoria de Arrecadação e Informações Fazendárias. *Anuário Estatístico do Estado do Pará – 2014*. Belém: SEFA. 2015. p. 121. Disponível em < http://sefa.pa.gov.br/arquivos/contabilidade/ANUaRIO_SEFA_2014.pdf> Acesso em: 19 fev. 2017.

Quadro 3- LDO 2013 – Anexo de Metas Fiscais – Estimativa de Compensação da Renúncia de Receita.

LRF, Art. 4, § 2º, inciso V

TRIBUTO	SETORES/PROGRAMAS/BENEFICIÁRIO	EFETIVADO EM 2011	RENÚNCIA DE RECEITA PREVISTA			
			2012	2013	2014	2015
	CONVÊNIO CONFAZ					
ICMS	. Comércio Atacadista e Varejista de alimentos	100.242,65	110.222,33	122.412,89	135.774,93	149.934,31
	. Prestadora de Serviços de Transportes Aéreo	28,65	31,50	34,99	38,81	42,85
	. Órgãos Públicos	7.414,16	8.152,28	9.053,92	10.042,20	11.089,46
	. Extrativismo (Mineral)	262.929,65	289.105,66	321.080,69	356.128,40	393.267,50
	. Agroindústria	1.088,77	1.197,16	1.329,57	1.474,70	1.628,49
	. Filantropia	411,60	452,58	502,63	557,50	615,64
	SUB - TOTAL	372.115,48	409.161,51	454.414,69	504.016,54	556.578,25

Fonte: LDO (2013) Estado do Pará.

Nota-se, portanto, que ao se analisar somente o período apontado – 2011 a 2015 – o Estado do Pará previa renunciar mais de um bilhão e meio de reais só no setor extrativo mineral, o que demonstra inegavelmente a relevância econômica e financeira de tais renúncias.

A partir da figura apontada acima foi possível realizar uma análise comparativa entre a arrecadação de ICMS decorrente do setor extrativo mineral – informada no Anuário Estatístico de Receitas do Estado do Pará de 2014 – e as respectivas renúncias direcionadas ao mesmo setor no período de 2011 a 2014, conforme o quadro que segue:

Quadro 4- Arrecadação e Desonerações de ICMS (2011 a 2014)

ICMS MINERAÇÃO - ARRECADAÇÃO E DESONERAÇÃO (Em milhões)				
	2011	2012	2013	2014
ARRECADAÇÃO	175.540	188.750	248.600	430.920
DESONERAÇÕES	372.115	409.161	454.414	504.016

Fonte: Elaboração do autor (2013). Com base na LDO de 2013 e Anuário Estatístico de Receitas do Estado do Pará de 2014 –

Diante deste levantamento é possível concluir que as desonerações direcionadas ao setor foram sempre superiores aos valores arrecadados, tendo ambos os fatores apresentados significativo crescimento.

Contudo, há que se destacar que o crescimento da arrecadação entre os anos de 2013 e 2014 foi extremamente acima da média, porém a análise isolada desse período não desconstitui a lógica de que o setor minerário seja altamente desonerado no Estado

do Pará, tampouco denota que o crescimento da arrecadação continuará em proporções tão altas.⁵⁹

Justamente diante de todo este cenário que se insere o presente trabalho, pois há que se questionar a validade econômica, social e jurídica de tais incentivos, tendo em consideração, principalmente, que o Estado, ao concedê-los, visava, dentre outros objetivos, o alcance do seu desenvolvimento socioeconômico.

Aliado a isto, dois importantíssimos fatores não de ser considerados na exploração mineral e conseqüentemente na concessão de incentivos fiscais: a rigidez locacional e a não-renovabilidade dos recursos minerais.

Basicamente, a transformação de recursos minerais em vetores de desenvolvimento humano é um – senão o – grande desafio enfrentado pelo Estado do Pará, razão pela qual o estabelecimento de favores fiscais deve articular a mineração com dinâmicas de enraizamento social do desenvolvimento.⁶⁰

Evidenciado, portanto, que o Estado do Pará, utilizando-se de forte política desonerativa destinada ao setor extrativo, mineral por meio de renúncias de receita atinentes ao ICMS, deixa de arrecadar significativos valores, cumpre analisar a validade de tal política no Ordenamento Jurídico brasileiro, porém, antes será exposto o cenário geral da tributação a que está submetida este setor da economia paraense.

⁵⁹ Não foi possível fazer a análise do período posterior a 2014 (3.ed.), pois até o momento da elaboração deste trabalho não havia sido publicado outro anuário estatístico, uma vez que a periodicidade da publicação tem sido de quatro anos.

⁶⁰ MONTEIRO, Maurílio de Abreu. Amazônia: mineração, tributação e desenvolvimento regional. *Novos Cadernos NAEA*, Belém, v. 7, n. 2, p. 159-186, dez. 2004. p. 160.

3 TRIBUTAÇÃO MINERAL – PRINCIPAIS ONERAÇÕES INCIDENTES SOBRE A ATIVIDADE EXTRATIVA MINERAL

Como já elucidado, os objetos a serem analisados no presente trabalho são as renúncias de receita atinentes ao ICMS destinadas ao setor minerário no Estado do Pará, contudo, antes de analisar estes objetos propriamente ditos, é de extrema importância tratar, de forma geral, da tributação mineral com o intuito de esboçar o cenário fiscal no qual está inserida esta atividade econômica.

Portanto, esta etapa do trabalho tem como objetivo analisar, com base nas principais publicações sobre o assunto, a carga tributária a que a mineração está submetida.

De antemão, é importante destacar que a atividade minerária se submete a todos os princípios da Ordem Econômica estatuídos pela CF de 1988, dentre os quais se destaca a função social da propriedade, conforme dispõe o seu Art. 170, III.

Com isso, a mineração há de ser exercida de forma ponderada para que os valores da livre iniciativa, livre concorrência e propriedade privada se adequem aos valores da existência digna da pessoa humana, da redução das desigualdades regionais e da promoção da justiça social.

Tudo isto, pois a CRFB/1988 adotou um regime de economia de mercado eminentemente capitalista, consagrando concomitantemente um Estado Democrático de Direito com contornos nitidamente sociais. Em outros termos, adotou-se um regime capitalista que admite o intervencionismo programado do Estado na economia em face dos deveres sociais estabelecidos pela Constituição.

Em sentido semelhante, Eros Grau defende o caráter programático da Constituição Econômica a partir da análise dos princípios estruturantes da ordem econômica na CRFB/1988, consubstanciando o Direito com função voltada a políticas públicas de desenvolvimento.⁶¹

⁶¹ GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 11ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2007. 78 – 80.

Caráter programático que é reforçado pelo Art. 174 da CRFB/1988⁶², compatibilizando-se com as ponderações de Bobbio a respeito da teoria funcionalista do direito nos seguintes termos:

O fenômeno do direito promocional revela a passagem do Estado que, quando intervém na esfera econômica, limita-se a proteger esta ou aquela atividade produtiva para si, ao Estado que se propõe também a dirigir a atividade econômica de um país em seu todo, em direção a este ou aquele objetivo.⁶³

Daí a necessidade de um Estado Tributário Distribuidor, nos moldes apontados por Rawls ao defender que uma estrutura básica de uma sociedade justa deva assumir o desafio de preservar uma justiça aproximada nas parcelas distributivas por meio da tributação e dos ajustes necessários ao direito de propriedade, visando, também, a correção da distribuição das riquezas e arrecadação suficiente ao fornecimento de bens públicos e transferências necessárias.⁶⁴

Diante disso, a tributação da atividade mineradora possui um duplo desafio: o Estado deve recolher aos cofres públicos recursos suficientes ao desenvolvimento econômico e social sem, contudo, inviabilizar esta atividade, atentando-se, ainda, para a questão dos danos ambientais.

Desta feita, será primordialmente por meio da tributação que o Estado buscará esses recursos, visando efetivar a justiça social proposta pela Constituição.

Destaque-se, contudo, que, especificamente na mineração, a tributação se aliará às receitas de natureza patrimonial, que possuem forte impacto econômico e financeiro sobre esta atividade – o caso da CFEM.

Portanto, diante da relevância deste Estado Tributário Distribuidor, é salutar analisar as principais onerações incidentes sobre a mineração, visando-se, desde já, perquirir sobre a função social deste segmento econômico.

De forma geral, é possível subdividir as onerações incidentes sobre a mineração em dois principais grupos: de um lado os tributos incidentes sobre todos os

⁶² BRASIL. Constituição Federal. Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

⁶³ BOBBIO, Norberto. *Op cit.*, 2007. p. 71.

⁶⁴ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 3. ed. Tradução de Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2008. p. 345.

setores produtivos de forma geral, como o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), o Imposto de Operações Financeiras (IOF), a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), o Programa de Integração Social (PIS), a Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL) e os encargos trabalhistas; e de outro, os tributos ou onerações incidentes sobre o setor mineral de forma exclusiva ou diferenciada, como o Imposto sobre Importação (II), o ICMS, a Taxa Anual por Hectare (TAH), as Taxas de Fiscalização e a CFEM, esta última com natureza jurídica não tributária.

Diante da abrangência do tema, será feita, nesta ocasião, uma análise mais detida das onerações incidentes sobre o setor mineral com especial atenção para o ICMS, CFEM e Taxas de Fiscalização, haja vista que o principal objetivo desta etapa do trabalho é demonstrar o panorama geral da tributação mineral no Brasil, e não analisar detidamente todos os encargos incidentes sobre mineração.

3.1 O ICMS

O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, o ICMS, é a principal fonte de receita dos Estados brasileiros.

Trata-se de imposto estadual, possuindo, contudo, características nitidamente nacionais, tanto que em muito se assemelha ao Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) norte-americano e alemão.

Na Alemanha, por exemplo, o IVA é um imposto nacional e uniforme não tendo os Estados autonomia e competência para modifica-lo, embora sejam responsáveis pela sua arrecadação.

Oriundo do Imposto de Vendas e Consignação (IVC) e do Imposto de Circulação de Mercadoria (ICM), foi com a CRFB/1988 que o ICMS passou a ter as suas características atuais, estando, atualmente regulamentado pela Lei Complementar nº 87/96.

Foi também a CRFB/1988 responsável pela extinção do Imposto Único sobre a Mineração (IUM), passando esta atividade econômica a ser tributada pelo ICMS e onerada pela CFEM.

Da leitura do comando constitucional que estabelece o ICMS como imposto de competência estadual⁶⁵, depreendem-se, basicamente, três distintos critérios materiais: a realização de operações de circulação de mercadoria; a prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal; e prestação de serviços de comunicação.

Das materialidades apontadas, dar-se-á maior atenção às operações de circulação de mercadorias em virtude da sua pertinência ao objeto da presente pesquisa e pelo fato de consistir na modalidade de maior aplicabilidade na rotina tributária dos Estados.

Dando seguimento, tem-se que a norma jurídico-tributária possui uma estruturação específica formada pelos critérios material, espacial e temporal localizados no antecedente normativo e pelos critérios pessoal e quantitativo localizados no consequente normativo.

Desta feita, a regra-matriz de incidência tributária do ICMS, especificamente na hipótese de circulação de mercadoria, possuirá a seguinte norma-padrão:

- a) Critério material: realizar operação de circulação de mercadoria;
- b) Critério espacial: território estadual e do Distrito Federal;
- c) Critério temporal: saída da mercadoria;
- d) Critério pessoal: o sujeito ativo será o Estado ou Distrito Federal e o sujeito passivo o contribuinte que tenha praticado a operação relativa à circulação de mercadoria;
- e) Critério quantitativo: a base de cálculo será o valor da operação de circulação de mercadoria e a alíquota será a prevista em legislação estadual, podendo se diferenciar de acordo com a natureza estadual ou interestadual da operação.

Nota-se, com isso, que a norma constitucional estabeleceu as bases da regra-matriz do ICMS, vinculando, portanto, as legislações estaduais, tendo a Constituição ido além e estabelecido princípios a serem observadas pelo legislador estadual ao positivar o ICMS, dentre os quais se destacam a não-cumulatividade⁶⁶ e a seletividade⁶⁷.

⁶⁵BRASIL. Constituição Federal. *Art. 155*. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

⁶⁶BRASIL. Constituição Federal. *Art. 155*. § 2º O imposto previsto no inciso II (ICMS) atenderá ao seguinte: I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

Portanto, trata-se de um imposto não cumulativo em face do princípio estampado no Art. 155, § 2º, I da CF, sendo plurifásico e incidindo sobre o valor agregado. Assim, o valor pago em uma fase de produção se transforma em crédito, o qual pode ser abatido na fase seguinte, podendo-se afirmar que a sua principal função seja a própria arrecadação.

Carvalho defende a não-cumulatividade do ICMS não só como um princípio, mas também como um limite objetivo da tributação visando o respeito à capacidade contributiva do administrado.

De acordo com o autor, a não-cumulatividade:

Apresenta-se como técnica que opera sobre o conjunto das operações econômicas entre os vários setores da vida social, para que o impacto da persecução tributária não provoque certas distorções já conhecidas pela experiência histórica, como a tributação em cascata, com efeitos danosos na apuração dos preços e na aceleração inflacionária.”⁶⁸

Já o princípio da seletividade não possui contornos tão objetivos quanto a não-cumulatividade, uma vez que o cunho de essencialidade da operação de circulação de mercadoria vai depender de aspectos culturais de cada sociedade. Contudo, a seletividade é importantíssimo instrumento de justiça tributária, estando diretamente relacionada ao estabelecimento, por parte do Estado, de um mínimo existencial ao cidadão.

Ainda nas linhas defendidas por Carvalho, tais princípios serão “mandamentos estruturais e básicos do sistema, que tanto iluminam a atividade interpretativa, como dirigem a construção dos comandos normativos, acompanhando decisivamente a outorga de poderes e a imposição de limites da competência tributária.”⁶⁹

Assim, a competência para legislar sobre o ICMS é dos Estados, podendo fixar suas alíquotas, exceto nas operações interestaduais, cuja fixação é do Senado Federal, a quem cabe, também, a definição do rateio entre o Estado de origem e de destino nesta hipótese.

Contudo, embora os Estados sejam dotados de competência tributária para instituir a cobrança do ICMS, a sua desoneração não pode ocorrer de forma unilateral,

⁶⁷BRASIL. Constituição Federal. Art. 155. § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

⁶⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICMS*. 2. ed. ampl. rev. São Paulo: Noeses, 2014. p. 46.

⁶⁹ CARVALHO, Paulo de Barros; GANDRA, Ives Gandra da Silva. op. cit., 2014. p. 48.

necessitando de autorização de todos os Estados para tanto. Todavia, este assunto será detalhadamente tratado na seção 4.2 deste trabalho.

No mais, o produto da arrecadação do ICMS ainda é partilhado com os Municípios do Estado tributante na proporção de 25%, de acordo com o Art. 158, IV da CRFB/1988.

Mesmo com fortíssimo impacto orçamentário, o ICMS não incide sobre exportações de qualquer natureza, existindo em face dessa desoneração uma gama de fundos federais destinados a compensarem as perdas sofridas pelos Estados que vieram a perder com as modificações perpetradas pela Lei Complementar de nº 87/96, conhecida como Lei Kandir, e posteriormente constitucionalizada através da Emenda Constitucional nº 42/2003⁷⁰.

Portanto, toda a produção mineral destinada ao exterior é isenta de ICMS, estando submetidas à incidência deste imposto unicamente as operações com minério destinadas ao mercado estadual ou nacional.

Como já explanado na seção anterior, o regime jurídico do ICMS no Estado do Pará passou por significativas mudanças. A Lei Estadual nº 5.530/1989 regulamentou o ICMS, utilizando instrumentos fiscais direcionados à verticalização da produção como a isenção de produtos industrializados ao exterior.

Posteriormente, esta lógica sofreu significativas modificações com a promulgação da Lei Estadual 5.943/1996 que adotou uma série de instrumentos de desoneração fiscal como isenção, redução da base de cálculo, diferimento, créditos presumidos, sem falar nos incentivos para a instalação de grandes empreendimentos.⁷¹

⁷⁰ É importante destacar que o Supremo Tribunal Federal, em 30 de novembro de 2016, julgou procedente a Ação Direita de Inconstitucionalidade por Omissão (ADO) nº 25 – protocolizada pelo estado do Pará – fixando o prazo de doze meses para que o Congresso Nacional edite lei complementar regulando os repasses de recursos da União para os Estados e DF em decorrência da desoneração de ICMS das exportações, perpetrada pela Lei Kandir. Com isso, acredita-se que até o fim do ano de 2017 a matéria já esteja regulamentada, de modo que os Estados, principalmente os exportadores, tenham suas perdas de arrecadação mitigadas.

⁷¹ Art. 5º, Lei Estadual 5.943/1996. São instrumentos de aplicação desta Lei: I - incentivos fiscais, a serem concedidos aos empreendimentos previstos no Art. 3º, nas seguintes modalidades: a) isenção; b) redução da base de cálculo; c) diferimento; d) crédito presumido; e) suspensão; II - incentivos financeiros, sob a forma de empréstimo, em valor correspondente a até 75% (setenta e cinco por cento) do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) gerado pela atividade operacional do empreendimento e efetivamente recolhido ao Tesouro Estadual, a partir da operação do projeto aprovado; III - incentivos de caráter infra-estrutural, para instalação ou realocação de empreendimentos em pólos de desenvolvimento do Estado; IV - compensação de investimentos privados, na realização de

Em suma, o ICMS é a principal fonte de arrecadação dos Estados atualmente no Brasil, possuindo grande importância em termos arrecadatórios, estando a mineração sujeita à sua incidência quando as operações de circulação de minério sejam destinadas ao mercado estadual ou nacional.

Segundo apontamentos do Anuário Estatístico de Receitas do Estado de 2014, o segmento econômico mineral no Estado do Pará teve a média de 4,8% de participação na arrecadação de ICMS entre o período de 2010 a 2014.

Embora o percentual seja baixo comparado com outros segmentos econômicos – comércio atacadista com 8,7% e combustível com 26,1% - a média de crescimento da arrecadação mineral atinente ao ICMS foi de 17,7% no período citado.⁷²

Feitas estas ponderações acerca do ICMS, serão abordados em seguida os encargos financeiros e tributários que possuem forte repercussão na mineração: a CFEM e as taxas de fiscalização.

3.2 A CFEM

Como já apontado ao norte, o bem mineral é de propriedade da União, conforme estabelece a própria CRFB/1988 no seu Art. 20, VIII. Portanto, o explorador mineral deve pagar pela exploração desse bem de natureza difusa, o que se dá com a CFEM.

Já houve intenso debate quanto à natureza jurídica da CFEM. Enquanto alguns autores atribuíam à CFEM características de tributos e, portanto, de receita derivada, outros argumentavam pela natureza patrimonial da compensação, defendendo sua natureza de receita originária.

O certo é que a jurisprudência, hoje pacificada, adota o posicionamento de que a CFEM possui natureza jurídica de receita patrimonial.⁷³

obras de infra-estrutura pública, mediante expressa anuência do Poder Público e condições previamente definidas. Parágrafo Único: Os incentivos fiscais também poderão ser concedidos a empreendimentos do setor primário, cujos produtos sejam destinados à exportação, desde que a concessão do benefício tenha por objetivo manter a competitividade dos produtos no mercado externo.

⁷² PARÁ. Secretaria de Estado da Fazenda. Diretoria de Arrecadação e Informações Fazendárias. *Anuário Estatístico do Estado do Pará – 2014*. Belém: SEFA. 2015. p. 121. Disponível em < http://sefa.pa.gov.br/arquivos/contabilidade/ANUARIO_SEFA_2014.pdf> Acesso em: 19 fev. 2017.

⁷³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE 228800/DF, DJ 16-11-2001, pág. 21*. Acórdão proferido pela 1ª Turma do STF.

Neste cenário, o presente trabalho se filia à corrente que compreende a CFEM como receita originária de natureza patrimonial justamente em razão da titularidade do bem mineral.

E mais. Filiando-se ao posicionamento de Yoshida, sustenta-se que a natureza patrimonial dos *royalties* da mineração decorre, também, de sua natureza compensatória, uma vez que “a contraprestação paga pelo minerador pela utilização dos recursos minerais tem, ademais, a finalidade compensatória em face da coletividade”.⁷⁴

Atualmente, a CFEM é regulada pelo Art. 20 da CRFB/1988⁷⁵, pelas Leis nº 7.990/89 e nº 8.001/90 e pelo Decreto 01/91, consistindo em um *royalty ad valorem*, cujas alíquotas – que variam de 0,2% a 3% a depender do bem mineral explorado – incidem sobre o faturamento líquido⁷⁶ resultante do beneficiamento do produto mineral antes da transformação industrial.

Esta legislação fixou os seguintes percentuais de compensação financeira: até 3% sobre o valor do faturamento líquido resultante da venda do produto mineral, obtido após a última etapa do processo de beneficiamento adotado e antes de sua transformação industrial.

Segundo Paulo Cesar Ribeiro Lima, existem três sistemas básicos para o cálculo das compensações financeiras: com base na quantidade ou por peso (muito utilizado para minerais de baixo valor e grande volume de produção, mas ineficiente em termos fiscais pois o aumento de preços não se reflete em receita); *ad valorem* ou com base no valor ou percentual da receita (sistema utilizado na grande maioria dos países e cobrado a partir da aplicação de um percentual sobre o valor bruto da venda); e com base no lucro (sua grande vantagem é incentivar investimentos e produção mineral em razão da

⁷⁴ YOSHIDA, Consuelo Yatsuda Moromizato. *Tutela dos interesses difusos e coletivos*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2006. p. 92-93.

⁷⁵ Constituição Federal. Art. 20. § 1º É assegurada, nos termos da lei, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, bem como a órgãos da administração direta da União, participação no resultado da exploração de petróleo ou gás natural, de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica e de outros recursos minerais no respectivo território, plataforma continental, mar territorial ou zona econômica exclusiva, ou compensação financeira por essa exploração.

⁷⁶ O conceito de faturamento líquido deriva do Art. 6ª da Lei 7.990/1989 e do Art. 2º da Lei nº 8.001/1990, compreendido como faturamento bruto da exploradora dos bens minerais, deduzidas as despesas com tributos, transporte e seguro.

repercussão fiscal das deduções, sendo que nessa modalidade o pagamento da compensação será proporcional à lucratividade da atividade)⁷⁷.

A respeito da base de cálculo da CFEM, há certa controvérsia quanto à adequação da utilização do faturamento líquido e muito das controvérsias derivam da falta de clareza do Decreto 01/1991, que regulamenta a cobrança da CFEM.

Em pesquisa realizada em 2007, Lima aponta que o Estado de Minas Gerais – um dos principais Estados mineradores do Brasil – deixa de arrecadar aproximadamente 40% em razão das distorções perpetradas pela utilização do faturamento líquido como base de cálculo da CFEM.⁷⁸

Em análise comparativa com outras três importantes regiões mineradoras do mundo, o autor concluiu que o Brasil apresenta alíquotas de *royalty* inferiores a dos outros países analisados, sendo o único que utiliza como base de cálculo o faturamento líquido, conforme a seguinte tabela:

Tabela 2- Alíquotas e Base da Cálculo da CFEM

Substância	Austrália	China	Indonésia	Brasil
Cobre	5% do Valor "na mina"	2% do Valor da venda	4% do valor da venda	2% do faturamento líquido
Bauxita	7,5% do valor da venda	2% a 4% do valor de venda	3,25% do valor de venda	3% do faturamento líquido
Diamante	7,5% do valor "na mina"	4% do valor de venda	6,5% do valor de venda	0,2% do faturamento líquido
Ouro	1,25% do valor "na mina"	4% do valor de venda	3,75% do valor de venda	2% do faturamento líquido
Minério de Ferro	5% a 7,5% do valor "na mina"	2% do Valor de venda	3% do valor de venda	2% do faturamento líquido
Magnesita	5% do Valor "na mina"	20% a 4% do valor de venda	não encontrado	2% do faturamento líquido
Zinco	5% do Valor "na mina"	não encontrado	não encontrado	2% do faturamento líquido

Fonte: Lima (2007). Elaboração do autor. A expressão “na mina” refere-se a valor de venda bruto.

⁷⁷ LIMA, Paulo Cesar Ribeiro. *A compensação Financeira pela exploração mineral no Brasil e no mundo*. Disponível em: < <http://bd.camara.gov.br/bd/handle/bdcamara/1318> >. Biblioteca Digital da Câmara dos Deputados, 2007. Acesso em: 17 jan. 2017.

⁷⁸ Idem. Ibidem. p. 9.

O que se evidencia com a análise realizada por Lima é que o Brasil, além de adotar uma base de cálculo inferior às adotadas pelos países estudados, adota em geral alíquotas também inferiores. Ou seja, em um contexto global, os *royalties* da mineração brasileira são bem inferiores as de outras regiões do mundo.

Neste mesmo sentido, concluem Eric Brasil e Fernando Postali, em estudo realizado pela Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas (FIPE) em 2014, ao compararem as alíquotas e as bases de cálculos dos *royalties* cobrados no África, Ásia, Pacífico, América Latina e América do Norte com as cobradas no Brasil.⁷⁹

Aspecto de grande relevância e que merece atenção diz respeito à repartição da arrecadação da CFEM que, em razão da natureza difusa do bem mineral, é distribuída na proporção de 65% para o Município onde foi extraída a substância mineral, 23% para o respectivo Estado e 12% para órgãos da União, evidenciando uma alta concentração de recursos públicos nas mãos dos municípios mineradores.

No mais, a CFEM figura hodiernamente como a principal fonte de arrecadação incidente sobre a atividade extrativa mineral. Arrecadação esta que vem apresentando crescimento vertiginoso o que evidencia o aumento da exploração mineral.

Os dados disponibilizados pelo Departamento Nacional de Produção Mineral (DNPM) confirmam esta assertiva:

⁷⁹ BRASIL, Eric Universo Rodrigues. POSTALI, Fernando. O Código Mineral Brasileiro e a CFEM). *Informações Fipe*, n. 406, p. 24, jul. 2014. Disponível em: <http://downloads.fipe.org.br/content/downloads/publicacoes/bif/2014/7_bif406.pdf> Acesso em: 20 fev. 2017.

Quadro 5-Arrecadação anual com a CFEM

Ano	Valor em R\$
2003	140.241.211,40
2004	295.269.553,39
2005	405.545.170,23
2006	465.128.232,79
2007	547.208.200,65
2008	857.818.811,45
2009	742.183.126,31
2010	1.083.142.391,67
2011	1.544.749.140,35
2012	1.832.380.844,17
2013	2.373.792.580,57
2014	1.703.460.824,60
2015	1.494.761.555,89
2016	1.671.618.424,25

Fonte: DNPM. *Arrecadação CFEM* (2013) Elaboração do autor.

Nota-se, portanto, que a atividade minerária, e conseqüentemente a arrecadação com a CFEM, apresentou nos anos pesquisados, crescimento superior a 1000%.

Ainda neste contexto, o regime jurídico da CFEM vem sendo bastante discutido em razão do Projeto de Lei nº 5.807/2013 (Novo Marco Legal da Mineração) que ainda se encontra em trâmite legislativo e prevê significativas mudanças relação à CFEM.

Segundo este projeto de lei, os *royalties* sobre a mineração passariam a incidir sobre o faturamento bruto e não líquido, como é hoje, e a alíquota máxima passaria de 3% para 4%.

Evidentemente, tais modificações ainda são bastante questionadas pelas companhias mineradoras que se insurgem contra o aumento nos encargos financeiros, argumentando pela inviabilidade de tais cobranças em um cenário da alta carga tributária.

Acredita-se que as mudanças propostas pelo PL nº 5.807/2013 já vêm tarde, pois a mineração brasileira já passa por uma fase completamente distinta da que passou na primeira metade da década de 1990.

Contudo, acredita-se que com tais mudanças, a cobrança de *royalties* no Brasil vai se equalizar com grande parte das regiões mineradoras no mundo, esperando-se que haja incremento significativo nas receitas públicas.

Dando seguimento, salienta-se que, aliadas as estas onerações (ICMS e CFEM), um instrumento jurídico tributário tem chamado atenção no cenário da tributação mineral, principalmente nos Estados mineradores como Pará e Minas Gerais, que é a Taxa de Fiscalização de Recursos Minerais, cuja constitucionalidade vem sendo discutida perante o STF.

Portanto, na seção seguinte, serão abordadas as principais características deste tributo, tendo em vista, também, a sua repercussão financeira.

3.3 As taxas de fiscalização estaduais

A própria CRFB/1988, no Art. 145 II⁸⁰, delimita o conceito de taxa enquanto tributo cobrado em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, figurando, portanto, como um tributo contraprestacional ou retributivo.

Segundo Carrazza, a taxa “é uma obrigação *ex lege* que nasce da realização de uma atividade estatal relacionada, de modo específico, ao contribuinte”.⁸¹

Para o autor, o poder de polícia consiste em uma faculdade do poder público estabelecer regras para disciplinar o exercício do direito de liberdade e propriedade em razão do bem comum, ao passo que o serviço público ensejador da cobrança de taxa seria aquele que somente pode ser prestado pelo ente público em razão de determinação legal, desde que específico e divisível.⁸²

O Código Tributário Nacional vem praticamente reproduzindo os ditames constitucionais apontados e vai além ao definir “poder de polícia” e “serviços públicos específicos e divisíveis, efetivamente ou potencialmente utilizados.”⁸³

⁸⁰ BRASIL. Constituição Federal. Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: 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;

⁸¹ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 600.

⁸² Idem. *Ibidem*. p. 602-605.

⁸³ BRASIL. Código Tributário Nacional. Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como

Assim, a taxa é um tributo vinculado, haja vista que a sua imposição depende de alguma atividade estatal, diferenciando-se, portanto, do imposto, que segundo o Código Tributário Nacional (CTN)⁸⁴, é tributo que independe de qualquer atividade estatal específica.

Neste cenário e já trazendo a discussão para o âmbito da mineração, a partir do fim do ano de 2011 os principais Estados mineradores começaram a elaborar leis criando TFRM – visando efetivar a fiscalização das atividades minerárias em seus territórios.

Agiram desta maneira os Estados de Minas Gerais, Amapá, Mato Grosso e, também, o Estado do Pará por meio da Lei Estadual nº 7.591, de 28 de dezembro de 2011, que instituiu a TFRM nos seguintes termos:

Art. 2º Fica instituída a Taxa de Controle, Acompanhamento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários - TFRM, cujo fato gerador é o exercício regular do poder de polícia conferido ao Estado sobre a atividade de pesquisa, lavra, exploração e aproveitamento, realizada no Estado, dos recursos minerários.

Nota-se, portanto, que TFRM tem como hipótese normativa o exercício do poder de polícia – notadamente, a fiscalização das atividades minerárias ocorridas no território paraense – tendo a referida lei estadual ainda estabelecido as atividades fiscalizatórias ensejadoras da cobrança da taxa em seu Art. 3º.

A base de cálculo estabelecida foi a quantidade de minério extraído e a alíquota foi estabelecida em três Unidades Padrão Fiscal do Estado do Pará (UPF-PA).

fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

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

Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o artigo 77 consideram-se - utilizados pelo contribuinte: a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título; b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento; II - específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade, ou de necessidades públicas; III - divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.

⁸⁴ CTN. Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Da análise da legislação estadual, depreende-se que a regra-matriz de incidência tributária da TFRM possuía originariamente a seguinte estruturação:

- a) Critério material: realizar o controle, acompanhamento e fiscalização das atividades de pesquisa, lavra, exploração e aproveitamento de recursos minerários;
- b) Critério espacial: território do Estado do Pará;
- c) Critério temporal: momento da extração do recurso minerário, com apuração mensal e recolhimento até o último dia útil do mês seguinte à extração⁸⁵;
- d) Critério pessoal: o sujeito ativo será o Estado do Pará e o sujeito passivo será a pessoa, física ou jurídica, a qualquer título, autorizada a realizar a pesquisa, a lavra, a exploração ou o aproveitamento de recursos minerários no Estado⁸⁶;
- e) Critério quantitativo: a base de cálculo será a tonelada do minério extraído e alíquota corresponderá a três UPF-PA⁸⁷.

Em suma, diante da oneração estabelecida por esta legislação estadual, diversas mineradoras buscaram no Judiciário a suspensão da cobrança da referida taxa, sustentando uma série de argumentos.

No âmbito paraense, diversas empresas ligadas ao grupo Vale impetraram mandado de segurança requerendo provisoriamente a suspensão da exigibilidade do crédito mediante depósito integral em dinheiro, nos termos do Art. 151 do CTN e da Súmula 112 do STJ.⁸⁸

Trata-se do processo nº 0000601-25.2012.8.14.0000, que foi extinto sem resolução do mérito em razão da desistência das impetrantes por conta de acordo encabeçado pela Procuradoria do Estado do Pará, através do qual ficou estabelecida a redução da alíquota da TFRM.

Contudo, ainda tramita perante o STF a ADI nº 4.786, de relatoria do Min. Celso de Mello, protocolizada pela Confederação Nacional de Indústria (CNI) que sustenta a inconstitucionalidade TFRM paraense com base nos seguintes fundamentos:

⁸⁵ *Lei Estadual nº 7.591/2011. Art. 7º* A TFRM será apurada mensalmente e recolhida até o último dia útil do mês seguinte à extração do recurso minerário.

⁸⁶ *Lei Estadual nº 7.591/2011. Art. 5º* Contribuinte da TFRM é a pessoa, física ou jurídica, a qualquer título, autorizada a realizar a pesquisa, a lavra, a exploração ou o aproveitamento de recursos minerários no Estado.

⁸⁷ *Lei Estadual nº 7.591/2011. Art. 6º* O valor da TFRM corresponderá a três Unidades Padrão Fiscal do Estado do Pará - UPF-PA, vigente na data do pagamento, por tonelada de minério extraído.

⁸⁸ *CTN. Art. 151.* Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: II - o depósito do seu montante integral; Súmula nº 112 STJ. O depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for integral e em dinheiro.

(i) desvio de finalidade da taxa; (ii) incompetência do Estado para criar taxa em razão da titularidade do bem mineral ; (iii) vinculação da arrecadação ao exercício do poder de polícia sobre atividades minerárias.

Destes argumentos, depreende-se que os seus fundamentos derivam do princípio da equivalência, que vincularia o custo da atividade da atuação estatal ao valor cobrado do sujeito passivo. Ocorre que o assunto não é pacífico nem na doutrina nem na jurisprudência, já tendo o STF decidido pela constitucionalidade na adoção de critérios decorrentes da capacidade contributiva na quantificação do valor da taxa.

Neste sentido, posicionou-se o STF em maio de 2014 no julgamento do Recurso Extraordinário nº 790.049 SP, de relatoria do Min. Ricardo Lewandowski. Nesta ocasião o Ministro destacou trecho do voto do Ministro Carlos Velloso no julgamento do RE nº 232.393/SP, elucidando a tese da aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva às taxas, nos seguintes termos:

Numa outra perspectiva, deve-se entender que o cálculo da taxa de lixo, com base no custo do serviço dividido proporcionalmente às áreas construídas dos imóveis, é forma de realização da isonomia tributária, que resulta na justiça tributária (C.F., art. 150, II). É que a presunção é no sentido de que o imóvel de maior área produzirá mais lixo do que o imóvel menor. O lixo produzido, por exemplo, por imóvel com mil metros quadrados de área construída será maior do que o lixo produzido por imóvel de cem metros quadrados. A presunção é razoável e, de certa forma, realiza, também, o princípio da capacidade contributiva do art. 145, § 1º, da C.F., que, sem embargo de ter como destinatária os impostos, nada impede que possa aplicar-se, na medida do possível, às taxas.

A Ação Direta de Inconstitucionalidade(ADI) nº 4.786 ainda se encontra em estágios iniciais, tendo o Min. Relator Celso de Mello adotado o rito de julgamento direto de mérito e, portanto, sem análise dos pedidos de tutela provisória.

Portanto, o cenário a que está submetida atualmente a mineração atualmente no Estado do Pará é de cobrança da TFRM, só que com alíquotas inferiores às inicialmente estabelecidas, porém, ainda com significativo impacto financeiro.

Segundo dados do Anuário Estatístico de Receitas do Estado do Pará de 2014, a arrecadação com a TFRM ultrapassou o montante de 1,2 bilhão de reais entre os anos de 2012 a 2014, valor bem superior à arrecadação do ICMS incidente sobre a atividade minerária (888 milhões de reais).⁸⁹

⁸⁹ PARÁ. Secretaria de Estado da Fazenda. Diretoria de Arrecadação e Informações Fazendárias. *Anuário Estatístico do Estado do Pará – 2014*. Belém: SEFA. 2015. p. 121.

Contudo, ao se analisar os dados da indústria mineral no Pará, é possível constatar que o impacto econômico sobre este segmento é ínfimo. Veja-se neste sentido que o Informe Mineral de 2016⁹⁰ apontou que a produção mineral comercializada total do ano de 2014 foi superior a 27 bilhões de reais, tendo o Estado arrecadado no respectivo ano o montante de aproximadamente 361 milhões de reais, conforme o Anuário Estatístico de 2014.

Dessa forma, nota-se que a oneração do setor com a TFRM foi inferior a 1,5% e mesmo assim gerou significativos impactos orçamentários.

Daí a relevância financeira e econômica da análise deste instrumento jurídico-tributário incidente sobre a mineração no Estado do Pará.

3.4 A oneração da mineração no Brasil: uma análise comparativa

Retomando o principal objetivo desta etapa do trabalho, tem-se que antes de analisar as renúncias de receita concedidas ao setor minerário no Estado do Pará propôs-se a analisar a carga tributária a que está submetida este setor da economia paraense.

Ao norte, foram apresentadas considerações sobre as principais onerações da atividade minerária atualmente no Brasil – ICMS, CFEM e TFRM.

Sobre a análise comparativa das onerações incidentes sobre a mineração em diversos países, relevantes pesquisas têm sido realizadas no Brasil, apresentando conclusões distintas. De um lado, situam-se as que concluem por uma alta carga tributária minerária, e de outro se situam aquelas que veem esta oneração nacional como inferior à do mercado internacional.

Ainda no final da década 1990, importantes pesquisas concernentes à tributação minerária foram realizadas – especificamente as pesquisas de Mackenzie⁹¹ e Albavera⁹², tendo ambas indicado que a carga tributária brasileira não era elevada em comparação com o mercado internacional.

Disponível em < http://sefa.pa.gov.br/arquivos/contabilidade/ANUARIO_SEFA_2014.pdf> Acesso em: 19 fev. 2017. p. 121; 150.

⁹⁰ BRASIL. Departamento Nacional de Produção Mineral. *Anuário Mineral Estadual – Pará* (Coord.). Técnica de José Eduardo da Costa Duarte et al.; Equipe Técnica por Maria do Rosário Miranda Costa et al. – Brasília: DNPM, 2016. Disponível em: <file:///C:/Users/Dione/Downloads/AMEst%202015_PA.pdf> Acesso em: 20 fev. 2017.

⁹¹ MACKENZIE, B. W. *Competitive mining tax positions in South America*. Third International Gold Symposium. Lima, 1998.

⁹² ALBAVERA, Fernando S. et al. *Panorama Minero de América Latina la inversión en la década de los noventa*. In: ENCUESTRO NACIONAL DE DERECHO MINERO, 2;

Por outro lado, em 2008 foi publicado estudo elaborado pela consultoria Ernest & Young⁹³, apresentando o Brasil como detentor de uma das três maiores cargas tributárias mundiais incidentes sobre o setor extrativo mineral.

Diante dessas considerações, esta seção do trabalho se propõe justamente a analisar comparativamente a oneração da atividade minerária brasileira.

Basicamente, pretende-se responder ao seguinte questionamento: a carga tributária incidente sobre o setor extrativo minerário brasileiro está em patamares superiores à média mundial?

Afinal, tal questionamento possui gigantesca relevância ao se perquirir sobre a razoabilidade de medidas desonerativas direcionadas a este setor.

De antemão, é importantíssimo destacar a observação trazida pelo próprio Plano Nacional da Mineração (PNM 2030) ao apontar que a legislação da CFEM – principal oneração incidente sobre a mineração atualmente – apresenta fragilidades e inconsistências, o que evidencia a necessidade de atualização do marco legal referente aos *royalties* da mineração.⁹⁴

Assim, é de grande notoriedade o fato de a mineração nacional estar submetida a um regime de oneração – tanto tributária quanto patrimonial – repleta de inconsciências, conforme apontado ao norte, inclusive.

Regra geral, as pesquisas sobre tributação minerária observam que o regime de tributação brasileira segue a mesma regra do mercado internacional, ou seja, não adota um regime tributário especial, mas adota onerações específicas que se somam aos encargos de incidência geral.

Segundo Eliezer Braz, é possível constatar que “não existe um regime tributário especial para a mineração. Aplica-se a ela o regime tributário comum às demais atividades industriais. No entanto, adicionalmente aos encargos de incidência geral, existem os *royalties*”.⁹⁵

ENCUENTRO LATINOAMERICANO Y DEL CARIBE DE LEGISLACIÓN MINERA, 3., 1999, Argentina. *Anais...* Argentina: Panorama Minero, 1999.

⁹³ ERNST&YOUNG. *Práticas tributárias internacionais: indústria de mineração*. IBRAM, 2008. Disponível em: <<http://www.ibram.org.br>>. Acesso em: 23 jan. 2017.

⁹⁴ BRASIL. Ministério de Minas e Energia -MME). *Plano Nacional de Mineração 2030 -PNM – 2030*). Brasília, 2010. Disponível em <http://www.mme.gov.br/documents/1138775/1732821/Book_PNM_2030_2.pdf/f7cc76c1-2d3b-4490-9d45-d725801c3522>. Acesso em: 23 jan. 2017.

⁹⁵ BRAZ, E. Aspectos tributários da mineração brasileira: cenário evolutivo da situação tributária da mineração no Brasil e análise comparativa com países mineradores selecionados. Relatório Técnico 07, entregue ao Ministério de Minas e Energia e ao Banco Mundial como

Contudo, há significativas diferenças quando se analisam as cargas tributárias minerárias em diversas regiões do mundo. E muito dessas distinções decorre das metodologias utilizadas para o cálculo da carga tributária geral.

Em estudo de 1998, Mackenzie utilizou uma metodologia de pesquisa que partia de um mesmo modelo de projeto minerária (hipotético) e a submetida a diferentes regimes de tributação⁹⁶. Nesta pesquisa, foram analisados dez países da América do Sul, tendo figurado o Brasil como a mais baixa carga tributária efetiva sobre o projeto, no percentual de 39%.

O estudo ainda analisou a carga tributária minerária de diversas províncias canadenses e estados australianos, demonstrando – nesses casos – que a média das onerações efetivas ultrapassava os 50%.

Albavera, utilizando outra metodologia – que parte da criação de dois projetos hipotéticos, um de cobre e outro de ouro, e sobre eles aplica a tributação vigente nos países analisados – concluiu que o Brasil possuía uma taxa de retorno intermediária para os projeto-modelo de cobre e ouro, posicionando melhor que relevantes países mineradores como Canadá, Austrália China, Índia e Estados Unidos.⁹⁷

Com isso, nota-se que os dois estudos concluíram que o Brasil apresentava uma oneração minerária inferior ou bem próxima da oneração praticada em diversas regiões do mundo não sendo, portanto, um fator de desestímulo para os investimentos internacionais no setor.

Ocorre que ambos os estudos se debruçaram sobre os regimes tributários da década de 1990, já tendo o mercado internacional minerário sofrido significativas modificações desde lá.

Em período mais recente, destacam-se dois importantes estudos sobre a carga tributária minerária no Brasil e no mundo – o realizado pela consultoria Ernest & Young em 2008 e o realizado pelo Fraser Institute de 2009.

parte do estudo para elaboração do Plano Duodecenal (2010 – 2030) de Geologia, Mineração e Transformação Mineral, 2009. Disponível em <<http://www.mme.gov.br/documents/1138775/1256656/>

P03_RT07_Cenxrio_Evolutivo_da_Situaxo_Tributxria_da_Mineraxo_no_Brasil_e_Anxlise_Co mparativa_com_Paxses_Mineradores_Selecionados.pdf/65948d6b-6c99-46b5-877f-2533e05d8cbb> Acesso em: 24 jan. 2017.

⁹⁶ MACKENZIE, op. cit., 1998.

⁹⁷ ALBAVERA, op. cit., 1999.

A pesquisa realizada pela consultoria Ernest & Young⁹⁸ – encomendado pelo Instituto Brasileiro de Mineração (IBRAM) – concluiu que o Brasil possuía uma das maiores cargas tributárias do mundo no setor mineral, situação que só seria mitigada nos casos de exportação, em razão da desoneração do ICMS.

Ocorre que a referida pesquisa considerou a cobrança cheia de ICMS nas operações internas com minerais, ou seja, desconsiderou as políticas estaduais de concessão de incentivos fiscais atinentes ao ICMS, justamente como o caso paraense.

Em outros termos, a pesquisa considerou como se a produção minerária destinada ao mercado nacional brasileiro não fosse destinatária de políticas de renúncias fiscais.

Já a pesquisa realizada pelo *Fraser Institute* em 2009 utilizou o *Political Pontencial Index* – índice de potencial da política governamental que avalia os efeitos da política governamental, inclusive tributária, sobre exploração minerária – e concluiu que a carga tributária brasileira é intermediária em comparação com a internacional.

Veja-se, por exemplo, a conclusão de Paulo Cesar Ribeiro de Lima, ao simular o recolhimento de CFEM com base nos dados financeiros de 2007 da MRN e Samarco a regimes de oneração da África do Sul, Columbia Britânica, Austrália Ocidental e Quebec, apontando que o total arrecadado no Brasil não ultrapassava 10% dos valores arrecadados nestes Estados no caso de produção de minério de ferro.⁹⁹

Para Lima, se o regime de *royalties* brasileiro – no caso de exploração de minério de ferro – estivesse nos patamares dos Estados citados, a arrecadação nacional com CFEM seria dez vezes maior que a atual.

Com isso, firma-se como conclusão desta etapa do trabalho que a carga tributária incidente sobre o setor extrativo minerário está em patamar inferior às onerações das principais regiões mineradoras do mundo.

Posiciona-se neste sentido, pois nota-se que a conclusão alcançada pelo *Fraser Institutese* alinha aos apontamentos de Mackenzie e Albavera, de modo que a carga tributária nacional não seja vista pelos empreendedores internacionais como empecilho para investimentos no Brasil.

⁹⁸ ERNST; YOUNG. op. cit., 2008. Disponível em: <http://www.ibram.org.br/150/15001005.asp?ttCD_CHAVE=27569>. Acesso em: 26 jan. 2017.

⁹⁹ LIMA, Paulo Cesar Ribeiro. *Dados econômicos e política fiscal do setor mineral*. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/documentos-e-pesquisa/publicacoes/estnottec/areas-da-conle/tema16/2010_7488.pdf> Biblioteca Digital da Câmara dos Deputados, Agosto de 2010>. Acesso em: 26 jan. 2017.

Apontamentos estes ratificados pelo Deputado Federal Jaime Martins em estudo realizado em 2011, que conclui que “embora o modelo tributário brasileiro possa ser aperfeiçoado, principalmente no que diz respeito ao número de tributos, ele não traz desvantagem competitiva para o setor”¹⁰⁰.

Destaque-se, por fim, que esta análise geral e comparativa dos regimes tributários incidentes sobre a mineração é relevante para o desenvolvimento do trabalho, pois a análise das renúncias de receita direcionadas a este setor não pode deixar de considerar o real impacto das onerações incidentes sobre esta atividade.

Afinal, é fundamental para a refutação ou confirmação da validade das renúncias de receita destinadas ao setor minerário saber se a tributação incidente sobre a mineração é alta ou baixa em âmbito internacional.

Em outros termos, antes de analisar se são válidas ou não as políticas de concessão de incentivos fiscais à mineração, é importante que se saiba como este setor da economia é onerado e quais são as realidades em outras regiões do mundo.

¹⁰⁰ MARTINS, Jaime. Setor mineral: rumo a um novo marco legal. *Caderno de Altos Estudos, Biblioteca da Câmara dos Deputados*. Brasília, n. 8, 2011. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/a-camara/altosestudios/arquivos/setor-mineral-rumo-a-um-novo-marco-legal/setor-mineral-rumo-a-um-novo-marco-legal>>. Acesso em: 24 jan. 2017.

4 AS RENÚNCIAS DE RECEITA ATINENTE AO ICMS DESTINADAS AO SETOR MINERAL NO PARÁ: UMA ANÁLISE JURÍDICA

Retome-se, neste momento do trabalho, que: já foi traçada base jurídica estrutural da tese (Seção 1); já foi exposta a política extrafiscal desonerativa direcionada ao setor extrativo mineral no Estado do Pará (Seção 2); e já foi analisada a carga tributária/financeira a que está sujeita a mineração no Brasil, comparando-a com a aplicável em diversas regiões mineradoras no mundo (Seção 3).

Portanto, as etapas expositivas que, inclusive, não deixam de ter grande relevância para o desenvolvimento do trabalho já foram ultrapassadas.

Em razão disso, tanto este capítulo quanto o seguinte propõem-se justamente a analisar juridicamente a política desonerativa exposta no Seção 2.

Contudo, é importante destacar que o controle de políticas extrafiscais pressupõe três relevantes enfoques: o da legalidade, por meio do qual se averigua a observância dos requisitos legais das desonerações; o da legitimidade, por meio do qual se analisa se os fins almejados com as desonerações são de fato socialmente relevantes; e o da proporcionalidade que engloba a necessidade, adequação e proporcionalidade *strictu sensu* destas políticas.

Isto porque, como sustentado por Luis Eduardo Schoueri, a validade da lei extrafiscal perante o ordenamento jurídico pressupõe a observância dos princípios fundamentais constitucionais e, conseqüentemente, dos princípios tributários mediante a sua compatibilização com os direitos e garantias dos cidadãos, princípios da ordem econômica, assim como as diretrizes constitucionais imprescindíveis à efetividade da justiça.¹⁰¹

Com isso, esta etapa do trabalho se dá sob o enfoque da legalidade, deixando-se para o último capítulo a análise da legitimidade e proporcionalidade das desonerações ora estudadas.

¹⁰¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 231.

4.1 As renúncias de receita: uma concepção ampla para um amplo controle

A utilização das renúncias de receita como instrumento de política extrafiscal tem se generalizado no Brasil em todos os âmbitos federativos, o que evidencia a necessidade de um amplo controle fiscal-orçamentário e legal destes instrumentos jurídicos.

Tudo isto, pois em um País que depôs uma Presidente da República por razões de responsabilidade fiscal, não há como tolerar a ausência de controle e transparência em políticas que geram gigantescos impactos orçamentários.

Eis, portanto, a relevância de se analisar esta política desonerativa, juntamente com os seus mecanismos de controle.

Como já exposto na seção 2 do trabalho, as desonerações de ICMS destinadas ao setor extrativo mineral no Estado do Pará estão atualmente regulamentadas pela Lei nº 6.913, de 03 de outubro de 2006, cujo Art. 4º prevê o seguinte:

Art. 4º O tratamento tributário de que trata o art. 1º será outorgado para as indústrias em geral nas seguintes modalidades:

- I - crédito presumido;
- II - redução da base de cálculo;
- III - isenção;
- IV - suspensão;
- V - diferimento.

Trata-se, portanto, de um *rol* exaustivo que se compatibiliza com as noções presentes tanto na CRFB/1988¹⁰² quanto na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF – Lei Complementar nº 101/2000) em seu Art. 14 §1º, que assim dispõe:

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

De antemão, algumas considerações hão que ser tecidas quanto aos instrumentos fiscais transcritos.

¹⁰² BRASIL. Constituição Federal. Art. 43. Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais. § 2º - Os incentivos regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei: III - isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas;

A primeira dessas considerações consiste na própria conceituação do que sejam renúncias de receita, conforme mencionado no Art. 14, §1º da LRF. E outra relevantíssima consideração é se as modalidades apontadas no Art. 4ª da Lei Estadual nº 6.913/2006 consistem em espécies de renúncias de receita ou não.

Enfrentando o primeiro questionamento, tem-se que a noção de renúncias de receita é bastante ampla e engloba uma série de instrumentos fiscais que desoneram o contribuinte por meio de um incentivo ou benefício de natureza tributária.

Regra geral, considera-se a renúncia de receita como gasto tributário – concepção inclusive utilizada pela Receita Federal do Brasil – em decorrência da doutrina da *tax expenditure* popularizada em 1967 pelo Professor Stanley Surrey, então Secretário do Tesouro dos Estados Unidos, ao tratar de dispositivos especiais relacionados ao Imposto de Renda que importavam em renúncias de receita e que tinham como finalidade o alcance de objetivos socialmente relevantes.

Segundo o Demonstrativo de Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária de 2016, elaborado pela Receita Federal do Brasil (RFB) em decorrência do Art. 165, § 6º da CRFB/1988, gastos tributários são conceituados da seguinte forma:

Gastos tributários são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando atender objetivos econômicos e sociais. São explicitados na norma que referencia o tributo, constituindo-se uma exceção ao sistema tributário de referência, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte. Têm caráter compensatório, quando o governo não atende adequadamente a população dos serviços de sua responsabilidade, ou têm caráter incentivador, quando o governo tem a intenção de desenvolver determinado setor ou região.¹⁰³

Desta definição, é possível extrair algumas características fundamentais das renúncias de receita: (i) constituem uma exceção ao sistema tributário de referência; (ii) implicam em redução efetiva ou potencial de recursos públicos possivelmente substituíveis por gastos diretos; (iii) possuem finalidades distintas da mera arrecadação, podendo ser compensatórias ou indutoras.

¹⁰³ BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária – (Gastos Tributários) – PLOA 2016*. 2016. Brasília. p. 10. Disponível em: < <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/DGTPLOA2016FINAL.pdf>>. Acesso em: 3 fev. 2017.

Tanto que este mesmo estudo propôs – a partir de relatórios de países membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) – dois passos para identificar os gastos tributários: o primeiro seria a partir da identificação do sistema tributário de referência, de modo que todo desvio do sistema padrão de incidência tributária preencheria este primeiro passo, enquanto que o segundo passo seria a identificação de quais desonerações seriam passíveis de serem substituídas por gastos diretos, e, portanto vinculadas a políticas governamentais.

Estes dois passos, portanto, estariam vinculados aquelas duas primeiras características das renúncias de receita. Contudo, a existência de determinada finalidade nas desonerações é fator relevante para a compreensão do assunto.

Isto porque, tem-se que as desonerações podem tanto direcionar-se a um fim compensatório quanto a um fim indutor.

Com isso, evidencia-se que há grande relevância na identificação das renúncias de receita e isso decorre da necessidade de controle destas, haja vista um regime de austeridade fiscal está umbilicalmente relacionado à própria efetivação de direitos fundamentais.

Há, portanto, no ordenamento brasileiro uma nítida perspectiva de controle das renúncias de receita, decorrente não só da CRFB/1988¹⁰⁴ como também da LRF¹⁰⁵. Trata-se de dever de responsabilidade fiscal, do qual transparência e equilíbrio orçamentário são pressupostos.

Justamente a partir deste cenário que se alcança de maneira mais eficiente a real noção do que sejam renúncias de receita, pois a partir da análise tanto dos dispositivos citados quanto dos posicionamentos expostos, depreende-se que o dever de

¹⁰⁴ BRASIL. Constituição Federal. Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: § 6º O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

¹⁰⁵ BRASIL. Lei Complementar nº 101/2000. Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

responsabilidade fiscal propiciou uma compreensão bastante ampla de renúncia de receita.

Assim, independente da técnica utilizada pelo poder público para induzir o contribuinte a determinados comportamentos, há o dever não só de prestar contas das desonerações quanto de demonstrar que elas não afetarão o orçamento público.

Tendo em vista que o presente trabalho parte de uma compreensão ampla de renúncia de receita, cabe agora analisar os instrumentos trazidos pela Lei Estadual nº 6.913/2006 como mecanismos de desoneração e sua classificação como renúncias de receita.

Como já transcrito, os instrumentos utilizados pela referida lei que concedem tratamento tributário diferenciado são o crédito presumido, a redução da base de cálculo, a isenção, a suspensão e o diferimento.

Feitas essas observações, tem-se que a atribuição de competência tributária conferida pela CRFB/1988 aos entes tributantes para estabelecer determinado evento como hipótese normativa tributária pressupõe, em tese, a competência de não tributar esse evento.

Em suma, a competência constitucional para tributar supõe a opção entre criar tributos ou não, e implica, por igual, a faculdade de isentar da incidência tributária determinadas pessoas, coisas ou situações, estabelecendo, contudo, determinados requisitos legais.

Daí decorre a famosa defesa de José Souto Maior Borges de que “no poder de tributar se contém o poder de eximir, como verso e anverso de uma medalha.”¹⁰⁶

Todavia, as renúncias de receita e a própria competência tributária consistem em tema não pacífico – especialmente as renúncias relacionadas a tributos com receita partilhada. Neste sentido, a própria jurisprudência do STF tem apresentado recentemente significativas reviravoltas.

Isto porque, em 2008, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 572.762, foi firmado no STF, de certa forma, o entendimento de que a parcela do ICMS de titularidade dos municípios, “embora arrecadada pelo Estado, integre de jure o patrimônio do Município, não podendo o ente maior dela dispor a seu talante, sob pena de grave ofensa ao pacto federativo.”

¹⁰⁶ BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 30.

Contudo, esta orientação parece ter se modificado com o julgamento do Recurso Extraordinário nº 705.423, de relatoria do Ministro Edson Fachin, no dia 17 de novembro de 2016, pois, a partir deste julgado, o STF fixou em sede de repercussão geral a seguinte tese: “é constitucional a concessão de regular de incentivos, benefícios e isenções fiscais relativos ao Imposto de Renda e Imposto sobre Produtos Industrializados por parte da União em relação ao Fundo de Participação de Municípios e respectivas quotas devidas às Municipalidades”.

Não fosse apenas estes dois paradigmáticos casos, o STF, em 19 de dezembro de 2016 – dois dias após o julgamento do RE nº 705.423 – julgou procedente a Ação Civil Originária (ACO) nº 758, protocolizada pelo Estado de Sergipe em razão das deduções decorrentes de desonerações de IR cuja repercussão foi suportada pelo PFE, firmando o entendimento de a União não pode reduzir repasse do FPE com base em lei de incentivo decorrente de lei ordinária, só podendo fazê-lo por meio de emenda constitucional.¹⁰⁷

Trata-se, portanto, de matéria em incessante modificação.

Assim, a competência tributária abrange – observadas as limitações estabelecidas pela LRF – o poder de conceder incentivos fiscais que impliquem em renúncias de receita. Com isso, o poder de renunciar a receitas tributárias possui determinada similitude com o próprio poder de tributar, cumprindo destacar, desde já, que sendo a norma desonerativa uma norma tributária, todas as limitações constitucionais ao poder de tributar serão a ela aplicáveis.

Consequentemente, pelo fato das desonerações comporem o sistema tributário constitucional brasileiro, devem se submeter aos princípios tributários da legalidade, da isonomia fiscal, da segurança jurídica e outros.

E mais. Serão as limitações constitucionais ao poder de tributar importantíssimos mecanismos de aferição de validade das desonerações fiscais, ou seja,

¹⁰⁷ Embora este assunto seja demasiadamente recente tendo sido pouco enfrentado pela doutrina, é possível aferir, partir do delineamento destas diferenças nas transferências – transferência do ICMS com natureza eminentemente devolutiva e transferências para FPE e FPM com natureza eminentemente redistributiva e equalizadora – uma significativa distinção entre as renúncias analisadas pelo STF nos casos narrados, o que reforça o entendimento em sentido semelhante ao decidido pelo STF nos REs nº 572.762 e nº 705.423 que a competência tributária de desonerar o ICMS possui limitações financeiras em razão da titularidade parcial dos municípios e que a redução das transferências destinadas aos fundos constitucionais referidos, decorrente de desonerações fiscais regularmente concedidas, não fere a sua natureza redistributiva e são válidas no ordenamento jurídico nacional

a (in)compatibilidade das renúncias de receita com os princípios tributários constitucionais poderá determinar a sua (in)validade.

Adentrando-se propriamente no fenômeno da isenção, tem-se que ele ocorre quando o ente tributante, dotado de competência tributária para instituir determinado tributo, opta por não exercer sua competência sobre situações ligadas a certo fato jurídico inicialmente submetido à incidência tributária. Assim, quando o evento ocorrer no mundo fenomênico, não haverá o nascimento da obrigação tributária e a conseqüente relação jurídica.

Logo, alguns doutrinadores chegam a compreender a isenção enquanto uma hipótese de não-incidência legalmente qualificada.

Para Alfredo Becker “não existe aquela relação jurídica e a respectiva obrigação tributária que seriam desfeitas pela incidência da regra jurídica de isenção”¹⁰⁸, vez que não se teria chegado a ocorrer o fato impositivo tributário, em virtude da ausência de um dos elementos componentes da hipótese incidência.

A isenção tributária, portanto, seria compreendida enquanto uma limitação jurídica concernente ao âmbito da validade da norma tributária e decorrente da própria competência de tributar.

Diante disso, destacam-se na doutrina várias teorias que visam explicar satisfatoriamente o conceito das isenções tributárias enquanto fenômeno jurídico.

A corrente clássica capitaneada por Rubens Gomes de Sousa e Amílcar Araújo Falcão pregava que a isenção se consubstanciava em favor legal, através do qual havia a dispensa legal do pagamento do tributo.

Segundo esta teoria, no fenômeno da isenção, ocorreria o fato impositivo bem como sua consequência lógica, a obrigação jurídica, sendo apenas o pagamento do tributo dispensado. Conseqüentemente, para essa corrente, haveria a formação do fato jurídico tributário e o nascimento da obrigação tributária, porém, em virtude de lei posterior, inexistiria o dever do pagamento do tributo. Operar-se-ia desta forma, uma superposição temporal de normas, excluindo sempre a anterior.

Já na esteira dos ensinamentos de Souto Maior Borges, na isenção não haveria a incidência da norma jurídica tributária, pois a norma de isenção atuaria justamente

¹⁰⁸ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 324.

para que a norma tributária não incidisse, daí ser esta teoria a que defendia ser a isenção uma “hipótese de não-incidência tributária legalmente qualificada.”¹⁰⁹

Já Paulo de Barros Carvalho distingue as normas de estrutura e de comportamento, inserindo as de isenção em normas de estrutura, tendo o condão de modificarem a regra-matriz de incidência tributária (norma de conduta).

Para Carvalho, “a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os, parcialmente.”¹¹⁰ Assim, a norma de isenção seria aquela que mutilaria, mesmo que parcialmente, um dos critérios estabelecidos pela norma tributante, pois, atuaria retirando a eficácia, por exemplo, do critério temporal ou pessoal da norma tributária.

Por outro lado, e procurando sintetizar as teorias propostas, Ricardo Lobo Torres leciona que a isenção seria uma autolimitação do poder fiscal que derogaria a incidência, baseada na ideia de justiça, possuindo eficácia constitutiva.¹¹¹

Destaque-se, dentre os ensinamentos deste autor, que a isenção deveria se basear na ideia de justiça, devendo estar, portanto, em consonância com os princípios da capacidade contributiva, da redistribuição de rendas ou do próprio desenvolvimento econômico.¹¹²

Por mais que se reconheça a grandeza teórica dos ensinamentos expostos, bem como a evolução no decorrer dos anos das teorias propostas acerca do fenômeno jurídico da isenção tributária, o entendimento compactuado no presente trabalho é dado por Carrazza.¹¹³

Segundo este autor, a norma de isenção não seria destinada a impedir a incidência da norma anterior, mas formaria uma nova norma jurídica tributária com características próprias.

A norma isentiva, portanto, integraria a norma jurídica tributária e formaria outra, conferindo uma nova fisionomia àquela. Segundo Carrazza, “a lei isentiva, ao

¹⁰⁹ CARRAZZA, op. cit., 2009, p. 867.

¹¹⁰ CARVALHO, op. cit., 2011. p. 568.

¹¹¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os direitos humanos e a tributação imunidades e isonomia*. 3. ed. (rev. e atual.). Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3. p. 491-492.

¹¹² TORRES, op. cit., 2005. p. 377.

¹¹³ Embora se atribua a autoria da norma de isenção ao Professor Carrazza, é importante destacar que esta teoria é citada pelo autor como sendo do seu orientando Eliud José Pinto da Costa. (CARRAZZA, 2011. p. 950-951).

contrário do que se apregoa, não mutila (senão metaforicamente) a norma jurídica tributária. Apenas lhe empresta novas feições.”¹¹⁴

Exemplifica o autor ao afirmar que nem sempre essa suposta norma de isenção será posterior à norma tributária como, por exemplo, no caso de uma lei instituir determinado tributo, porém estabelecer isenção para determinadas situações. Neste caso, a teoria da norma posterior de estrutura não teria aplicação.

A conclusão que se chega com a presente exposição das correntes teóricas é a de que, sendo a norma de isenção, como leciona Carrazza, resultado da própria norma jurídica tributária, devem as isenções ser compatíveis com os princípios de Direito Tributário como legalidade, equidade, justiça fiscal, capacidade contributiva, anterioridade e outros.

Assim, a isenção tributária constitui, em suma, uma exceção à imposição tributária, diferenciando, contudo das imunidades e da própria figura da não-incidência.

Neste sentido, parte da doutrina aponta que a imunidade decorre de norma constitucional e implica na inexistência do próprio poder de tributar, consubstanciando-se em uma limitação heterônoma ao passo que a isenção seria uma limitação autônoma, uma vez que a entidade que isenta tem o poder de tributar.

Já na não-incidência, o legislador, mesmo possuindo a competência para tributar determinado evento, deixa de assim proceder em razão de fatores de seu interesse, o que evidencia que tanto as isenções quanto as imunidades consistem em hipóteses de não-incidência, conforme sustentado por Lobo Torres ao lecionar que “a não-incidência, em sua acepção ampla, compreende a imunidade, a isenção e a não-incidência propriamente dita, que as três trazem a consequência de evitar a incidência do tributo.”¹¹⁵

Em sentido completamente oposto leciona Carvalho ao afirmar que “o paralelo não se justifica. São proposições normativas de tal modo diferentes na composição do ordenamento positivo que pouquíssimas são as regiões de contato.” Para o autor, tais instrumentos – imunidade e isenção – só teriam em comum o fato de pertencerem ao universo do direito, de tratarem de matéria tributária e integrarem as regras de estrutura.

»¹¹⁶

¹¹⁴ CARRAZZA, op. cit., 2009. p. 876.

¹¹⁵ TORRES, op. cit., 2005. p. 84.

¹¹⁶ CARVALHO, op. cit., 2011. p. 239.

Neste cenário, mostra-se interessantíssima a conceituação realizada por Lobo Torres de imunidade tributária ao defendê-la como limitação ao poder de tributar fundada na liberdade absoluta e derivada da Constituição. Ainda segundo o autor, a isenção se fundaria na ideia de justiça, consubstanciando uma limitação fiscal derogatória da incidência tributária derivada de legislação ordinária.¹¹⁷

Desta exposição, é possível concluir que as imunidades, enquanto hipótese de não-incidência, não podem ser concebidas como renúncias de receita, haja vista que a própria imposição tributária seria inviável juridicamente, não havendo nestas situações nem (i) desvio do sistema tributário padrão, nem (ii) possibilidade de fungibilidade por gastos diretos.

Neste sentido, é muito frutífera a distinção feita por Hugo de Brito Machado ao apontar as características destes institutos nos seguintes moldes:

- a) Isenção é exceção feita pela lei à regra jurídica de tributação.
- b) Não incidência é a situação em que a regra jurídica de tributação não incide porque não se configura a sua hipótese de incidência. Pode ser: pura e simples, se resulta da clara incoerência da hipótese de incidência da regra de tributação; ou juridicamente qualificada, se existe regra jurídica expressa dizendo que não se configura, no caso, a hipótese de incidência tributária.
- c) Imunidade é o obstáculo criado por uma norma da Constituição, que impede a incidência de lei ordinária de tributação.¹¹⁸

Tudo isto, pois o conceito de renúncia de receita deriva primordialmente do Direito Financeiro, já que pressupõe a existência de receita derivada da imposição tributária.

Em outros termos, para ser considerada renúncia de receita há no mínimo a necessidade de haver uma incidência tributária geral, o que não ocorre na imunidade tributária.

Com isso, a isenção possui as três características apontadas para a identificação das renúncias de receita: (i) constitui exceção ao sistema tributário padrão; (ii) implica em redução potencial ou efetiva na arrecadação, o que possibilita sua fungibilidade por gastos diretos; e (iii) possui uma finalidade distinta da mera arrecadação;

¹¹⁷ TORRES, 2005. op. cit., p. 84.

¹¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Não incidência, imunidades e isenções do ICMS. In: BRITO, Edvaldo Pereira (Coord.). Doutrinas essenciais de direito tributário. São Paulo: RT, 2011. v. 2, p. 547.

Quanto à caracterização do crédito presumido – previsto no Art. 4º, I da Lei Estadual nº 6.913/2006 – enquanto espécie de renúncia de receita, é importante destacar que o Art. 150, § 6º da CRFB/1988¹¹⁹ ao impor o princípio da legalidade às desonerações tributárias dispôs expressamente sobre o crédito presumido.

Assim, por meio do crédito presumido é oferecido pelo poder público um crédito equivalente a determinada proporção do tributo devido, consubstanciando-se em meio indireto de redução do montante do tributo.

Portanto, há o repasse de crédito por meio de escrituração contábil ao particular em quantia que possui correlação com o crédito tributário, visando o fomento de determinada atividade econômica.

Daí Kyoshi Harada sustentar que o crédito presumido é caracterizado como:

Valor estimativo, fixado pelo Poder Público a favor do contribuinte de imposto de natureza não cumulativa em função dos insumos, combinação dos fatores de produção (matérias-primas, materiais secundários consumidos no processo de industrialização, energia consumida etc.) que entram na produção de certos bens ou serviços.¹²⁰

Assim, o crédito presumido também é caracterizado como (i) tratamento tributário diferenciado, (ii) que implica em redução da arrecadação e (iii) que tem finalidades extrafiscais.

Em suma, por meio do sistema de créditos presumidos outorga-se ao contribuinte um crédito fiscal correspondente ao resultado de efetivas ou presumidas entradas de mercadoria, insumos ou serviços não havendo modificação nos critérios da regra-matriz de incidência tributária, consubstanciando-se, contudo em autorização para a utilização do crédito fiscal correspondente ou não a operações tributadas anteriormente, gerando, assim redução no montante de arrecadação devida. Com isso, evidencia-se que o crédito presumido muito se assemelha uma subvenção.

O próprio Regulamento do ICMS do Estado do Pará (Decreto nº 4.676, de 18 de Junho de 2001), dispõe da seguinte forma sobre o crédito presumido:

Art. 12. Salvo disposição em contrário, o crédito presumido é um benefício fiscal utilizado somente no momento da apuração do

¹¹⁹ BRASIL. Constituição Federal. Art. 150. § 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g.

¹²⁰ HARADA, Kiyoshi. *Responsabilidade fiscal*: Lei complementar n. 101/2000 comentada e legislação correlata anotada. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2002. p. 63.

imposto, no livro Registro de Apuração de ICMS, com vedação dos demais créditos fiscais.

Parágrafo único. Os impostos destacados nos documentos fiscais de saída em operações ou prestações com crédito presumido são calculados pela alíquota correspondente à operação ou à prestação e escriturados normalmente no livro fiscal próprio.

Com isso, evidencia-se que o crédito presumido caracteriza-se como uma nítida renúncia fiscal, o que se confirma, inclusive, ao analisar o a Resolução nº 008, de 14 de Janeiro de 2015, que concedeu tratamento tributário diferenciado à empresa B&F Fosfato Mineração LTDA, dispondo da seguinte forma:

Art. 1º Fica concedido crédito presumido no percentual de 95% (noventa e cinco inteiros por cento), calculado sobre o débito do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incidente nas saídas interestaduais dos produtos fabricados neste Estado pela empresa B&A FOSFATO MINERAÇÃO LTDA., inscrita no Cadastro de Contribuintes de ICMS sob o nº 15.273.339-6, vedado o aproveitamento de quaisquer créditos fiscais, devendo, inclusive, ser estornado qualquer resíduo de crédito, ainda que a empresa efetue saídas para o exterior.

§ 1º A Nota Fiscal, na respectiva operação, será emitida pela alíquota estabelecida para cada caso, observado os critérios de cálculo previstos na legislação estadual.

§ 2º As Notas Fiscais de Saída serão escrituradas, normalmente, no livro Registro de Saída, utilizando-se a coluna “Operações com Débito do Imposto”.

§ 3º A apropriação do crédito presumido far-se-á diretamente no livro Registro de Apuração do ICMS, no campo “Outros Créditos”, seguida da observação: “Crédito Presumido, conforme Resolução nº 008, de 14 de janeiro de 2015.”.

§ 4º A apuração do imposto devido dos produtos de que trata o caput deste artigo deverá ser efetuada em separado das demais mercadorias não beneficiadas por esta Resolução.

O crédito presumido tanto se caracteriza como renúncia de receita que o STF em pronunciamento de 29 de Março de 2017, apreciando medida cautelar atinente à ADI 5.467 por meio de decisão do Ministro Luiz Fux, determinou a suspensão dos efeitos de legislação estadual do Maranhão que concedia crédito presumido sem a respectiva autorização do CONFAZ, equiparando-o a toda e qualquer renúncia de receita.

Ainda figura como instrumento fiscal da Lei Estadual analisada a redução da base de cálculo, que se consubstancia em alteração do critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária que acarreta perda de parte da arrecadação.

Desta feita, a redução da base de cálculo consiste em espécie de renúncia de receita. Isto porque a redução da base de cálculo pressupõe a ocorrência do evento previsto na hipótese normativa, atuando, contudo no conseqüente normativo, especificamente no critério quantitativo, consubstanciando-se em hipótese na qual não há a cobrança total do crédito tributário ordinariamente devido.

Assim, a redução da base de cálculo consiste em renúncia de receita, caracterizando-se como uma transferência de recursos financeiros do Estado para o particular.

Tal afirmativa fica mais clara ao se analisar a Resolução nº 014, de 10 de Julho de 2015, que concedeu tratamento tributário diferenciado à empresa Albras – Alumínio Brasileiro S.A, dentre outras, dispondo da seguinte forma:

Art. 4º Fica diferido o pagamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, no fornecimento, em operações internas, de energia elétrica destinada a Albras - Alumínio Brasileiro S.A., inscrita no Cadastro de Contribuintes do ICMS sob o nº 15.088.292-0.

§ 1º Interrompe-se o diferimento no momento da entrada da energia elétrica no estabelecimento de que trata o caput, tornando-se, imediatamente, exigível o imposto diferido.

§ 2º Para fins de recolhimento do imposto diferido, fica reduzida em 50% (cinquenta por cento) a base de cálculo do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS.

A partir da análise do § 2º acima transcrito, nota-se que a redução da base de cálculo gera inevitavelmente renúncia de receita.

Já a suspensão incide no critério temporal da regra matriz de incidência tributária inviabilizando a incidência da norma jurídica tributária por determinado período. Ou seja, sobrestá-se o critério temporal da regra matriz de modo que não haja temporariamente a incidência da norma tributária.

Tanto que o Regulamento do ICMS do Estado do Pará (Decreto nº 4.676/2001) dispõe sobre a suspensão da seguinte forma:

Art. 518. Suspensão é o instituto tributário através do qual o momento do lançamento e recolhimento do imposto é postergado para evento futuro indicado na legislação tributária, sem que haja transferência de responsabilidade para outros contribuintes.

Já o diferimento é uma alteração no critério temporal da regra matriz não limitando a incidência tributária. Em outros termos, o contribuinte realiza o pagamento do tributo, porém em período diferente do exigido pelo sistema geral de tributação.

Basicamente, considerando que o diferimento e a suspensão se dão por meio da alteração no critério temporal da norma jurídica tributária através de uma norma posterior, seriam o diferimento e a suspensão efetivamente renúncias de receita?

Para enfrentar tal questionamento é necessário realizar outros. Estas técnicas jurídico-tributárias – suspensão e diferimento – implicam em renúncia de receita tributária mesmo que de forma temporária? E em caso de resposta positiva, qual seria esse prazo?

Tais questionamentos se mostram salutareos para a compreensão do assunto justamente em razão do controle que se pretende dar às renúncias de receita. Diz-se isto, pois tanto o diferimento quanto a suspensão têm prazos variados e, conseqüentemente, resultados variados.

Veja-se, neste sentido, que a Lei Estadual nº 5.758, de 30 de Agosto de 1993, ao conceder o diferimento do ICMS nas operações com bauxita, alumina, alumínio e seus derivados, manganês e minério de ferro postergou o momento da imposição tributária do ICMS para o momento da saída da mercadoria do território estadual ou para o momento da saída da mercadoria dentro do Estado, mas com destino ao consumidor final, lógica que foi reproduzida pela Resolução nº 014/2015, estando em pleno vigor.¹²¹

Nesta hipótese, nota-se que utilização do diferimento teve a intenção de viabilizar e facilitar a cobrança do ICMS, uma vez que a cobrança em cada fase da

¹²¹ PARÁ. Secretaria da Fazenda. Lei Estadual nº 5.758/1993. Art. 2º O fato gerador postergado em razão do diferimento concedido através desta Lei ocorrerá quando das saídas tributadas dos produtos mencionados no art. 1º, promovidas por quaisquer dos contribuintes envolvidos, para fora do território do Estado, ou quando ocorrer saída, dentro do Estado, com destino ao consumidor final. § 1º Considera-se incorporado ao valor do ICMS devido, quando da saída do território do Estado para o mercado interno ou para consumidor final, dentro do Estado, o valor total do imposto que deixou de ser recolhido nas etapas anteriores, em razão do diferimento, na forma prevista nesta Lei.

cadeia produtiva produziria um verdadeiro gargalo tributário nos casos de exportação em face da acumulação do crédito nas operações anteriores.

Portanto, embora a legislação tenha vigorado de 1993 a 2015 e sua lógica tenha se perpetuado por meio da Resolução 014/2015, não houve de fato renúncia de receita, pois havia a cobrança de ICMS na operação final.

Com isso, embora o diferimento do recolhimento do ICMS possa se assemelhar a uma espécie de incentivo fiscal não oneroso, não há como se defender que ele não esteja limitado às mesmas regras aplicáveis a todas as renúncias de receita como, por exemplo, necessidade de autorização legal e respectiva autorização do CONFAZ.

Desta forma, a proposta de identificação do diferimento e da suspensão do crédito tributário enquanto renúncia de receita passa por sua análise tanto tributária quanto financeira, tendo em vista principalmente que alteração na regra matriz tributária se dá no critério temporal. Contudo, em face da própria compreensão ampla de renúncia de receita por este trabalho defendida, tais instrumentos jurídicos estarão limitados à Lei de Responsabilidade fiscal, equiparando-se, portanto às renúncias.

Assim, é necessário que o ente desonerante observe o disposto no Art. 14 da LRF demonstrando a estimativa do impacto orçamentário-financeiro gerado pela medida tanto no exercício em que começar a vigorar quanto nos dois exercícios subsequentes para que seja demonstrado que as medidas desonerativas não afetarão os resultados previstos nas metas fiscais da respectiva LDO, seja qualquer das medidas estabelecidas no Art. 4º da Lei Estadual nº 6.913/2006.

Com isso, o crédito presumido, a redução da base de cálculo, a isenção, a suspensão e o diferimento deverão não só observar as diretrizes da Lei de Responsabilidade Fiscal quanto o disposto na Lei Complementar nº 24/1975, que estabelece a necessidade de autorização do CONFAZ.

4.2 Regime jurídico das renúncias de receita atinente ao ICMS

Expostas e analisadas as espécies de renúncias de receita atinentes ao ICMS utilizadas pela Lei Estadual nº 6.913/2006 que dispõe sobre o tratamento tributário diferenciado concedido ao setor extrativo mineral no Estado do Pará, cumpre analisar as limitações legais presentes no ordenamento jurídico nacional quanto às desonerações de ICMS e juridicidade de tais desonerações.

Em suma, esta etapa propõe-se a responder dois questionamentos: quais os limites legais para a concessão de incentivos ou benefícios fiscais atinentes ao ICMS? E se tais limites são observados nas desonerações de ICMS direcionadas ao setor extrativo mineral no Estado do Pará?

Isto porque, o princípio da legalidade é um dos pilares fundamentais do Direito Tributário. Tanto que a Constituição Federal estipula em seu Art. 5º, II que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, dispositivo que é, posteriormente, reiterado através do Art. 150, I¹²², segundo o qual é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

De acordo com Roque Carrazza, “o princípio da legalidade é uma das mais importantes colunas sobre as quais se assenta o edifício do direito tributário.”¹²³ Sua principal finalidade consiste em garantir segurança às pessoas frente à tributação por parte do Estado, de modo que possa ser compreendida enquanto garantia da liberdade.

Sendo, portanto, um dos pilares do Direito Tributário e Financeiro, o princípio da legalidade limita inegavelmente a concessão de renúncias de receita, sendo o texto constitucional expresso, em seu Art. 174, ao estabelecer que o Estado intervirá no domínio econômico na forma da lei.

As renúncias de receita atinente ao ICMS só podem ser concedidas pelos Estados e Distrito Federal quando aprovadas por unanimidade das unidades da federação, conforme previsão da Lei Complementar nº 24 de 1975.

Conforme já defendido, o poder de conceder benefícios fiscais está, ou ao menos deveria estar submetido a todos os limites constitucionais dispostos acerca dos tributos.

No mais, tem-se que o princípio republicano implica em inúmeros outros que estão contidos no ordenamento jurídico pátrio, dentre os quais se destaca a impessoalidade, a igualdade, a publicidade etc.

Destarte, todo e qualquer benefício fiscal deve ser pautado nesses princípios republicanos e, de modo algum, pode ser fundado em interesses particulares sob pena de se constituírem em notório privilégio.

¹²² Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

¹²³ CARRAZZA, op. cit., 2009. p. 255

O princípio da legalidade é um dos princípios que mais vincula as renúncias de receita. Em todos os conceitos doutrinários abordados deu-se atenção ao requisito da legalidade enquanto pressuposto da norma desonerativa.

Neste mesmo sentido dispõe o CTN em seus artigos 176 a 179 ao tratar da isenção. Enquanto o Art. 176 estabelece que a isenção seja sempre decorrente de lei, o Art. 178 dispõe da mesma forma quanto à alteração ou à revogação das isenções, desde que observado o princípio da anterioridade estipulado pelo Art. 104, III do mesmo código.

Cumprido ressaltar, neste ponto, que a norma que estabelece o princípio da anterioridade às normas que alterem ou revoguem as isenções toma como fundamento o fato da norma revogatória resultar em “criação” de um tributo para a pessoa anteriormente isenta.

Partindo, então, do pressuposto que a competência para conceder renúncias de receita é o inverso da própria competência para tributar, passa-se a analisar o regime jurídico de tais renúncias.

Dada a importância do ICMS no contexto federal, optou a Constituição por atribuir à Lei Complementar, através de seu Art. 155, § 2º, XII, “g”, a tarefa de regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos ou revogados.

Tal dispositivo impôs que uma lei complementar estabelecesse a forma de deliberação interestadual para que os Estados e o Distrito Federal pudessem conceder desonerações fiscais de ICMS.

Destacando a importância deste postulado, pronunciou-se o Ministro Celso de Mello em manifestação proferida no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1247-PA:

O legislador constituinte republicano, com o propósito de impedir a "guerra tributária" entre Estados-membros, enunciou postulados e prescreveu diretrizes gerais de caráter subordinante destinados a compor o estatuto constitucional do ICMS. Os princípios fundamentais consagrados pela Constituição da República, em tema de ICMS: (a) recalcam o perfil nacional de que se reveste esse tributo; (b) legitimam a instituição, pelo poder central, de regramento normativo unitário destinado a disciplinar, de modo uniforme, essa espécie tributária, notadamente em face de seu caráter não-cumulativo; (c) justificam a edição de lei complementar nacional vocacionada a regular o modo e a forma como os Estados-membros e o Distrito Federal, sempre após deliberação conjunta, poderão, por ato

próprio, conceder e/ou revogar isenções, incentivos e benefícios fiscais.

O Ministro salientou, com sucesso, que o objetivo primordial pretendido pelo constituinte ao relegar tal matéria à lei complementar foi evitar a “guerra tributária” ou guerra fiscal.

Desta feita, os Estados e o Distrito Federal podem conceder isenções, em matéria de ICMS, não por meio de Lei Ordinária, mas de decreto legislativo, ratificando convenio entre eles firmado, conforme estabelece a Lei Complementar nº 24 de 1975.

Destarte, tanto a Lei Complementar nº 24 quanto a própria Constituição, exigem que os Estados e o Distrito Federal acordem em forma de convênio para que as isenções de ICMS possam ser concedidas. Como salientado pelo Ministro Celso de Mello na manifestação acima transcrita, tais mandamentos visam evitar a guerra fiscal entre as distintas regiões do Brasil.

Outro ponto levado em consideração pelo constituinte foi o fato de a concessão unilateral de isenções do ICMS, imposto estadual, ter o viés de causar colisões políticas entre os Estados, pois, os mesmos buscariam investimentos para seus territórios a qualquer custo.

Portanto, a validade das renúncias de receita concernentes ao ICMS depende diretamente da celebração por todos os Estados de “convênios”, os quais, somente depois de ratificados por decreto legislativo, passarão a produzir efeitos.

Neste sentido, argumenta Paulo de Barros Carvalho ao defender que tais convênios consistiriam em etapa indispensável no procedimento legislativo para a outorga e revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais, inserindo-se como permissivo para que os Estados e Distrito Federal instituem tratamento diferenciado a determinada situação.¹²⁴

O Art. 1º da LC nº 24 dispõe que “as isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.”

Assim, o convênio estabelecido pelo Art. 2º da Lei Complementar nº 24 não possui o condão de isentar, sendo somente um pressuposto para a concessão da isenção.

¹²⁴ MARTINS, op. cit., 2014. p. 61.

Detalhando as etapas para a concessão de incentivos fiscais atinentes ao ICMS, José Eduardo de Melo subdivide o processo em três fases: (i) fase preparatória, que compreende a negociação e celebração do convênio perante o CONFAZ; (ii) fase constitutiva, que se materializa com a ratificação nos Estados dos respectivos convênios e posterior ratificação nacional; e (iii) fase integrativa ou de eficácia, quando o convênio passa a vigorar a partir da ratificação nacional.¹²⁵

Somente a partir destas etapas que o Estado poderá conceder desonerações atinentes ao ICMS.

Portanto, as renúncias de receita atinente ao ICMS só farão parte do ordenamento jurídico interno dos entes federados após a aprovação dada pelas suas respectivas Casas Legislativas. Será a lei específica que criará ou revogará a isenção, porém, com a autorização dada através do convênio firmado pelos entes federados.

Tratando da necessidade de lei estadual específica para a ratificação dos respectivos convênios, Helenilson Pontes argumenta que tal exigência decorre do (i) princípio da legalidade tributária, (ii) da natureza jurídica do ato enquanto ato complexo decorrente de manifestações tanto do Poder Executivo quanto do Legislativo e (iii) da impossibilidade do Poder Executivo inovar na ordem jurídica, decorrente do princípio da separação dos poderes.¹²⁶

Outro relevante ponto a ser esclarecido diz respeito aos representantes estaduais que participarão das reuniões do Confaz, pois, segundo o Art. 2º da LC nº 24, tais convênios serão celebrados por representantes de todos os Estados.

Desta feita, a partir do termo “todos os Estados”, tem-se que se uma das unidades deixar de fazê-lo, não haverá que se falar em isenção. Mais uma vez, o objetivo é que algumas unidades federativas não se sobreponham em relação a outras.

Em suma, as renúncias de receita de ICMS devem ser objeto de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, não podendo ser concedidas unilateralmente através de leis ordinárias das próprias unidades federativas.

Expostos os limites legais para a concessão de renúncias de receita atinente ao ICMS, o segundo questionamento que se coloca é quanto à legalidade das desonerações destinadas ao setor minerário ora analisadas.

¹²⁵ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS teoria e prática*. 9ª Ed. São Paulo: Dialética, 2006, p. 260.

¹²⁶ PONTES, Helenilson Cunha. *Estudos Tributários*. Vol. I. São Paulo: Apet. 2007, p. 22

Dentre estas limitações legais, destaca-se o princípio da legalidade específica estabelecido pelo Art. 150, § 6º da CRFB/1988¹²⁷, de modo que as renúncias de receita devam ser concedidas mediante lei específica.

Contudo, notou-se que o Estado do Pará vem se furtando do procedimento de deliberação perante o CONFAZ, utilizando-se de decretos executivos – comumente conhecidos como Termos de Acordo de Regime Especial (TAREs) – para a concessão de renúncias de receita, de modo que tal postura fira não só o princípio da legalidade específica como o da própria transparência fiscal.

Veja-se que adoção pelo Estado do Pará de decretos executivos sem a respectiva autorização do CONFAZ como instrumentos jurídicos que impliquem em tratamento tributário diferenciado já fere o princípio da legalidade.

A situação paraense ainda se mostra mais curiosa ao se constatar que as Leis de Diretrizes Orçamentárias analisadas comumente consignam em suas estimativas de renúncias de receita de forma separada as renúncias autorizadas pelo CONFAZ e as concedidas com base nas leis estaduais de incentivos – portanto, sem autorização do CONFAZ.

Exemplo desse procedimento é a LDO de 2013, que assim consignou:

Quadro 6- Estimativa de Compensação da Renúncia de Receita – 2012 a 2015

¹²⁷ BRASIL. Constituição Federal. Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: § 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

TRIBUTOS	SETORES/PROGRAMAS/BENEFICIÁRIO	EFETIVADO EM 2011	RENUNCIA DE RECEITA PREVISTA			
			2012	2013	2014	2015
	CONVÊNIO CONFAZ					
ICMS	. Comércio Atacadista e Varejista de alimentos	100.242,65	110.222,33	122.412,89	135.774,93	149.934,31
	. Prestadora de Serviços de Transportes Aéreo	28,65	31,50	34,99	38,81	42,85
	. Órgãos Públicos	7.414,16	8.152,28	9.053,92	10.042,20	11.089,46
	. Extrativismo (Mineral)	262.929,65	289.105,66	321.080,69	356.128,40	393.267,50
	. Agroindústria	1.088,77	1.197,16	1.329,57	1.474,70	1.628,49
	. Filantropia	411,60	452,58	502,63	557,50	615,64
	SUB - TOTAL	372.115,48	409.161,51	454.414,69	504.016,54	556.578,25
	LEI DE INCENTIVOS (*)					
ICMS	. Agroindústria	43.451,09	47.776,87	53.060,98	58.852,88	64.990,39
	. Indústria em Geral	286.119,16	314.603,81	349.396,93	387.537,73	427.952,37
	. Pecuária	13.570,82	14.921,87	16.572,22	18.381,17	20.298,06
	. Pescado	4.823,96	5.304,21	5.890,85	6.533,87	7.215,26
	SUB - TOTAL	347.965,03	382.606,76	424.922,98	471.305,65	520.456,08
	LEI DE INCENTIVO À CULTURA - SEMEAR Atividades Artístico-Culturais					
	SUB - TOTAL	5.199,96	5.717,64	6.350,01	7.043,15	7.777,65
IPVA	. TAXISTAS					
	SUB - TOTAL	2.444,87	2.688,27	2.985,59	3.311,49	3.656,83
ITCD	. BENEFICIÁRIOS QUE POSSUEM UM SO IMÓVEL					
	SUB - TOTAL	15,60	17,15	19,05	21,13	23,33
IPVA	. IPVA CIDADÃO	1.592,90	1.751,48	1.945,19	2.157,52	2.382,52
ICMS	. Energia Elétrica Residencial - Baixa Renda	46.731,16	51.383,49	57.066,49	63.295,61	69.896,44
	TOTAL GERAL	776.065,00	853.326,31	947.704,03	1.051.151,09	1.160.771,12

Fonte: Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2013.

Diga-se, de passagem, que a situação do Pará ainda nem é das piores possíveis, uma vez que grande parte dos Estados até realizam o demonstrativo de renúncias de receita, nos termos do Art. 4º, § 2º da LRF¹²⁸, porém deixam de prever os incentivos fiscais concedidos no âmbito de seus programas de atração e manutenção de investimentos por meio do ICMS.

É a transparência de uma situação com evidente ilegalidade, mas é transparência.

Analisando o quadro acima, depreende-se que há tanto renúncias concedidas com autorização do CONFAZ quanto sem a respectiva autorização, destacando-se, também, que o setor minerário seria beneficiário das duas espécies de desonerações. Isto porque, no quadro que constam as renúncias autorizadas pelo CONFAZ figura o setor extrativo mineral como beneficiário, sendo também destinatário das desonerações decorrentes da “lei de incentivos” por estar incluso na “indústria em geral”, nos termos da Lei Estadual nº 6.913/2006.

Com isso, tem-se que os incentivos ora analisados passaram necessariamente por duas situações, uma ou outra: ou as desonerações foram concedidas por meio da Lei

¹²⁸ BRASIL. Lei Complementar nº 101/2000. Art. 4º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição e: § 2º O Anexo conterá, ainda: V - demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.

Estadual nº 6.913/006, tendo passado por todo o procedimento especificado no capítulo II mediante a SEDEME, e sem autorização do CONFAZ; ou as desonerações foram concedidas mediante autorização do CONFAZ.

Assim, os incentivos fiscais de ICMS concedidos sem autorização do CONFAZ sequer observam o requisito da legalidade, possuindo assim nítida incompatibilidade com as normas hierarquicamente superiores.

A jurisprudência do STF é pacífica quanto à inconstitucionalidade de tais incentivos, nos termos do seguinte julgado:

EMENTA: INCONSTITUCIONALIDADE. Ação direta. Lei nº 11.393/2000, do Estado de Santa Catarina. Tributo. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS. Benefícios fiscais. Cancelamento de notificações fiscais e devolução dos correspondentes valores recolhidos ao erário. Concessão. Inexistência de suporte em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, nos termos da LC 24/75. Expressão da chamada "guerra fiscal". Inadmissibilidade. Ofensa aos arts. 150, § 6º, 152 e 155, § 2º, inc. XII, letra "g", da CF. Ação julgada procedente. Precedentes. Não pode o Estado-membro conceder isenção, incentivo ou benefício fiscal, relativos ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, de modo unilateral, mediante decreto ou outro ato normativo, sem prévia celebração de convênio intergovernamental no âmbito do CONFAZ. (ADI 2345, Relator (a): Min. CEZAR PELUSO, Tribunal Pleno, julgado em 30/06/2011, DJe-150 DIVULG 04-08-2011 PUBLIC 05-08-2011 EMENT VOL-02560-01 PP-00009 REPIOB v. 1, n. 18, 2011, p. 587-585 RDDT n. 194, 2011, p. 158-160 RDDT n. 197, 2012, p. 178-181)

Nota-se que a simples falta de celebração de convênio no âmbito do CONFAZ torna inconstitucional a norma de isenção ou concessão de benefícios fiscais.

Não poderia ser de outra forma, pois, os requisitos estatuídos pela LC nº 24 visam justamente impedir que as unidades federadas se digladiem em busca de investimentos privados.

As demandas que impugnam estas leis estaduais que concedem incentivos fiscais sem a celebração do respectivo convênio celebrado pelo CONFAZ têm se tornado tão comuns que, em 24 de abril de 2012, o STF publicou a Proposta de Súmula Vinculante 69 para sanar a questão da guerra fiscal entre os Estados.

A Corte Suprema, através do Ministro Gilmar Mendes, entendeu que, em razão do grande número de leis estaduais que insistem na concessão de benefícios fiscais concernentes ao ICMS sem a respectiva aprovação do CONFAZ, fazia-se necessária a elaboração de uma súmula vinculante. Contudo, até o momento a referida súmula não foi publicada.

Portanto, tendo em vista que parte das desonerações destinadas à mineração sequer preenchem o requisito da legalidade estabelecido como critério de análise desta política extrafiscal desonerativa, cabe caminhar para análise da legitimidade e economicidade das renúncias que preencheram o requisito da legalidade.

Em outros termos, já que as renúncias concedidas com base na Lei Estadual n 6.913/2006 e sem respectiva autorização do CONFAZ já são inevitavelmente consideradas neste trabalho como inválidas juridicamente, urge analisar as desonerações destinadas ao setor minerário que supostamente foram concedidas com autorização do CONFAZ, nos termos das LDO's analisadas.

5 A EXTRAFISCALIDADE E A POLÍTICA DESONERATIVA MINERAL NO PARÁ – UMA ANÁLISE FINALÍSTICA

Na seção 4 foi realizada a abordagem das renúncias de receita sob o enfoque da legalidade, ou seja, foram expostas as limitações legais incidentes sobre as desonerações tributárias ora analisadas e chegou-se à conclusão que parte destas desonerações não observam adequadamente o princípio da legalidade.

Contudo, a partir de algumas Leis de Diretrizes Orçamentárias analisadas notou-se que o Estado do Pará concede significativas renúncias de receita com autorização do CONFAZ.

Portanto, esta etapa da pesquisa visa perquirir sobre a validade das renúncias de receita atinente ao ICMS destinadas ao setor minerário no Pará mesmo que concedidas em conformidade com todos os requisitos formais estabelecidos pelo sistema jurídico.

Em outros termos, questiona-se sobre a validade material de tais renúncias com o sistema do direito.

Para tanto, será delimitado a noção de extrafiscalidade para, em seguida, debruçar-se sobre os objetos estudados a partir do critério da proporcionalidade.

Em suma, este capítulo perquire sobre a legitimidade e economicidade da política desonerativa ora estudada a partir dos três elementos essenciais do princípio da proporcionalidade, conforme defendido por Luís Eduardo Schoueri¹²⁹: (i) a adequação dos meios utilizados pelo legislador na consecução dos fins pretendidos; (ii) a necessidade da utilização das medidas; e (iii) a efetiva razoabilidade – ou proporcionalidade em sentido estrito – aferida a partir da ponderação entre fins pretendidos e objetivos alcançados.

5.1 A extrafiscalidade: da identificação ao controle

Falar em extrafiscalidade é falar em função e sua relevância ultrapassa uma análise apenas financeira e econômica principalmente ao se considerar que a própria

¹²⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 294.

Ciência Jurídica tem se voltado para análise da função normativa do Direito, ultrapassando um enfoque meramente estrutural.

Tanto que no capítulo inicial deste trabalho procurou-se, na análise funcional do Direito proposta por Norberto Bobbio, fundamento teórico adequado para se compreender as renúncias de receita enquanto espécies de sanções premiais ou positivas.

A própria CRFB/1988 é extensa na indicação de fins a serem alcançadas pelo Estado brasileiro, o que se atesta com a transcrição do seu Art. 3º, nos seguintes termos:

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

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Portanto, essa guinada para uma análise funcional do Direito não decorre apenas de uma mudança de concepção na doutrina, mas resulta de modificações trazidas pelo próprio sistema do direito ao positivizar fins, obrigando uma avaliação pragmática para a sua própria compreensão.

Contudo, há fortes posicionamentos no sentido de que a análise finalística das normas tributárias – fiscais ou extrafiscais – decorre de construções doutrinárias ou jurisprudenciais, raramente positivadas de forma expressa pelo sistema jurídico.

Todavia, este trabalho não parte dessa premissa primordialmente em razão de se considerar como possível, nos termos defendidos por Luís Eduardo Schoueri, que a validade de normas extrafiscais seja aferida a partir de um enfoque pragmático.¹³⁰

Parafraseando Bobbio, ao se analisar desonerações fiscais deve-se perquirir não somente como elas são – “como o direito é feito” – mas para que servem – “para que o direito serve”¹³¹ – de modo que seja fundamental a correta identificação de normas extrafiscais para o seu próprio controle.

Nas mesmas linhas defendidas por Diego Bomfim, este trabalho compactua do entendimento de que as finalidades de normas extrafiscais precisam ser identificadas

¹³⁰ SCHOUERI, op. cit., 2005. p. 24 – 25.

¹³¹ BOBBIO, Norberto. Op. cit., 2007. p. 53.

não só para a sua própria interpretação, mas também para a sua submissão às limitações constitucionais.¹³²

Neste cenário, a concessão de incentivos fiscais, especificamente a concessão de desonerações referentes ao ICMS que impliquem em renúncia de receita, é vista pacificamente como instrumento legítimo de política tributária a cargo do Estado no uso de seu poder de intervenção na economia.

Trata-se, portanto, de política teoricamente direcionada à realização de interesses socialmente relevantes como, por exemplo, os enunciados no Art. 3º da CRFB/1988.

Não que se discorde de tal afirmativa, pois foi firmado em etapa antecedente que os incentivos fiscais – desde que pautados em valores e princípios existentes e relevantes perante o sistema jurídico posto – são instrumentos válidos, mas, apenas propugna-se por um caminho no qual estes valores sejam delimitados de forma mais específica para o fortalecimento de uma perspectiva de transparência e controle.

Como bem afirma Amartya Sen, “todos os direitos são custosos porque todos os direitos pressupõem o financiamento pelo contribuinte de mecanismos eficazes de supervisão para o monitoramento e execução”¹³³, sendo o tributo um dos instrumentos mais relevantes para tanto, pois, será através dele que os membros da sociedade contribuirão para o custeio dos gastos públicos e, portanto, para a concretização dos direitos fundamentais.

Isto porque, também os direitos civis e políticos possuem custos a serem arcados pelo Estado e, por conseguinte, por toda a população através da tributação. Afinal, não são só os direitos sociais que demandam recursos financeiros, mas todas as espécies de direitos fundamentais.

Com isso, o viés do tributo de financiar a grande maioria dos gastos estatais deve ser compreendido enquanto função fiscal, consubstanciado na busca por arrecadação de verbas por parte do Estado para o cumprimento das obrigações constitucionalmente estabelecidas.

¹³² BOMFIM, Diego. *Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle*. São Paulo: Noeses, 2015. p. 7.

¹³³ SEN, Amartya Kumar. *Desenvolvimento como liberdade*. Tradução de Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2000. p. 183.

Ocorre, entretanto, que a incidência tributária não se dá unicamente com o objetivo arrecadatório, já que uma de suas características singulares é justamente o seu caráter extrafiscal.

Assim, a extrafiscalidade estará identificada nas ocasiões em que o Estado, deixando-se de valer do objetivo arrecadatório, promove políticas de desoneração ou até de oneração de determinadas situações, buscando-se interesses distintos da mera arrecadação de recursos financeiros. Ou seja, o Estado se vale de instrumento tributário para alcançar outras finalidades distintas da mera arrecadação.

Para Roque Carrazza, “há extrafiscalidade quando o legislador, em nome do interesse coletivo, aumenta ou diminui as alíquotas e/ou bases de cálculo dos tributos, com o objetivo principal de induzir os contribuintes a fazer ou deixar de fazer alguma coisa”.¹³⁴

É importante destacar, ainda, que este trabalho não parte de uma análise que defenda a existência de tributos fiscais ou extrafiscais. Prefere-se a utilização da nomenclatura normas tributárias extrafiscais, uma vez que estas podem se materializar tanto por onerações quanto por desonerações, o que reforça o entendimento que a extrafiscalidade não é exercida apenas por meio de tributos.

Daí Gustavo de Paiva Gadelha defender que a extrafiscalidade não estará sempre dissociada da função arrecadatória do tributo, pois, o Estado pode muito bem deixar de tributar determinado setor econômico com o objetivo que este se sedimente e cresça para, posteriormente, arrecadar valores maiores.¹³⁵

O Estado, então, ao utilizar o discurso da extrafiscalidade pode elaborar políticas de incentivo a determinados setores da economia sob a alegação de se alcançar interesses públicos distintos da arrecadação de recursos públicos.

Contudo, tais fins não estão à disposição de poder público de forma discricionária. Estão prescritos no próprio sistema jurídico, tendo no caso brasileiro sido positivados, inclusive, pelo texto constitucional, conforme apontado ao norte.

Assim, a concessão de incentivos fiscais que acarretem renúncia de receita seria uma faculdade inerente ao Estado e ao próprio poder tributário.

Ocorre, entretanto, que a práxis vem apresentando realidade bem distinta da teorizada, ao passo que muitos incentivos fiscais vêm sendo concedidos em face de

¹³⁴ CARRAZZA, op. cit., 2009, p. 62.

¹³⁵ GADELHA, op. cit. 2010, p. 97.

interesses privados, não trazendo qualquer espécie de retorno ou compensação ao interesse público.

Apontando a crise da atual política fiscal desonerativa perpetuada pelos Estados brasileiros, Harada pondera que:

Os incentivos vêm sendo instituídos sempre sob o manto do interesse público, porém, com resultados negativos, porque são outorgados por critérios meramente políticos (não confundir com a política tributária). Setores da Economia com um lobby bem organizado levam a melhor em detrimento de outros setores não organizados politicamente. Resultado: desregula a economia como um todo; causa distorções sociais; fere o princípio da isonomia à medida que ‘veste’ um santo e ‘desveste’ outros dois ou três.¹³⁶

Assim, nota-se que os Estados brasileiros vêm se valendo de interesses escusos encobertos pela falácia do interesse público, acabando por conceder incentivos fiscais ilegítimos e desproporcionais.

Daí a relevância de se propor a avaliação crítica da política desonerativa estadual paraense destinada ao setor extrativo minerário a partir de um enfoque pragmático vinculado às finalidades do desenvolvimento socioeconômico e da redução das desigualdades regionais.

Isto porque é inerente ao próprio ideal republicano que o Estado exerça um eficiente controle dos mecanismos que gerem renúncias de receita para que evite tanto o desperdício de recursos públicos – bem de evidente natureza difusa e, portanto, de titularidade de toda a coletividade – quanto que tais desonerações concentrem-se em poucos contribuintes.

Tanto que se atestou que o Estado do Pará não está alheio a esta realidade, uma vez que, dotado de competência para instituir o ICMS, vem concedendo inúmeros incentivos fiscais concernentes a este imposto sob a justificativa do desenvolvimento regional.

Neste sentido, é de se destacar a previsão da LDO de 2016 que “nos exercícios de 2016 a 2018, o Tesouro Estadual renunciará de suas receitas tributárias valores estimados em R\$ 1,2 bilhão, R\$ 1,3 bilhão e R\$ 1,4 bilhão, respectivamente”.

Tal política é oriunda do processo de abertura do país ao capital estrangeiro nas décadas de 70 e 80, através da qual, empresas multinacionais elaboravam projetos,

¹³⁶ HARADA, 2004, p. 267.

fazendo com o que os estados batalhassem entre si no intuito de atrair tais investimentos para seus territórios. Para tanto, acabava por ser concedida uma numerosa gama de incentivos fiscais, sendo a isenção tributária do ICMS um dos meios mais utilizados.

Os Estados, portanto, têm disputado entre si a acumulação de novos empreendimentos em seus territórios. Esta disputa, conhecida como a guerra fiscal, é travada mediante a concessão, em total desrespeito à legislação pertinente, de incentivos fiscais referentes ao ICMS, fazendo com que os cofres públicos estaduais, já escassos, deteriorem-se cada vez mais.

Consequentemente, os Estados têm sua situação financeira agravada, o pacto federativo cooperativo se vê abalado e as desigualdades regionais tornam a crescer, uma vez que os empreendimentos continuam a ser destinados para as regiões mais desenvolvidas.

Até o momento, defendeu-se que a identificação das finalidades das normas tributárias extrafiscais desonerativas são fundamentais para o seu processo de compreensão. Mas qual a relevância, de fato, desta identificação para o controle destas normas?

De antemão, é importante ter em mente que a identificação dos fins extrafiscais está umbilicalmente relacionada ao seu controle. Isto porque, ao se considerar que as normas tributárias visam primordialmente ou angariar recursos públicos de forma igualitária para a manutenção do Estado (finalidade fiscal) ou induzir comportamentos em razão de interesses distintos da mera arrecadação (finalidade extrafiscal), tem-se que as normas extrafiscais constituem exceção à regra da distribuição tributária igualitária, possuindo controle diferenciado.

Logo, considerando que a norma tributária que possua primordialmente finalidades fiscais visa em suma a arrecadação de recursos públicos, as normas extrafiscais deverão ser controladas a partir dos seus resultados pretendidos e alcançados.

Trata-se justamente do que propõe Schoueri ao defender a avaliação de normas extrafiscais a partir de um enfoque pragmático. Para o autor, há a “necessidade de um enfoque pragmático para a identificação das normas tributárias indutoras, quando se passam a considerar os efeitos da norma, a partir de suas funções eficaciais.”¹³⁷

¹³⁷ SCHOUERI, *op. cit.*, 2005. p. 40.

Estas funções eficaciais apontadas pelo autor vinculam-se à noção de eficácia social ou efetividade firmada no Capítulo I deste trabalho, enquanto padrão de acatamento e aplicabilidade da norma jurídica, destacando-se a observação tecida por Kelsen de que “uma norma jurídica é considerada como objetivamente válida apenas quando a conduta humana que ela regula lhe corresponde efetivamente, pelo menos numa certa medida.”¹³⁸

Com isso, a análise da validade de normas extrafiscais – sob o enfoque pragmático – perpassa necessariamente pela identificação concreta de seus efeitos, assemelhando-se a uma visão empirista.

Procede-se desta forma, inclusive, pois há certa compatibilidade entre a análise pragmática e o próprio dever de responsabilidade fiscal abordado no capítulo anterior. Isto porque, ao se considerar, por exemplo, que o próprio sistema jurídico brasileiro impôs o dever de demonstração dos impactos financeiros-orçamentários e das respectivas medidas compensatórias como requisito de validade dos atos que impliquem em renúncia de receitas, tem-se que este mesmo sistema jurídico obriga o ente que irá desonerar a considerar os impactos ocasionados com a referida medida.

Ou seja, quando se argumenta pela dificuldade na constatação do nexo causal entre o efeito extrafiscal pretendido e a medida desonerativa adotada, desconsidera-se que esta avaliação tenha sido estabelecida pelo próprio sistema jurídico ao estabelecer o dever de estimativa do impacto-econômico financeiro ocasionado pelas renúncias de receita, nos termos do Art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal.¹³⁹

Assim, com esta análise, aceita-se a eficácia social ou efetividade das normas tributárias extrafiscais como elemento de grande relevância para fins de apuração de sua própria validade.

¹³⁸ KELSEN, op. cit., 2003. p. 41.

¹³⁹ BRASIL. Lei Complementar nº 101/2001. Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

Isto porque, as medidas extrafiscais, no ordenamento jurídico brasileiro, admitem avaliação a partir da análise dos seus resultados, o que se compatibiliza com o controle destas desonerações através do princípio da ponderação.

Justamente neste cenário que se busca enfrentar o questionamento acerca da validade das renúncias ora estudadas a partir dos seus próprios fins normativamente estabelecidos.

5.2 As renúncias de receita de ICMS: uma perspectiva de controle a partir da legitimidade

Nos termos do que restou assentado até aqui, tem-se que ao se analisar políticas extrafiscais desonerativas, necessariamente, analisa-se os fins a que elas estão direcionadas.

Trata-se, portanto, de um processo interpretativo por meio do qual se extrai ou se busca extrair a finalidade das renúncias de receita.

Ao se debruçar sobre a atual política desonerativa paraense destinada ao setor minerário, tem-se como fim proposto o desenvolvimento regional do Estado do Pará por meio de incentivos à atividade mineradora, conforme se depreende da própria Lei Estadual nº 6.913/2006, que em seu Capítulo II – Da Finalidade – dispõe da seguinte forma:

Art. 3º A concessão do tratamento tributário previsto na presente Lei tem por objeto:

I - garantir a sustentabilidade econômica e ambiental dos empreendimentos localizados em território paraense;

II - apoiar a implantação, estimular e dinamizar o desenvolvimento dos empreendimentos no Estado do Pará, dentro de padrões técnico-econômicos de produtividade e competitividade;

III - diversificar e integrar a base produtiva, bem como a formação de cadeias de produção;

IV - possibilitar maior agregação de valor a produtos e a modernização dos processos produtivos;

V - incrementar a geração de emprego, renda e a qualificação de mão-de-obra;

VI - ampliar, recuperar ou modernizar o parque produtivo e as instalações;

VII - adotar tecnologias apropriadas e competitivas, bem como incorporar métodos modernos de gestão empresarial.

VIII - incentivar a verticalização, a integração e a consolidação de cadeias produtivas da economia paraense.

Dentro dessa concepção de desenvolvimento ainda é possível notar a presença de um viés sustentável, principalmente a partir do Art. 3º, I transcrito.

Ainda neste sentido, é salutar a transcrição de parte da Estimativa e Compensação da Renúncia de Receita Estadual constante na LDO de 2015, que aponta para algumas finalidades inerentes à concessão de incentivos fiscais no Estado do Pará:

O Estado do Pará, a exemplo de outras unidades da Federação, possui uma Política de Incentivos ao Desenvolvimento Socioeconômico do estado, desde 2002. A concessão desses incentivos busca estimular o crescimento e a diversificação dos empreendimentos no estado, dentro de padrões técnicos e econômicos de produtividade e competitividade, diversificando a sua base produtiva por meio da descentralização dos empreendimentos e consequente formação de cadeias produtivas nas diferentes regiões do Pará.

Outra prioridade é a da agregação de valor aos bens produzidos, por meio de processos produtivos mais modernos, ampliação e modernização do parque produtivo já instalado, modernização na gestão dos negócios e implementação de tecnologias apropriadas e competitivas, bem como a fundamental qualificação de nossa mão-de-obra, com vistas à geração de emprego e renda. O estímulo à atração de fundos de capital de risco, privados ou de natureza pública voltados ao desenvolvimento tecnológico é crucial neste intento.

Há que ressaltar a importância de alcançar tais objetivos respeitando aspectos sócio-ambientais, por meio da realocação de empreendimentos ou estabelecimentos já existentes e operando no Estado para áreas mais apropriadas, seja do ponto de vista econômico, seja ambiental ou social, o estímulo ao desenvolvimento de infraestrutura logística de transportes, energia e comunicação.

Com isso, é possível afirmar que as renúncias de receita ora estudadas têm, dentre outras, a finalidade de promover o desenvolvimento socioeconômico regional, aí incluso o desenvolvimento ecologicamente equilibrado,

Diante disso, esta etapa do trabalho busca responder o seguinte questionamento: a concessão de incentivos fiscais à mineração no Estado do Pará é um instrumento adequado para alcançar desenvolvimento socioeconômico regional?

E mais. A partir de um enfoque federativo, tais renúncias contribuem ou dificultam a redução das desigualdades regionais entre os municípios paraenses?

Para responder estes questionamentos dividir-se-á esta seção do trabalho em duas partes: uma analisará a legitimidade das renúncias estudadas sob os enfoques do

desenvolvimento regional e sustentável; e outra analisará tais renúncias a partir de um enfoque federativo, decorrente do postulado da redução das desigualdades regionais.

5.2.1 A legitimidade das renúncias a partir do desenvolvimento regional e sustentável: a relação custo-benefício

Tendo em vista que a regra da proporcionalidade foi firmada como critério de avaliação de normas tributárias extrafiscais, esta etapa do trabalho busca analisar a adequação, a necessidade e a razoabilidade dos incentivos atinentes ao ICMS concedidos ao setor extrativo mineral no Estado do Pará enquanto instrumentos direcionados ao alcance do desenvolvimento socioeconômico ambientalmente sustentável.

O conceito de desenvolvimento sustentável tomou forma inicialmente com a Convenção de Estocolmo de 1972 e foi posteriormente amadurecido com o Relatório Nosso Futuro Comum – *Our Common Future do World Commission on Environment and Development* – também conhecido como Relatório Brundtland, de 1987, oriundo do choque de posicionamentos entre os países desenvolvidos e subdesenvolvidos a respeito de como se deveria dar a relação homem-natureza.

Segundo o relatório, o desenvolvimento sustentável é aquele que atende às necessidades do presente sem comprometer a possibilidade das gerações futuras atenderem a suas próprias necessidades.

Porém, a atual concepção de desenvolvimento sustentável vai muito além da noção de solidariedade entre gerações que esse conceito traz. Ele busca o equilíbrio entre desenvolvimento econômico, social e preservação ambiental.

Nesse sentido, o conceito jurídico de desenvolvimento sustentável engloba diferentes dimensões de análise – espaço, tempo, sistemas sociedade-natureza, teorias econômicas, modelos tecnológicos e o conhecimento disponível – e está direcionado à melhora na qualidade de vida de todos os indivíduos por meio da combinação destes elementos.

Sendo assim, preservação ambiental não pode se dissociar das relações sociais, vez que o ser humano é parte do meio ambiente e seus processos de crescimento e desenvolvimento econômico produzem mudanças nos ecossistemas.

Assim, não é por meio da estagnação desses processos que se pretende a forma mais adequada de preservação. Muito pelo contrário, desenvolver é o modo mais eficiente de manter os ecossistemas em equilíbrio com a presença humana.

De forma geral, o processo de desenvolvimento sustentável envolve fatores econômicos, ambientais e sociais direcionando-se à melhoria na qualidade de vida dos indivíduos. Decorre justamente daí a defesa de Gerd Winter de o desenvolvimento sustentável derivar de três pilares que devem se equilibrar de modo indissociável – social, econômico e ecológico.¹⁴⁰

Tal princípio, embora não conceituado de forma expressa, possui previsão constitucional no Art. 170, VI, figurando como princípio da Ordem Econômica concomitantemente com outras diretrizes econômicas e sociais.

Sem falar da função socioambiental da propriedade privada disposta no Art. 5º, XXIII da CRFB/1988.

A Constituição ainda faz previsão expressa ao “meio ambiente ecologicamente equilibrado”, dispondo em seu Art. 225 que:

Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

Portanto, ao se considerar o disposto no Art. 225 da CRFB/1988, tem-se que o crescimento econômico e social almejado é o pautado na sustentabilidade, pois só este desenvolvimento tem condições de propiciar um meio ambiente ecologicamente equilibrado para as presentes e futuras gerações.

Destas ponderações – afinal, o presente trabalho não tem como principal propósito a exposição e problematização do conceito de desenvolvimento sustentável – é possível concluir que a noção de desenvolvimento sustentável engloba concomitantemente qualidade ambiental, bem-estar econômico e justiça social intergeracional.

Há certa compatibilidade, portanto, entre os dispositivos legais que tratam do assunto com a noção de desenvolvimento sustentável defendida por Ignacy Sachs ao

¹⁴⁰ WINTER, Gerd. *Desenvolvimento sustentável, OGM e responsabilidade civil na União Europeia*. Trad. Carol Manzoli Palma. Campinas, 2009, p. 2.

defender que esse conceituação perpassa por cinco pilares: social, ambiental, territorial, econômico e político.¹⁴¹

Contudo, mesmo diante de um contexto constitucional de valorização do meio ambiente ecologicamente equilibrado e de atribuição a este valor do status de princípio da ordem econômica, o desenvolvimento sustentável ainda possui grande dificuldade de efetivação.

Justamente neste cenário, o desenvolvimento sustentável se mostra como um importantíssimo desafio a ser enfrentado pela exploração mineral não só no Estado do Pará, mas em toda a Amazônia.

Tendo em vista, portanto, que o desenvolvimento sustentável ora defendido se dá por meio de uma relação de desenvolvimentos econômicos, sociais e ambientais, serão apontados alguns dados relacionados aos principais municípios mineradores paraenses no que tange ao seu desenvolvimento humano, dentre outros fatores.

O primeiro dado relevante no que tange à mineração em geral que foi colacionado na elaboração deste trabalho diz respeito à empregabilidade do setor minerário.

Segundo apontamentos do Sumário Mineral de 2014, a indústria extrativa mineral compreende apenas 0,6% da mão de obra de trabalhadores do Brasil, segundo dados do Cadastro Geral de Empregados e Desempregados (CAGED), mesmo tendo o produto do setor atingido, em 2013, 4,1% do Produto Interno Bruto (PIB) nacional, evidenciando-se que a atividade minerária não se destaca pela grande geração de empregos diretos e isso decorre, dentre outros fatores, dos significativos avanços tecnológicos alcançados nas últimas décadas.

Por outro lado, não há como negar que atividade minerária gere significativa fonte de receita aos municípios mineradores, fazendo com que os mesmos alcancem suas independências financeiras em decorrência, principalmente, da CFEM.

Veja, por exemplo que os municípios de Paraupabas e Canaã dos Carajás receberam a título de CFEM, referente ao ano de 2015, respectivamente os valores de R\$ 231.523.748,74 e R\$ 8.597.607,31.

Ou seja, em termos de finanças públicas, a atividade mineraria traz relevante retorno financeiro aos municípios minerados, o que não ocorre com os municípios vizinhos, conforme se demonstrará na seção seguinte.

¹⁴¹ SACHS. Ignacy. *Desenvolvimento: includente, sustentável, sustentado*. Rio de Janeiro: Garamond, 2004. p. 17.

Sob o aspecto físico-ambiental, a atividade minerária gera inegavelmente uma série de alterações ao meio ambiente.

Veja-se, neste sentido, os apontamentos de Maria Amélia Enríquez que, em pesquisa de campo, constatou: em Parauapebas, alterações da paisagem, desmatamento, contaminação do solo, erosão do solo, poluição do ar, assoreamento em razão da extração mineral, ocupação irregular das áreas frágeis, aterros e lixões; em Ipixuna do Pará, a erosão do solo, degradação da mata, alteração da paisagem em razão de desmatamento, queimadas e despejos de resíduos industriais; em Canaã dos Carajás, a contaminação do solo e a poluição da água em razão da mineração e do garimpo.¹⁴²

Outro relevantíssimo índice intimamente relacionado à noção de sustentabilidade é o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH). Derivado dos trabalhos do economista indiano Amartya Sen, o IDH parte de uma concepção de desenvolvimento centrada na majoração das liberdades e capacidades dos indivíduos.

A abordagem realizada por Sen tem grande importância para o tema pelo fato de ter incorporado diversas dimensões de análises ao defender, por exemplo, que “o que pode ser uma terrível privação em uma sociedade, pode não ser em outra”¹⁴³ e também por extrapolar os aspectos de renda, bem como o da “linha da pobreza”.

Para o autor, a luta contra a pobreza deveria centrar seus esforços na expansão das capacidades e oportunidades sociais. Em suma, a pobreza, segundo Sen, seria a privação extrema das capacidades básicas expressadas pelo analfabetismo, pela fome, pela subnutrição, pela mortalidade infantil, morbidez persistente, dentre outros.

No que tange ao Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), foi evidenciado um significativo decréscimo entre os anos 2000 e 2010 nos principais municípios minerados paraenses, conforme o seguinte quadro:

Quadro 7- IDH Municípios Mineradores - Pará

MUNICIPIOS	IDH 2000	IDH 2010
Parauapebas	0,740	0,715
Ipixuna Do Pará	0,622	0,489
Oriximiná	0,717	0,623

¹⁴² ENRÍQUEZ, M. A. R. da Silva. *Mineração: maldição ou dádiva? Os dilemas do desenvolvimento sustentável a partir de uma base mineira*. São Paulo: Signus, 2008. p. 215.

¹⁴³ SEN, Amartya Kumar. *Desenvolvimento como liberdade*. Tradução de Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2000. p. 60.

Canaã Dos Carajas	0,700	0,673
--------------------------	--------------	--------------

Fonte: IBGE. Elaboração do autor.

Com isso, tem-se que a atividade minerária não acarreta inexoravelmente avanços econômicos e sociais, o que é evidenciado pelo decréscimo do IDH nos quatro municípios analisados.

Destaque-se, contudo que o IDH médio do Estado do Pará referente aos anos de 2000 e 2010 foi respectivamente 0,518 e 0,646, revelando que o IDH dos municípios mineradores decresceu enquanto que o do Estado apresentou significativo crescimento.

Corroborando estas considerações, são extremamente relevantes as conclusões apontadas pelo relatório “Mineração e violações de direitos: o projeto ferro Carajás S11D da Vale S.A”, nos seguintes termos:

Partindo do direito humano ao meio ambiente, entendido na sua relação com os direitos econômicos, sociais, culturais e políticos e civis, concluímos que a cadeia de mineração e da siderurgia representa uma violação do livre acesso a um meio ambiente saudável, à saúde, terra e ao território.¹⁴⁴

Em suma, a atividade minerária acarreta crescimento econômico aos municípios mineradores e, de certa forma, ao próprio Estado. Contudo, esse crescimento não vem aliado a desenvolvimento humano.

Interessantes são as conclusões apresentadas por Maurílio Monteiro no sentido de que: (i) as políticas fiscais destinadas à mineração, siderurgia e metalurgia não necessariamente se coadunam com o reforço a dinâmicas que favoreçam o desenvolvimento em termos regionais; (ii) a mineração propicia concentração de capitais e de renda; (iii) há limitada capacidade da mineração em interagir com a diversidade local.¹⁴⁵

Neste sentido, é completamente significativo destacar que o Estado do Pará apresenta o 25º (dentre os 27 Estados brasileiros) IDH do Brasil ao passo que é o 11º em participação do PIB.

¹⁴⁴ FAUSTINO, C.; FURTADO, F. Mineração e Violação de Direitos: o projeto de ferro Carajás S11D, da Vale S. A. Açailândia, MA: DHESCA Brasil, 2013. Disponível em: <http://global.org.br/wp-content/uploads/2013/10/relatorio_missao_carajas.pdf>. Acesso em: 20 fev. 2017.

¹⁴⁵ MONTEIRO, Maurílio de Abreu. Amazônia: mineração, tributação e desenvolvimento regional. *Novos Cadernos NAEA*, Belém, v. 7, n. 2, p. 159-186, dez. 2004.

Com essas ponderações, evidencia-se que o Estado do Pará ainda não conseguiu vincular de forma satisfatória a exploração minerária com o desenvolvimento regional sustentável.

Trata-se, portanto, de um setor da economia que se desenvolve de forma completamente isolada, não gerando desenvolvimento humano para os municípios e para o próprio Estado.

Diante dessas ponderações, retorna-se à adequação, necessidade e razoabilidade das desonerações estudadas a partir de um cenário que estabelece o desenvolvimento ecologicamente equilibrado como finalidade das referidas desonerações.

Afinal, com a regra da proporcionalidade se pode aferir validade de normas extrafiscais por meio da ideia de compatibilização entre meios e fins.

O critério da adequação propõe-se a averiguar a potencialidade da medida em alcançar o fim a que foi dirigida. Nesta senda, é de se destacar que há significativas críticas à análise da validade de normas extrafiscais a partir da avaliação empírica dos seus resultados, posicionando-se enfaticamente nesta linha Diego Bomfim ao defender que a avaliação a partir do critério da adequação parta de uma constatação da capacidade *em tese* das medidas de alcançar os fins pretendidos.¹⁴⁶

Contudo, como já firmado, este trabalho parte de um enfoque pragmático e, portanto, a avaliação da juridicidade da medida deve ser realizada a partir não só de sua potencialidade em alcançar os fins pretendidos, mas de sua efetividade em alcançá-los.

Portanto, a adequação de normas extrafiscais desonerativas direcionadas ao setor minerário envolve o seguinte questionamento: a desoneração da mineração – setor que apresenta baixa empregabilidade, fortes impactos ambientais, carga tributária e financeira inferior à internacional e que tem grande dificuldade de interação econômica e social com a comunidade local – adequa-se aos seguintes fins: (i) diversificação da base produtiva; (ii) ao incremento na geração de emprego; (iii) agregação de valor aos produtos; (iv) verticalização, integração e consolidação das cadeias produtivas?

Isto porque a mineração é uma atividade que gera inegáveis impactos negativos ao meio ambiente, pois a simples extração de minério – bem finito, não renovável, rígido localmente e de titularidade difusa – já resulta em drásticas alterações no meio natural, conforme apontado por Enriquez.

¹⁴⁶ BOMFIM, op. cit., 2015.p. 344.

Consubstancia-se, dessa forma, em atividade que produz grande número de externalidades negativas ambientais.

Portanto, a concessão de incentivos fiscais a este setor deve, no mínimo, propiciar condições de enraizamento do desenvolvimento, o que infelizmente não vem acontecendo.

Veja-se, neste sentido, a evolução no Estado no Pará no Ranking de IDH nos Estados brasileiro: em 1991 ocupava a posição 15^a com IDH-Médio de 0,663; em 2000 ocupava a posição 16^a com IDH-Médio de 0,720; e em 2010 ocupava a posição 24^a com IDH-Médio 0.646, segundo dados do Atlas Do Desenvolvimento Humano no Brasil.¹⁴⁷

Contudo, é importante destacar que o levantamento do IDH estadual feito não leva à conclusão de que a concessão de incentivos fiscais à mineração seja a única causadora da gigantesca queda do Pará.

Porém ao se contatar que este mesmo Estado ocupava a posição 14^a em participação no PIB nacional no ano de 2011¹⁴⁸, nota-se certa disparidade entre desenvolvimento econômico e desenvolvimento humano, evidenciando uma significativa dificuldade de gerar desenvolvimento economicamente equilibrado, compreendido, também, pelos seus pilares do desenvolvimento social e econômico.

Em razão, disso não se vislumbra que as renúncias ora analisadas se mostrem como adequadas à aos seus fins propostos.

Dando seguimento, tais desonerações ainda não que ser analisadas sob a ótica da necessidade. Neste sentido, são esclarecedores os apontamentos de Lucas Bevilacqua ao sustentar que se deve perquirir a necessidade da intervenção estatal para a atração do investimento para averiguar se o agente econômico, movido por outros fatores, realizaria o investimento naquele Estado independente do incentivo.¹⁴⁹

Esta questão ganha ainda contornos mais relevantes ao se questionar, por exemplo, se o critério da necessidade é atendido quando se considera que a vocação mineral do território paraense e a consequente rigidez locacional são fatores praticamente intransponíveis pelo empreendedor minerário.

¹⁴⁷ ATLAS BRASIL. Disponível em < <http://www.atlasbrasil.org.br/2013/pt/ranking>> Acesso em: 24 fev. 2017.

¹⁴⁸ BRASIL. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística IBGE. *Contas Regionais do Brasil – 2011*. Coordenação de Contas Nacionais. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/presidencia/noticias/imprensa/ppts/00000015422711192013272921125925.pdf>>. Acesso em: 24 fev. 2017.

¹⁴⁹ BEVILACQUA, Lucas. *Incentivos Fiscais de ICMS e desenvolvimento regional* São Paulo: Quartier Latin, 2013. v. 9. (Série Doutrina Tributária). p. 186.

Ou seja, considerando que o bem mineral está localizado no território paraense, é de fato necessário que o poder público conceda incentivos fiscais para que esta exploração mineral ocorra?

Neste sentido, são extremamente relevantes as considerações do Professor Fernando Facury Scaff em entrevista a respeito da exploração mineral, nos seguintes termos:

Não adianta ter nenhum incentivo para mudar de estado, porque minério dá apenas uma safra, em apenas um lugar. Ferro de boa qualidade, por exemplo, só tem em Carajás (PA). Tem ferro em Minas Gerais também, mas com qualidade menor. Acontece que só tem lá, Deus botou as minas lá, e não tem jeito de mudar de estado.¹⁵⁰

Neste cenário, mostra-se salutar a exposição de Schoueri a respeito do “efeito carona” (*free rider*). Para o autor, “a primeira dificuldade que surge é que a concessão dos benefícios fiscais permite que os contribuintes tenham ganhos extraordinários por algo que eles já fariam ainda que não gozassem de incentivos”.¹⁵¹

Portanto, as conclusões alcançadas com este trabalho são de que tais medidas não se mostram necessárias, destacando-se que esta concessão exacerbada de incentivos provoca renúncia deliberada que pouco influenciam na atração ou manutenção de investimentos minerários, em razão da rigidez locacional.

Aliado ao aspecto locacional da produção mineral, ainda deve-se analisar o seu aspecto temporal, uma vez que o bem mineral é não renovável. Daí, é essencial analisar a suposta temporariedade de tais incentivos justamente em razão da finitude destes bens, relembrando que a política desonerativa ora analisada passou a ser intensificada em 1996, tendo sido recentemente alterada em 2015 para que fosse previsto o prazo de até trinta anos para as respectivas desonerações.¹⁵²

¹⁵⁰ CRISTO, Alessandro; VASCONCELOS, Marcos de. *Federalizar o ICMS é única opção justa para exportadores*. Disponível em < <http://www.conjur.com.br/2012-jul-15/entrevista-fernando-facury-scaff-tributarista-professor-usp> > Acesso em 01. Mar. 2017.

¹⁵¹ SCHOUERI, 2005. p. 63.

¹⁵² PARÁ. SEFA. Lei Estadual nº 6.912/2006. Art. 6º O prazo de fruição do tratamento tributário será definido pela Comissão da Política de Incentivos ao Desenvolvimento Socioeconômico do Estado do Pará, de acordo com os critérios estabelecidos em regulamento, podendo ser de até quinze anos, permitidas sucessivas prorrogações, desde que atendidos os critérios para tanto, até o limite de mais quinze anos, totalizando assim trinta anos. (Redação dada ao caput do art. 6º pela Lei 8.245/15, efeitos a partir de 21.07.15).

Neste sentido, é salutar destacar que o presente trabalho analisou a concessão de incentivos e benefícios fiscais praticamente nos últimos trinta anos, sendo que a atual política possui previsão de vigência de mais trinta anos.

Trata-se de nítida incongruência política, principalmente ao se considerar não só a finitude dos bens minerais, mas também os resultados obtidos nos últimos anos. O momento pra reformular esta política é agora, sob pena de se atestar que tais desonerações sequer estão efetivamente direcionadas ao alcance do desenvolvimento socioeconômico do Estado do Pará.

Atento para a obrigatoriedade de avaliações periódicas de incentivos, Roberto Ferraz defende que “a temporariedade é requisito inafastável da lei que institui incentivo porque esta sempre haverá de identificar um objetivo determinado que se pretende alcançar [...] uma vez alcançado o objetivo, deixará de existir a justificar o incentivo.”¹⁵³

Em suma, questiona-se, também, se ao considerar que esta política que já perdura mais de vinte anos e com estimativa de vigência por mais trinta anos evidencia que o seu aspecto temporal tem grande possibilidade de fazer da mineração no Estado do Pará uma atividade produtiva predatória e exploratória.

Isto porque é inegável que o Estado do Pará não terá em 2045 o mesmo potencial minerário que tem hoje.

Superadas as questões da adequação e necessidade, a avaliação da juridicidade de normas extrafiscais desonerativas para sua última etapa: a sua análise a partir da proporcionalidade em sentido estrito.

Segundo Schoueri, “pela proporcionalidade em sentido estrito, a norma tributária indutora submete-se ao princípio da proibição do exagero (*ubermaBverbot*).”¹⁵⁴ Assim, deve-se perquirir se os bônus alcançados ultrapassam os ônus da renúncia de receita.

Nesta fase da avaliação, ponderam-se os benefícios alcançados e os valores renunciados, perquirindo-se sobre a razoabilidade da medida.

No caso ora analisado, depurou-se que a concessão de incentivos à mineração visa, dentre outros, o desenvolvimento socioeconômico do Estado do Pará, contudo, é importante relembrar a estimativa da LDO de 2013 de que o Estado iria renunciar ao

¹⁵³ FERRAZ, Roberto. Incentivos Fiscais – Um enfoque constitucional. *Revista de Estudos Tributários*, n. 28. Porto Alegre: Síntese. 2002, p. 103.

¹⁵⁴ Idem. p. 294.

setor extrativo mineral montante superior a R\$ 1,5 bilhão somente entre os anos de 2011 a 2015.

E mais, relembre-se a análise realizada no Capítulo II a respeito da arrecadação e desoneração atinente ao ICMS do setor extrativo mineral no Estado do Pará, por meio da qual se constatou que entre os anos de 2011 a 2014, os valores das desonerações foram sempre maiores que os valores da arrecadação. Destaca-se, ainda, as emblemáticas situações dos anos de 2011 e 2012, nos quais os valores arrecadados com ICMS não superavam nem metade dos valores desonerados.

Portanto, não se vê como razoáveis tais desonerações e com isso, a análise de tais renúncias também não observa o requisito da proporcionalidade em sentido estrito.

Desta feita, considerando que este trabalho tem como pressuposto de que as normas tributárias extrafiscais desonerativas submetem-se a um controle de validade sob o enfoque pragmático a partir da regra da proporcionalidade, tem-se que as renúncias de receita atinente ao ICMS destinadas ao setor minerário no Estado do Pará: (i) não se mostraram adequadas aos fins propostos; (ii) não se mostraram necessárias para a atração ou manutenção de investimentos minerários; e (iii) os valores renunciados são demasiadamente elevados e os retornos pretendidos não foram significativamente alcançados.

5.2.2 A legitimidade das renúncias sob a ótica federativa: os impactos sofridos pelos municípios

No mais, outros aspectos significativos corroboram com a tese de desconformidade das renúncias de receitas destinadas à mineração no Estado do Pará com o ordenamento jurídico nacional são os impactos financeiro-orçamentários ocasionados pelas renúncias de receita atinente ao ICMS, figurando como importantes dados na análise da (in)validade destas renúncias.

Assim, esta etapa do trabalho tem como propósito fazer uma avaliação das renúncias ora estudadas a partir de um enfoque federativo – especialmente sob a ótica dos municípios.

Em suma, o questionamento que move esta seção é o seguinte: os municípios perdem com as renúncias de receita de ICMS destinadas à mineração no Estado do Pará?

Neste cenário, o Estado do Pará vive uma curiosa situação econômica e social em razão de seu relevante papel no cenário exportador e de sua grande dificuldade de transformar essa capacidade econômica em desenvolvimento humano.

Em suma, a economia do Estado do Pará vem apresentando significativos avanços fortemente influenciados pelo setor minerário, contudo, a grande maioria dos Municípios paraenses ainda vivenciam situações econômico-financeiras extremamente difíceis.

Este debate perpassa pela questão da equalização fiscal em razão das distorções acarretadas pela distribuição de competências tributárias realizadas pela CRFB/1988 ou pelo próprio fato de ter esta Carta incluído no *rol* de entes federativos a figura anômala do município.

Assim, questione-se ou não o status de ente federativo dos municípios, não se pode negar que assim foram considerados pela CRFB/1988, sendo dotados tanto de competências quanto de obrigações constitucionais.

Nesta senda, acredita-se que a atribuição de status de ente federativo aos municípios decorre do fato de que a estrutura federativa é necessária e relevante em razão de motivos de eficiência e em razão da dificuldade que os governos centrais teriam em prover serviços públicos a comunidades locais enquanto que os governos subnacionais teriam maior aptidão pra provê-los com eficiência e qualidade.

Contudo, mesmo diante da qualificação dos municípios enquanto entes federativos, “a participação direta dos Municípios na atividade de tributação é bastante limitada, sendo restrita, quanto aos impostos”¹⁵⁵, o que acaba por gerar relevante crise fiscal.

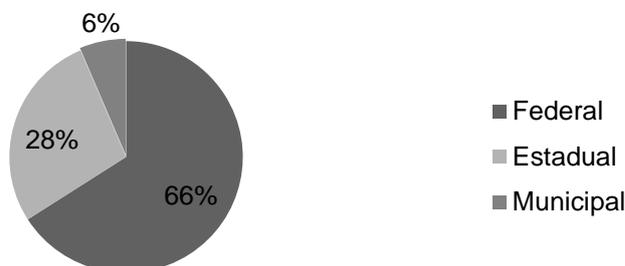
Neste sentido, cumpre apontar os números referentes à Receita Tributária de 2009, visando demonstrar a discrepância existente entre as receitas das três esferas de governo.

Através de dados disponibilizados no site da Receita Federal, atestou-se que a arrecadação tributária de 2009 federal, estadual e municipal foi, respectivamente, de R\$ 719.949 bilhões, R\$ 302.019 bilhões e R\$ 69.844 bilhões. Tais dados podem ser resumidos no seguinte gráfico:

¹⁵⁵ CASTILHO, Roberto Correa. *Federalismo Fiscal e Repartição do ICMS: o critério do valor adicionado*. São Paulo. 2013. Dissertação (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

Gráfico 1 - Arrecadação Tributária de 2009 em bilhões de reais.

**Arrecadação Tributária em R\$ Bilhões
- 2009**



Fonte: IBGE (2009).

Diante dessa pequena participação municipal na arrecadação tributária global, as repartições de receitas enquanto mecanismos que instrumentalizam a autonomia municipal mostram-se fundamentais na seara federativa brasileira.

Afinal, será através dessas transferências intergovernamentais que se buscará a autonomia financeira municipal, haja vista que tais dotações fiscais são imprescindíveis ao funcionamento harmônico dos sistemas federativos.

Justamente para tentar equacionar esse hiato fiscal, compreendido coma a diferença existente entre um menor volume de recursos em relação ao montante necessário ao custeio das despesas, que o federalismo fiscal brasileiro estabeleceu a o repasse de 25% da receita obtida com a cobrança do ICMS aos Municípios, observados, contudo, os critérios do Art. 158, Parágrafo Único.

Como já apontado em seção antecedente, a política de concessão de incentivos ora estudada implica em renúncia de receita, ou seja, através dela o Estado deixa de arrecadar determinado montante de receita.

Ocorre, entretanto, que no que tange a esta modalidade de renúncia, surge a questão da repartição da receita tributária apontada acima, pois, o ordenamento jurídico pátrio não veda a renúncia fiscal de tributos que tenham sua receita partilhada entre entes da federação.

Grosso modo, o direito financeiro não proíbe que o Estado conceda isenção de ICMS, mesmo que a receita deste tributo seja posteriormente partilhada em 25% com os municípios. Por sua vez, tal entendimento vem perdendo plausibilidade vez que afronta os laços federativos do país.

Isto porque, esta realidade se torna mais preocupante ainda quando se passa a analisar as políticas extrafiscais sob a ótica dos entes da federativos que vêm a perder receita com a desoneração de outros em razão da repartição de receitas. Trata-se da questão da “cortesia com chapéu alheio”.

Com isso, o exercício da competência tributária não atinge somente o seu titular, pois o produto de sua arrecadação constitui objeto de transferência vertical constitucionalmente prevista.

O Supremo Tribunal Federal, em face da ineficácia da LC nº 24, tem-se pronunciado por inúmeras vezes acerca da constitucionalidade ou não de leis que concedem isenções.

Entretanto, uma nova demanda vem sendo ajuizada perante o STF: a de municípios questionando as desonerações perpetradas pelos governos federal e estadual. Desta feita, a justiça tem sido acionada para julgar a diminuição nas transferências intergovernamentais geradas por leis que concedem incentivos e benefícios fiscais.

Estas demandas vêm tomando como base o julgamento pioneiro do RE 572762/SC, realizado em junho de 2008, no qual o STF decidiu que a parcela do ICMS arrecadado pelos Estados e repassada aos municípios não pode ser alterada em virtude de concessões de incentivos fiscais por parte daqueles. Por mais que o objeto do julgamento não tenha sido uma desoneração, serviu o mesmo de paradigma para inúmeros outros em virtude de seu teor, através do qual se defendeu a autonomia financeira municipal em face de políticas de isenção tributária. Cabe aqui transcrever a ementa deste julgado.

CONSTITUCIONAL. ICMS. REPARTIÇÃO DE RENDAS TRIBUTÁRIAS. PRODEC. PROGRAMA DE INCENTIVO FISCAL DE SANTA CATARINA. RETENÇÃO, PELO ESTADO, DE PARTE DA PARCELA PERTENCENTE AOS MUNICÍPIOS. INCONSTITUCIONALIDADE. RE DESPROVIDO. I - A parcela do imposto estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, a que se refere o art. 158, IV, da Carta Magna pertence de pleno direito aos Municípios. 158 IV Carta Magna. II - O repasse da quota constitucionalmente devida aos Municípios não pode sujeitar-se à condição prevista em programa de benefício fiscal de âmbito estadual. III - Limitação que configura indevida interferência do Estado no sistema constitucional de repartição de receitas tributárias. IV - Recurso extraordinário desprovido. (572762 SC, Relator: Min. RICARDO

LEWANDOWSKI, Data de Julgamento: 18/06/2008, Tribunal Pleno, Data de Publicação: REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO).

Defendeu o Ministro Lewandowski que a autonomia política dos entes federados é totalmente dependente da autonomia financeira, motivo pelo qual os entes responsáveis pelos repasses estariam impedidos de adotarem medidas unilaterais tendentes a diminuir a receita de outros entes.

O julgamento ora analisado pode ser considerado um divisor de águas no Federalismo brasileiro, podendo ser visto com bons olhos para os defensores do federalismo cooperativo e harmônico.

Até então, entendia-se que o Estado podia fazer o que bem entendesse com a sua arrecadação pelo fato de ser detentor da competência tributária, entretanto, diante do posicionamento do STF, baseado no princípio do federalismo, o direito à partilha da receita existe antes mesmo de entrar no “caixa”.

Salientou o Ministro Lewandowski em seu voto que, ao adotar o federalismo cooperativo, a Carta Magna previu um entrelaçamento de competências e atribuições entre os diferentes níveis governamentais caracterizado por uma repartição horizontal e vertical competências e, por conseguinte, marcado pela partilha recursos financeiros.

O julgamento do Recurso Extraordinário nº 572762/SC no STF veio a demonstrar a importância da autonomia financeira dos municípios. Por mais que o Estado tenha a competência tributária incidente sobre o ICMS, tem-se que o mesmo não será o titular exclusivo de sua arrecadação, motivo pelo qual não tenha a faculdade de isentar totalmente este tributo. O julgamento veio em boa hora, pois, os municípios, cada vez mais sucateados, veem-se totalmente limitados, não podendo, inclusive, arcar com as obrigações basilares estipuladas pela Carta Magna. Compactuou-se, portanto, a ideia de que o imposto de receita partilhada, tenha titularidade plural, sendo vedada a disposição ilimitada por parte do ente dotador da competência tributária.

Nota-se, portanto, que a atual política de concessão exacerbada de incentivos fiscais pode, muito bem, ser caracterizada enquanto “cortesia com chapéu alheio” que, segundo Regis Fernandes de Oliveira, é “a concessão de incentivos fiscais, por parte de um determinado ente da federação, que implique diminuição de receitas transferidas para outros entes.”¹⁵⁶

¹⁵⁶ OLIVEIRA, op. cit., 2010. p. 45.

Para elucidar o aqui exposto, destaca-se a previsão contida na LDO de 2016 de que o Estado do Pará irá renunciar aproximadamente no ano de 2017 o valor de R\$ 1,3 bilhão somente de ICMS, sendo que 25% deste montante deixarão de ingressar nos cofres públicos municipais.

Portanto, conforme o apontado, os municípios paraenses suportam significativa perda de arrecadação com as desonerações atinentes ao ICMS.

Mas será só esta perda de arrecadação que os municípios paraenses suportam em decorrência da política estadual de concessão de incentivos fiscais?

Para enfrentar este segundo questionamento é importante destacar que a CRFB/1988 adotou o Valor Adicionado Fiscal (VAF) como critério redistribuidor de 75% da cota-parte municipal do ICMS, deixando o restante a cargo do legislador estadual ou federal no caso do Distrito Federal.

Ou seja, a cota-parte municipal do ICMS é rateada de forma que $\frac{3}{4}$ (três quartos) sejam redirecionadas ao município no qual houve a operação que gerou a receita com o ICMS e $\frac{1}{4}$ (um quarto) conforme disposição de lei estadual ou distrital no caso do Distrito Federal.

Atentando para a importância desse mecanismo de equalização fiscal, Sales aponta que a transferência intergovernamental mais importante “em termos de montante de recursos transferidos, é a cota-parte do ICMS repassada pelos Estados aos Municípios de sua jurisdição, com 20,31% do total do sistema de transferências fiscais brasileiro”¹⁵⁷, ultrapassando as porcentagens atinentes ao Fundo de Participação dos Municípios (FPM) e o Fundo de Participação dos Estados (FPE).

Todavia, o VAF não foi um instrumento legal criado pela Constituição de 1988. Ao contrário, é mecanismo surgido na fase de reformas institucionais promovidas pelo governo militar nas décadas 60 e 70.

Neste diapasão, esclarece Fábio Castilho que o VAF foi regulamentado, inicialmente, pelos Decretos-Lei 380/68, 1.203/72 e 1.216/72 e adotava a “fórmula que considerava as saídas de mercadorias menos as entradas de mercadorias em um estabelecimento como o valor adicionado a orientar a repartição do ICM”¹⁵⁸. De lá pra cá, não houve muitas modificações nestes critérios, sendo o VAF atualmente regulado pela Lei Complementar 63/1990.

¹⁵⁷ SALES, op. cit., 2010, p. 11.

¹⁵⁸ CASTILHO, op. cit., 2013, p. 32.

Assim, o VAF foi criado e institucionalizado no final da década de 60 e durante a década de 70, época marcada pela excessiva centralização das competências tributárias nas mãos do governo central, tendo a Emenda Constitucional nº 17 de 1980 reduzido a sua participação como critério obrigatório de repartição do ICMS para três quartos, semelhantemente ao que se tem hoje com o Art. 158, Parágrafo Único da CRFB/1988¹⁵⁹.

Assim, acredita-se que a cota-parte municipal do ICMS seja uma espécie de transferência *revenue sharing* de natureza meramente devolutiva e não compensatória, haja vista que o critério territorial é o mais relevante na distribuição, tendo como objetivo a mera devolução de recursos cuja arrecadação se processou no território do município beneficiado.

A Constituição estabeleceu, ainda, que caberia à Lei Complementar a definição do critério do valor adicionado para fins de repartição do produto da arrecadação do ICMS, o que foi feito pela LC nº 63 de 1990, a qual estatuiu que o valor adicionado corresponderia à soma dos valores das mercadorias e dos serviços prestados, menos o valor das mercadorias entradas no território de cada Município, em cada ano civil.

Nesta senda, mostra-se fundamental a conceituação feita por Castilho ao defender o valor adicionado como:

Valor das saídas de mercadorias e prestações de serviço sujeitas ao campo constitucional de imposição do ICMS + valor das saídas de mercadorias e prestações de serviço constitucionalmente imunes do ICMS – valor das entradas de mercadorias sujeitas ao campo constitucional de imposição do ICMS – valor das entradas de mercadorias imunes do ICMS”¹⁶⁰

Justamente a partir desta conceituação que o segundo questionamento passa a ser respondido adequadamente, pois, neste cálculo, não se computam as operações e prestações que constituam hipótese de incidência do ICMS, mesmo quando o pagamento for antecipado ou diferido, ou quando o crédito tributário for diferido,

¹⁵⁹ BRASIL. Constituição Federal. Art. 158. Pertencem aos Municípios: IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios: I - três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios; II - até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.

¹⁶⁰ CASTILHO, op. cit., 201. p. 39.

reduzido ou excluído em virtude de isenção ou qualquer benefício fiscal, incluindo, também, nesta fórmula, as operações imunes ao imposto.

Isto porque os municípios que exploram atividades beneficiárias de incentivos fiscais ou imunidades, como o caso da mineração, distorcerão as transferências de receita em razão da contabilização das desonerações fiscais no cálculo do VAF.

Neste sentido, veja-se a seguinte situação hipotética: suponha-se que o município “A” tenha como principal atividade econômica a mineração (atividade beneficiária de fortes políticas desonerativas) enquanto o município B tenha como sua principal atividade o comércio (atividade sujeita ao campo de imposição do ICMS e supondo que não seja desonerada).

Nesta situação, o VAF do município “B” será calculado com base principalmente no valor das saídas de mercadorias e prestação de serviços sujeitas ao campo constitucional de imposição do ICMS, valor, portanto, gerador de receita ao Estado, ao passo que o principal valor a ser utilizado no cálculo do VAF do município “A” serão as saídas de mercadorias e prestações de serviço isentas ou imunes ao ICMS, que, portanto, não geram receitas diretas ao Estado no âmbito do ICMS.¹⁶¹

Evidencia-se, portanto, um duplo prejuízo ocasionado pelo VAF: o Estado tem que “retribuir” os municípios que não geram receita de ICMS, colocando, ainda, os municípios que geram em situação desfavorável em relação aos primeiros. Em suma, nem uma redistribuição meramente devolutiva se alcança com o VAF.

Nota-se, portanto, que o sistema acabou por partilhar recursos financeiros na medida oposta aos hiatos ou desequilíbrios financeiros. Os municípios com altos índices de desenvolvimento e já dotados, em certa medida, de capacidades tributárias avantajadas serão, ainda, beneficiados com maiores recursos em detrimento dos municípios menos desenvolvidos.

É neste sentido que Castilho sustenta que “o VAF tende a funcionar de maneira concentradora da distribuição em Municípios mais ricos”¹⁶².

Além da nítida incongruência na repartição de receitas, há que se ressaltar o engessamento na forma de rateio como mais uma limitação para a equalização regional

¹⁶¹ Este assunto será enfrentado, mesmo que não de forma indireta, pelo STF no julgamento da ADI nº 3.837/MS de relatoria do Ministro Celso de Melo, protocolizada pelos Estados do Mato Grosso do Sul, Paraná e Paraíba. Esta ADI questiona a constitucionalidade do Art. 4º, § 1º da LC 63/1990 que trata da contabilização no cálculo do VAF nas hipóteses de compensação ou transação de créditos relativos ao ICMS.

¹⁶² CASTILHO, op. cit., 2013. p. 47.

em razão das entidades federativas envolvidas (estados e municípios) não terem a autonomia de direcionar recursos de acordo com seus interesses regionais ou locais, ficando demasiadamente limitadas aos critérios estabelecidos pela LC 63/1990 ao contrário do que se dá com os 25% restantes de sua cota-parte.

Assim, o que se percebe com a análise das distribuições das cotas-partes municipais é que um número pequeno de municípios concentra a grande maioria dos repasses.

Neste sentido, aponta Sales, analisando especificamente o Estado do Pará, que “ainda persiste o registro de uma concentração intensa, em que 80% dos municípios recebem apenas 25,5% dos repasses de ICMS Municipal”, sendo que durante os anos de 1995 a 2007 a redução média foi de apenas 0,28% ao ano no nível de concentração.¹⁶³

Veja-se, por exemplo, algumas situações emblemáticas. O Município de Paraupabas com uma população estimada pelo IBGE de 189.921 em 2015 recebeu o valor de R\$ 159.202.532,06 como cota-parte municipal do ICMS apenas no primeiro semestre de 2015 segundo dados da Secretaria da Fazenda do Estado do Pará - SEFA, ao passo que Belém, o Município mais populoso do Estado com população estimada em 1.439.561 recebeu o valor de R\$ 167.016.730,85 referente ao mesmo período.

Em sentido bem semelhante ao ora observado, Sales aponta que a participação do VAF nos Municípios de Paraupabas, Marabá, Barcarena, Tucuruí, Oriximiná, Canaã dos Carajás e Almerim – quase todos, com exceção de Tucuruí, estão ligadas à cadeia produtiva mineral – atingiu 46,54% do valor total apurado pela Secretaria da Fazenda do Estado do Pará no ano de 2009, evidenciando a relevância da base da produção mineral no cálculo do VAF.¹⁶⁴

Com essas ponderações, demonstra-se que a adoção do VAF estabelecido pela Constituição de 1988 pouco contribuiu para a equalização regional entre municípios, funcionando justamente no sentido contrário, tendo, inclusive, as desonerações da atividade extrativa mineral gerado um gigantesco prejuízo à federação como um todo.

Evidenciou-se, portanto, nítidas distorções regionais e locais neste processo de distribuição de receitas, demonstrando-se uma distribuição entre Municípios pouco equitativa e bastante concentrada.

No caso da mineração – setor econômico que é destinatário de fortíssimas políticas de concessão de renúncias de receita – evidencia-se que as renúncias de receita

¹⁶³ CASTILHO, op. cit., 2013. p. 45.

¹⁶⁴ SALES, op. cit., 2010. p. 59.

acabam ainda por beneficiar economicamente os municípios mineradores em detrimento dos municípios não mineradores.

Com isso, a hercúlea batalha enfrentada pelos Municípios Brasileiros na busca da tão almejada autonomia financeira tem-se mostrado mais dificultosa ainda, razão pela qual se acredita serem necessárias e urgentes algumas alterações tanto da Constituição quanto das legislações complementares e estaduais no que tange à distribuição das cota-partes municipais do ICMS para que se leve mais em consideração a equalização regional de forma eficaz como um objetivo fundamental da República Federativa do Brasil e como princípio norteador da Ordem de Econômica.

Portanto, quanto ao questionamento lançado no início desta etapa do trabalho responde-se que os municípios paraenses assumem perdas orçamentárias significativas decorrentes de políticas desonerativas atinentes ao ICMS.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

1) O POSITIVISMO E O DIREITO ENQUANTO LINGUAGEM – A BASE JURÍDICA ESTRUTURAL DA TESE

a) O conhecimento se materializa eminentemente por meio de linguagem, sendo que o Direito se materializa por meio de linguagem prescritiva enquanto que Ciência do Direito por meio de linguagem descritiva e tem como função primordial a descrição do sistema jurídico por meio de um discurso metalinguístico.

b) Sendo o Direito uma manifestação comunicacional, o intérprete passa não somente a descrever os significados previamente existentes dos dispositivos legais, mas a reconstruir significados, o que evidencia a relevância do papel do intérprete na construção do Direito.

c) A partir deste processo de construção interpretativa, o trabalho é norteado pela concepção do construtivismo lógico-semântico enquanto método científico que vê o Direito como um fenômeno eminentemente comunicacional, permitindo – respeitados os referenciais filosóficos e premissas previamente estabelecidas – uma valoração moral, tendo em vista, principalmente o aspecto pragmático da compreensão do Direito.

d) O sistema jurídico é caracterizado pela unidade e adequação valorativa de normas jurídicas, cuja *pertinenciabilidade* ao ordenamento pode ser aferida como ausência de vícios formais (validade em sentido fraco) e como compatibilidade com as normas hierarquicamente superiores.

e) As normas jurídicas podem ser dotadas de vigência, eficácia técnica, jurídica ou social, consubstanciando-se enquanto unidades fundamentais do sistema jurídico

f) A norma jurídica pressupõe uma estruturação básica formada por enunciados prescritivos na condição de proposição-hipótese (antecedente normativo) e de proposição-tese (consequente normativo), cuja relação é atribuído pelo Direito por meio de uma relação fictícia de causalidade.

g) As normas jurídicas subdividem-se em regras, enquanto mandamentos de definição, e princípios, enquanto mandamentos de otimização que são caracterizados por consistirem em fundamento de validade de outras normas, indeterminação do enunciado e generalidade. Enquanto o conflito entre normas se resolve com a exclusão de uma do sistema jurídico, o conflito entre princípios será resolvido por meio de ponderação.

h) As desonerações fiscais indutoras podem se caracterizar como sanções positivas ou premiaias e se inserem em um contexto jurídico promocional, através do qual o Poder Público tenta induzir comportamentos tidos como socialmente desejáveis.

2) A POLÍTICA EXTRAFISCAL DE DESONERAÇÃO DO SETOR MINERÁRIO NO ESTADO DO PARÁ

a) A política de concessão de incentivos fiscais do Estado do Pará posterior à CRFB/1988 pode ser dividida em dois principais períodos: de 1989 a 1996 como fase com pouca utilização de instrumentos desonerativos; e de 1996 até os dias atuais, caracterizado como período com forte atual desonerativa, sendo o ICMS o seu principal instrumento para tanto.

b) As desonerações de ICMS destinadas ao setor extrativo mineral estão atualmente regulamentadas pelas Leis Estaduais nº 6.489/2002 e 6.913/2006, que prevê procedimento específico para a concessão de tratamento tributário diferenciado a mineradoras por meio de deliberação de comissão específica, mediante espécie de Termo de Acordo de Regime Especial (TARE).

c) Dentre as finalidades estabelecidas pela legislação estadual de concessão de incentivos fiscais destaca-se como uma das principais o alcance do desenvolvimento socioeconômico do Estado.

d) As principais empresas mineradoras beneficiárias de tratamento tributário diferenciado são: Mineração Onça Puma, Mineração Buritirama S.A, Camargo Correa Metais S.A, Globo Verde Mineração, B & F Fosfato Mineração LTDA, Mineração Paragominas S.A e Alunorte/Albrás.

e) As Leis de Diretrizes Orçamentárias constataam que o setor extrativo mineral é beneficiário de incentivos fiscais que acarretam fortíssimo impacto orçamentário.

3) TRIBUTAÇÃO MINERAL: PRINCIPAIS ONERAÇÕES INCIDENTES SOBRE A ATIVIDADE EXTRATIVA MINERAL

a) Os bens minerais possuem natureza difusa e são de titularidade da União, devendo sua exploração compatibilizar-se com todos os princípios da Ordem Econômica estatuídos pela CRFB/1988.

b) A atividade extrativa mineral no Pará está submetida tanto à incidência da tributação aplicável a todos os setores da economia em geral quanto à oneração com

aplicação especial ou diferenciada, principalmente em razão da natureza dos bens minerais.

c) Dentre as onerações incidentes sobre a exploração de recursos minerais destacam-se o ICMS, a CFEM e a TFRM.

d) O ICMS é imposto incidente sobre a mineração desde a CRFB/1988, porém só é cobrado nas operações internas ou interestaduais. Embora ainda em patamares pequenos em comparação com outros setores da economia paraense, a arrecadação com ICMS incidente sobre a indústria mineral tem apresentado significativo crescimento.

e) A CFEM é caracterizada como *royaltie* e representa atualmente a principal oneração incidente sobre a mineração. Embora a análise comparativa com outras regiões mineradoras no mundo constate que as alíquotas e bases de cálculo aplicadas no Brasil sejam baixas, o montante anual arrecadado em âmbito nacional já vem ultrapassando a quantia de R\$ 1,5 bilhão, tendo apresentado crescimento superior a 1000% entre os anos de 2003 e 2016.

f) A Taxa de Controle, Acompanhamento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários (TFRM) vem sendo cobrada pelo Estado do Pará desde 2011 e, mesmo com a constitucionalidade questionada perante o STF e com posterior redução da alíquota inicialmente estabelecida, tem apresentado arrecadação significativa – inclusive maior que a arrecadação oriunda do ICMS decorrente da mineração – e representa oneração média inferior a 1,5% da produção mineral estadual.

g) A partir de uma análise comparativa das onerações incidentes sobre a mineração do Brasil com as onerações de outras relevantes regiões mineradoras do mundo, constatou-se que a atividade minerária brasileira é onerada em patamares inferiores aos internacionalmente praticados. Em levantamento esclarecedor, constatou-se que a aplicação dos regimes de CFEM da África do Sul, Columbia Britânica, Austrália Ocidental e Quebec à produção brasileira gerariam arrecadação com *royalties* minerais em valores dez vezes maiores que os atuais arrecadados.

4) AS RENÚNCIAS DE RECEITA ATINENTE AO ICMS DESTINADAS AO SETOR MINERAL NO PARÁ: UMA ANÁLISE JURÍDICA

a) Firmou-se como premissa do trabalho a compreensão ampla de renúncia de receita enquanto gastos tributários, vinculando-se à doutrina da *tax expenditure*. Assim, o trabalho considera renúncia de receita os instrumentos jurídico-

tributários que constituem uma exceção ao sistema tributário de referência, que implicam em redução efetiva ou potencial de recursos públicos possivelmente substituíveis por gastos diretos e que possuem finalidades distintas da mera arrecadação.

b) Concluiu-se que todas as modalidades previstas no Art. 4º da Lei Estadual nº 6.913/2006 podem constituir espécies de renúncias de receita, o que lhes confere maior controle e transparência em termos fiscais.

c) A partir da exposição do regime jurídico atinente à concessão de incentivos fiscais relacionados ao ICMS, constatou-se que parte das desonerações destinadas ao setor minerário não são autorizadas pelo CONFAZ, não possuindo, portanto, validade perante o sistema jurídico nacional.

5) A EXTRAFISCALIDADE: DA IDENTIFICAÇÃO AO CONTROLE

a) A partir de uma proposta de identificação de normas tributárias extrafiscais decorrente de um enfoque pragmático que avalia finalidades pretendidas e as alcançadas, firmou-se que a validade de desonerações fiscais pode ser aferida a partir dos reais resultados alcançados.

b) Para tanto, a avaliação da juridicidade das desonerações perpassa pela regra da ponderação a fim de averiguar a adequação, necessidade e razoabilidade das medidas.

c) Iniciando-se este processo avaliativo, constatou-se que as desonerações tributárias direcionadas ao setor extrativo mineral paraense pouco contribuíram para o avanço dos indicadores sociais, econômicos e ambientais do Estado do Pará, mostrando-se inadequadas para tanto.

d) Constatou-se que tais medidas não se mostram necessárias à atração ou manutenção de investimentos minerários em razão da rigidez locacional da exploração de recursos minerais.

e) Constatou-se, ainda, que as renúncias de receita analisadas não se mostram razoáveis ao se constatar tanto o seu significativo impacto orçamentário quanto os indicadores de desenvolvimento humano estaduais. Ainda foi possível averiguar a total discrepância entre os montantes arrecadados e desonerados.

f) Por fim, fez-se uma análise destas desonerações sob o enfoque federativo, tendo-se evidenciado que os municípios paraenses suportam significativas perdas

orçamentárias em decorrência das renúncias de receita estudadas, dificultando a equalização regional no âmbito estadual paraense.

Como conclusão global, este trabalho posiciona-se no sentido de que as renúncias de receita atinentes ao ICMS destinadas ao setor minerário no Estado do Pará não são válidas no ordenamento jurídico nacional a partir de uma avaliação decorrente da regra da ponderação que considerou a legalidade, a legitimidade e a economicidade como critérios de juridicidade destas medidas.

REFERÊNCIAS

ALBAVERA, Fernando S.; ORTÍZ, Georgina e MOUSSA, Nicole. *Panorama Minero de América Latina La Inversión em la Década de los Noventa*. In: ENCUENTRO NACIONAL DE DERECHO MINERO, 2; ENCUENTRO LATINOAMERICANO Y DEL CARIBE DE LEGISLACIÓN MINERA, 3., 1999, Argentina. *Anais...* Argentina: Panorama Minero, 1999.

ALEXY, Robert. *El concepto y validez del derecho*. Barcelona: Gedisa. 2000.

ANDERSON. George. *Federalismo: uma introdução*. Tradução: Evandro Magalhães Júnior e Fátima Guerreiro. Rio de Janeiro: FGV, 2009.

AS INFORMAÇÕES colhidas estão disponíveis no site < <http://www.sefa.pa.gov.br/index.php/legislacao/estadual/2427-decretos-1985-2000>>. Acesso em: 14 fev. 2017.

ATLASBRASIL. Disponível em: < <http://www.atlasbrasil.org.br/2013/pt/ranking>> Acesso em: 24 fev. 2017.

AVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

BACHUR, João Paulo. Federalismo fiscal, atribuições fiscais constitucionais e equalização regional: EUA, Alemanha e Brasil em perspectiva comparada. *Revista do Serviço Público*: Brasília, 2005.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BEVILACQUA, Lucas. *Incentivos Fiscais de ICMS e desenvolvimento regional* São Paulo: Quartier Latin, 2013. v. 9. (Série Doutrina Tributária).

BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito*. Tradução de Daniela Beccaccia Versiani. Barueri, SP: Manole, 2007.

_____. *Teoria da norma jurídica*. Trad. Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. Bauru: EDIPRO, 2001.

_____. *Teoria do ordenamento jurídico*. Tradução de Ari Marcelo Solon. São Paulo: EDIPRO, 2011.

BOMFIM, Diego. *Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle*. São Paulo: Noeses, 2015.

BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2001.

BRASIL, Eric Universo Rodrigues; POSTALI, Fernando. O código mineral Brasileiro e a CFEM. *Informações Fipe*, n. 406, jul. 2014. p. 24. Disponível em <http://downloads.fipe.org.br/content/downloads/publicacoes/bif/2014/7_bif406.pdf> Acesso em: 20 fev. 2017.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em <www.planalto.gov.br> Acesso em 20 fev. 2017.

_____. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística IBGE. *Contas Regionais do Brasil – 2011*. Coordenação de Contas Nacionais. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/presidencia/noticias/imprensa/ppts/00000015422711192013272921125925.pdf>>. Acesso em: 24 fev. 2017.

_____. Lei Complementar nº 24 de 1975. Disponível em <www.planalto.gov.br> Acesso em 20 fev. 2017.

_____. Lei Complementar nº 87 de 1996. Disponível em <www.planalto.gov.br> Acesso em 20 fev. 2017.

_____. Lei Complementar nº 101/2000 (*Lei de Responsabilidade Fiscal*). Disponível em <www.planalto.gov.br> Acesso em 20 fev. 2017.

_____. Lei n. 5.172/1966 (*Código Tributário Nacional*). Disponível em <www.planalto.gov.br> Acesso em 03 de março de 2017.

_____. Ministério da Fazenda. *Carga tributária no Brasil 2014*. Brasília, DF, 2014. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>>. Acesso em: 23 ago. 2016.

_____. Departamento Nacional de Produção Mineral. *Anuário Mineral Estadual – Pará* (Coord.). Técnica de José Eduardo da Costa Duarte et al.; Equipe Técnica por Maria do Rosário Miranda Costa et al. – Brasília: DNPM, 2016. Disponível em: <file:///C:/Users/Dione/Downloads/AMEst%202015_PA.pdf> Acesso em: 20 fev. 2017.

CANARIS, Claus Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian. 2012.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo, SP: Noeses, 2012.

_____. *Direito tributário linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência tributária*. 9. d. (rev.). São Paulo: Saraiva, 2012.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito*. 4. ed. São Paulo: Noeses; 2014.

CASTILHO, Roberto Correa. *Federalismo fiscal e repartição do ICMS: o critério do valor adicionado*. São Paulo. 2013. Dissertação (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro), Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

COLEMAN, Jules. *Hart's postscript: essays on the postscript to the Concept of Law*. New York: Oxford University Press, 2001.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE MUNICÍPIOS - CNM. *ICMS e guerra fiscal*. Brasília, DF, 2012.

CONTI, José Maurício. *Federalismo fiscal*. Barueri: Manole, 2004.

CRISTO, Alessandro; VASCONCELOS, Marcos de. *Federalizar o ICMS é única opção justa para exportadores*. Disponível em < <http://www.conjur.com.br/2012-jul-15/entrevista-fernando-facury-scaff-tributarista-professor-usp>> Acesso em 01. Mar. 2017

GADELHA, Gustavo de Paiva. *Isenção tributária: crise de paradigma do Federalismo Fiscal Cooperativo*. Curitiba: Jaruá, 2010.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 11ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

ENRÍQUEZ, M. A. R. da Silva. *Mineração: maldição ou dádiva? Os dilemas do desenvolvimento sustentável a partir de uma base mineira*. São Paulo: Signus, 2008.

ERNST & YOUNG. *Práticas tributárias internacionais: indústria de mineração*. IBRAM, 2008. Disponível em: <<http://www.ibram.org.br>>. Acesso em: 23 jan. 2017.

FAUSTINO, C.; FURTADO, F. *Mineração e Violação de Direitos: o projeto de ferro Carajás S11D, da Vale S. A. Açailândia, MA: DHESCA Brasil, 2013*. Disponível em: <http://global.org.br/wp-content/uploads/2013/10/relatorio_missao_carajas.pdf>. Acesso em: 20 fev. 2017.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*. São Paulo, Atlas, 1995.

FERRAZ, Roberto. Incentivos Fiscais – Um enfoque constitucional. *Revista de Estudos Tributários*, n. 28. Porto Alegre: Síntese. 2002.

GUASTINI, Riccardo. *Das Fontes às normas*. Trad. Edson Bini. Apresentação: Helene Taveira Torres. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

HARADA, Kiyoshi. *Incentivos fiscais não atendem ao interesse público*. Disponível em: < [http://www.fiscosoft.com.br / main_artigos_index.php?PID=124928&printpage=_](http://www.fiscosoft.com.br/main_artigos_index.php?PID=124928&printpage=_)>. Acesso em: 31 ago. 2016.

_____. *Responsabilidade fiscal: Lei complementar n. 101/2000 comentada e legislação correlata anotada*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2002.

HART, Herbert L. A. *O conceito de direito*. Tradução de A. Ribeiro Mendes. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2001.

KAUFMANN, Arthur. *Introdução à filosofia do direito e à teoria do direito contemporâneas*. Trad. Marcos Keel e Manuel Seca de Oliveira. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.

KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do estado*. Tradução de Luís Carlos Borges. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

_____. *Teoria pura do direito*. Tradução por João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

KZAM NETO, Calilo Jorge. *A norma de anistia no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. Trad. José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2005.

LIMA, Paulo Cesar Ribeiro. *A compensação Financeira pela exploração mineral no Brasil e no mundo*. Disponível em: <<http://bd.camara.gov.br/bd/handle/bdcamara/1318>>. Biblioteca Digital da Câmara dos Deputados, 2007. Acesso em: 17 jan. 2017.

_____. *Dados econômicos e política fiscal do setor mineral*. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/documentos-e-pesquisa/publicacoes/estnottec/areas-da-conle/tema16/2010_7488.pdf> Biblioteca Digital da Câmara dos Deputados, Agosto de 2010>. Acesso em: 26 jan. 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. *Não incidência, imunidades e isenções do ICMS*. In: BRITO, Edvaldo Pereira (Coord.). *Doutrinas essenciais de direito tributário*. São Paulo: RT, 2011. v. 2.

MACKENZIE, B. W. *Competitive mining tax positions in South America*. Third International Gold Symposium. Lima, 1998.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICMS*. 2. ed. Ampliada e Revisada. São Paulo: Noeses, 2014.

MARTINS, Jaime. *Setor Mineral: rumo a um novo marco legal*. *Caderno de Altos Estudos, Biblioteca da Câmara dos Deputados*. Brasília, DF, n. 8, 2011. Disponível em <<http://www2.camara.leg.br/a-camara/altosestudos/arquivos/setor-mineral-rumo-a-um-novo-marco-legal/setor-mineral-rumo-a-um-novo-marco-legal>>. Acesso em: 24 jan. 2017.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS teoria e prática*. 9ª Ed. São Paulo: Dialética, 2006.

MONTEIRO, Maurílio de Abreu. *Amazônia: mineração, tributação e desenvolvimento regional. Novos Cadernos NAEA*, Belém, v. 7, n. 2, p. 159-186, dez. 2004.

MORIN, Edgar. *Educação e complexidade: os sete saberes e outros ensaios*. Maria da Conceição de Almeida e Edgard de Assis Carvalho, (Org.). São Paulo: Cortez, 2002.

PARÁ. Secretaria da Fazenda. *Lei Estadual 5.943/1996*. Disponível em <http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/lei/lp1996_05943.pdf> Acesso em 13 fev. 2017.

_____. *Lei Estadual nº 5.530/1989. Art. 3º*. O imposto não incide sobre operações: I - que destine ao exterior produtos industrializados, excluídos os semielaborados assim considerados nos termos dos §§ 1º a 3º deste artigo. Disponível em: <http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/lei/lp1989_05530.pdf> Acesso em: 13 fev. 2017.

_____. *Lei Estadual nº 6.489/02 de 27 de setembro de 2002. Dispõe sobre a Política de Incentivos ao Desenvolvimento Sócio-Econômico do Estado do Pará e dá outras providências*. Disponível em: <http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/lei/lp2002_06489.pdf>. Acesso em: 21 set. 2016.

_____. Instituto de Desenvolvimento Econômico, Social e Ambiental do Pará. *Boletim de Conjuntura*. Belém: IDESP, 2010.

_____. *Lei Estadual nº 7.650 de 25 de julho de 2012*. Disponível em <<http://www.seplan.pa.gov.br/sites/default/files/PDF/lido/lido2013/lido-2013.pdf>> Acesso em: 6 fev. 2017.

_____. Secretaria de Estado da Fazenda. *Balanço Geral do Estado 2013*. Belém: SEFA, 2014. p. 20. Disponível em <<http://www.age.pa.gov.br/sites/default/files/relatorios/bge-2013-volume-iii.pdf>> Acesso em: 17 fev. 2017.

_____. *Lei Nº 8.031, de 23 de julho de 2014. Dispõe sobre as diretrizes orçamentárias para o exercício financeiro de 2015 e dá outras providências*. Disponível em: <http://www.seplan.pa.gov.br/sites/default/files/PDF/lido/lido2015/lido_2015_lei_8.031_d_e_23-07-2014.pdf> acesso em: 21 set. 2016.

_____. Secretaria de Estado da Fazenda. Diretoria de Arrecadação e Informações Fazendárias. *Anuário Estatístico do Estado do Pará – 2014*. Belém: SEFA. 2015. p. 121. Disponível em <http://sefa.pa.gov.br/arquivos/contabilidade/ANUARIO_SEFA_2014.pdf> Acesso em: 19 fev. 2017.

PONTES, Helenilson Cunha. *Estudos Tributários*. Vol. I. São Paulo: Apet. 2007.

RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 3. ed. Tradução de Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

SACHS, Ignacy. *Desenvolvimento: incluyente, sustentável, sustentado*. Rio de Janeiro: Garamond, 2004.

SALES, Jó Bezerra de. *Transferências Intergovernamentais: a desigualdade na repartição da cota-parte do ICMS no Pará – 1998 a 2008*. (Tema IV: Tópicos Especiais de Finanças Públicas. XV Prêmio Tesouro Nacional. 2010).

SANTAELLA, Lúcia. *A teoria geral dos signos: como as linguagens significam as coisas*. São Paulo, Pioneira Thomson Learning, 2004.

SANTIAGO, Myriam Passos. O Modelo federal dos Estados Unidos da América e suas mutações. In: GUIMARÃES, José Luiz Quadros (Coord.). *Pacto federativo*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2000.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SEN, Amartya Kumar. *Desenvolvimento como liberdade*. Tradução de Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.

SILVA, José Afonso. *Curso de direito constitucional positivo*. São Paulo: Malheiros, 2008.

SILVA, Maria Stela Campos da. As normas internacionais de direitos humanos e a tributação à luz da interpretação positivista-inclusiva: uma análise da EC 41/2003 à luz da Comissão Interamericana de Direitos Humanos. In: MAUÉS, Antônio Moreira; BACELAR, Jeferson Antonio Fernandes; COSTA, Paulo Sérgio Weyl Albuquerque (Org.). *A jurisprudência constitucional revisitada*. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. Os direitos humanos e a tributação imunidades e isonomia*. 3. ed. (rev. e atual.). Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 3.

WINTER, Gerd. *Desenvolvimento sustentável, OGM e responsabilidade civil na União Europeia*. Trad. Carol Manzoli Palma. Campinas, 2009.

YOSHIDA, Consuelo Yatsuda Moromizato. *Tutela dos interesses difusos e coletivos*. São Paulo: J. Oliveira, 2006.