



CONTRATO Nº 48000.003155/2007-17: DESENVOLVIMENTO DE ESTUDOS PARA ELABORAÇÃO DO PLANO DUODECENAL (2010 - 2030) DE GEOLOGIA, MINERAÇÃO E TRANSFORMAÇÃO MINERAL

MINISTÉRIO DE MINAS E ENERGIA - MME

SECRETARIA DE GEOLOGIA, MINERAÇÃO E
TRANSFORMAÇÃO MINERAL-SGM

BANCO MUNDIAL

BANCO INTERNACIONAL PARA A RECONSTRUÇÃO E DESENVOLVIMENTO - BIRD

PRODUTO 03

ASPECTOS TRIBUTÁRIOS DA MINERAÇÃO BRASILEIRA

Relatório Técnico 07

**Cenário Evolutivo da Situação Tributária da Mineração no Brasil e
Análise Comparativa com Países Mineradores Selecionados**

CONSULTOR

Eliezer Braz

PROJETO ESTAL

PROJETO DE ASSISTÊNCIA TÉCNICA AO SETOR DE ENERGIA

JUNHO de 2009

SUMÁRIO

1. Sumário Executivo	4
2. Recomendação	6
3. Introdução.....	6
4. A Situação tributária da mineração brasileira	6
4.1. A tributação da mineração brasileira.....	6
4.1.3.8. ICMS	18
4.2. A carga tributária.....	22
5. O cenário mundial	28
5.1. Características gerais.....	28
5.2. Semelhanças e diferenças com o modelo brasileiro.....	28
5.3. Aspectos principais da tributação em países selecionados.....	29
6. Conclusões Gerais	36
7. Referências Bibliográficas	37

RELAÇÃO DE TABELAS

1. RESUMO DOS TRIBUTOS E ENCARGOS INCIDENTES SOBRE A MINERAÇÃO	22
2. CARGA TRIBUTÁRIA BRUTA NO BRASIL (%DO PIB)	23
3. CARGA TRIBUTÁRIA EM PAÍSES SELECIONADOS, 2004	23
4. CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL PARA BENS MINERAIS SELECIONADOS	25
5. ATRATIVIDADE DOS INVESTIMENTOS EM EXPLORAÇÃO MINERAL NO BRASIL	27
6. IMPOSTO SOBRE RECURSOS MINERAIS NA CHINA	33
7. COBRANÇA DE ROYALTIES NA ÍNDIA	34

1. Sumário Executivo

Nas últimas décadas, a mais importante modificação da tributação da mineração no Brasil ocorreu com a promulgação da Constituição Federal de 1988.

Até 1988, os tributos que incidiam sobre a mineração eram o Imposto Único sobre Minerais (IUM) e o Imposto sobre a Renda de Pessoas Jurídicas (IRPJ), sendo aquele muito mais importante. O IUM incidia uma só vez sobre uma das seguintes operações: extração, tratamento, circulação, distribuição, exportação ou consumo de substâncias minerais do País. Suas alíquotas variavam entre 1% e 15%, dependendo da substância e de seu destino, se mercado interno ou exportação. O IRPJ tinha uma alíquota de 35% para o lucro real.

Com a Constituição de 1988, o IUM foi extinto e a mineração deixou de ter um regime tributário diferenciado. Ela passou a ser tributada pelo Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação (ICMS), de competência estadual. A Constituição também assegurou aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, bem como a órgãos da administração direta da União participação no resultado da exploração de recursos minerais no respectivo território, ou compensação financeira por essa exploração, mais tarde regulamentada como Compensação Financeira pela Exploração de Recursos Minerais (CFEM).

Atualmente, os principais tributos e encargos que incidem sobre a mineração são:

- IRPJ
- Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)
- Contribuição do PIS/PASEP e COFINS
- Contribuição para o Instituto Nacional de Seguro Social (INSS)
- Fundo de Garantia de Tempo de Serviço (FGTS)
- Outros encargos trabalhistas (Salário-Educação, Seguro de Acidentes, Gratificação de Natal, Adicional de Férias, multa por dispensa sem justa causa)
- IOF
- ICMS
- CFEM
- Participação do Superficiário (Proprietário do Solo)
- Taxa anual por hectare

A carga tributária no Brasil é elevada e vem crescendo nas últimas décadas. De acordo com dados do IBGE, ela passou de 14,42 em 1950 para 33,83 em 2005.

Os dados disponíveis sobre a carga tributária no Brasil são agregados, não permitindo sua determinação para setores específicos como a mineração. O mesmo comumente ocorre com outros países. Para superar essa dificuldade, uma das metodologias adotadas nos estudos comparativos quantitativos consiste na utilização de modelos de projetos mineiros, aplicando sobre eles a tributação específica de diferentes países, mantendo as demais variáveis constantes, de modo que apenas os efeitos da tributação sejam comparados. Esses estudos são pouco frequentes, dada a grande dificuldade de se dispor de conhecimento detalhado dos regimes tributários dos diferentes países, que variam não apenas nas espécies de tributos, mas nos detalhes de sua aplicação. Considerando as limitações dos modelos e a complexidade dos diferentes sistemas tributários, é conveniente considerar os resultados obtidos com certa cautela.

Usando essa metodologia, estudos do final da década de 90 mostravam, para o Brasil, situação favorável ou intermediária.

Dois estudos recentes, entretanto, chegam a resultados divergentes. De acordo com um deles, realizado por ERNST&YOUNG, a carga tributária no Brasil, para os 12 bens minerais analisados, ocupava entre o 1º e o 3º lugar mais elevado entre os países incluídos na pesquisa.

O outro estudo, feito pelo Fraser Institute, utilizou metodologia diferente. Foi feita uma pesquisa junto às empresas de mineração, exploração mineral e consultoria para avaliar de que modo as políticas governamentais (inclusive tributação) e o potencial mineral afetam as decisões de realizar investimentos em exploração.

Com relação ao regime tributário, o Brasil ficou na 24ª posição entre as 71 jurisdições incluídas na pesquisa. Apenas pouco mais de 30% das respostas indicaram o regime tributário brasileiro como um empecilho para a realização de investimentos, sendo que a quase totalidade dessas respostas classificou o empecilho como de pouca intensidade. Em nenhuma das respostas foi dito que um investimento não seria realizado no Brasil em consequência da tributação.

Há certo consenso de que o regime tributário brasileiro necessita reforma, de modo a torná-lo mais simples e racional. Desde a década de 90 vêm sendo discutidas propostas de mudança. Atualmente encontra-se em tramitação no Congresso Nacional a PEC-233/2008. Em sua forma original, era proposta a criação de um imposto sobre o valor adicionado federal (IVA-F) unificando contribuições; modificações no mecanismo de distribuição das receitas tributárias; modificações no ICMS; extinção do Salário-Educação. A proposta original foi alterada por Substitutivo, o qual foi aprovado pela Comissão Especial de Reforma Tributária e aguarda votação em Plenário.

Com relação ao cenário mundial, o que se pode constatar é que, atualmente, não existe um regime tributário especial para a mineração. No entanto, adicionalmente aos encargos de incidência geral, existem encargos específicos, frequentemente chamados royalties.

Esses encargos específicos variam de país para país, sendo diferentes na forma, e variando conforme o tipo de mineral, a escala de produção, as alíquotas e as deduções permitidas, o nível de preços.

Existem similaridades tributárias no contexto mundial, pelo menos em suas características mais gerais:

- Incidência do regime tributário geral sobre a mineração
- Incidência do imposto de renda
- Incidência de imposto sobre o valor adicionado ou sobre o consumo, com isenção para as exportações
- Incidência de imposto de importação
- Incidência de imposto sobre a propriedade
- Incidência de imposto ou encargo específico sobre a mineração

O sistema tributário no Brasil está, em linhas gerais, alinhado com o resto do mundo, adotando todos os impostos ou encargos listados acima. No entanto, é necessário ter cautela nas comparações, dadas a variações possíveis, mesmo para o mesmo tipo de imposto.

O grande número de contribuições sociais diferencia o modelo brasileiro, incidindo tanto sobre as vendas como sobre o lucro tributável pelo imposto de renda. Quanto à CFEM, suas alíquotas não estão desalinhadas com relação a outros países, embora seja sempre necessário lembrar a necessidade de inclusão da participação do superficiário, o que eleva o ônus para o minerador em 50%.

Como exemplo dessas semelhanças e diferenças, são apresentados alguns aspectos da tributação na Austrália, Canadá, Chile, China e Peru. A Austrália e o Canadá têm sistema de governo federativo e grande variação entre os sistemas tributários de suas jurisdições. O Chile e o Peru instituíram recentemente encargos específicos sobre a mineração. A China cobra tanto royalties específicos como ad valorem.

2. Recomendação

Como a mineração está submetida ao regime tributário geral, recomenda-se que seja realizado todo o esforço possível para superação das deficiências do modelo atual, dando-lhe maior simplicidade e racionalidade, o que seria um importante fator para o desenvolvimento futuro da mineração brasileira.

3. Introdução

A mineração tem sido submetida à cobrança de encargos especiais ao longo da história. A razão fundamental para essa cobrança decorre da propriedade dos bens minerais. Na maioria dos países, inclusive no Brasil, os recursos minerais pertencem ao Estado e, para conceder o direito de uso exclusivo de bens minerais de sua propriedade o Estado exige, como contrapartida, pagamento por esse direito. Além disso, os bens minerais são exauríveis, de modo que seu aproveitamento reduz o patrimônio de seu proprietário, acentuando a necessidade de uma compensação. Também a existência de excedente (renda econômica), ou seja, de retorno acima do que seria necessário para justificar o empreendimento mineiro, resultante da qualidade da mina, desperta interesse tributário uma vez que o proprietário do recurso pode desejar uma participação nesse benefício proporcionado pela natureza.

Para atingir essas finalidades, os governos utilizam instrumentos diversos, cada um com vantagens e desvantagens, que se classificam em três grandes categorias: royalties específicos, royalties ad valorem e impostos especiais sobre o lucro ou a renda proporcionada pelo empreendimento mineiro.

No Brasil, a tributação da mineração ocorreu de diversas formas ao longo da história. Atualmente, existe a cobrança de um encargo especial, a Compensação Financeira pela Exploração dos Recursos Minerais (CFEM) que, embora não seja um imposto, tem a natureza de um royalty ad valorem. Além disso, como em outros países, a mineração está submetida ao regime tributário geral. Este relatório descreve os pontos principais da evolução da tributação incidente sobre a mineração no Brasil nas últimas décadas, e faz comparações entre a situação brasileira e o resto do mundo.

4. A Situação tributária da mineração brasileira

4.1. A tributação da mineração brasileira

As atividades de mineração no Brasil foram submetidas a regimes tributários variados ao longo a história, desde o quinto, cobrado pela Coroa portuguesa na época da Colônia, até a situação vigente na atualidade. Nas últimas décadas, as mudanças mais importantes foram introduzidas pela Constituição Federal de 1988.

4.1.1. A Tributação da mineração antes da Constituição Federal de 1988

No período anterior a 1988, os tributos que incidiam sobre a mineração brasileira eram o Imposto Único Sobre Minerais (IUM) e o Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas (IRPJ). O IUM era, de longe, o principal tributo. Em 1984, a relação entre IRPJ referente às empresas de mineração e o IUM total arrecadado foi de 14,2%, significando que o IUM propiciou uma arrecadação 603,9% superior àquela obtida via IRPJ (Carvalho, 1987, p.159). Para o IRPJ, foi

estimada a provisão feita pelas empresas de mineração para aquele ano, de acordo com informações fornecidas pela Secretaria da Receita Federal (Cr\$51.813,4 milhões). Os dados utilizados para o IUM (Cr\$6.762.120,0 milhões) também foram obtidos junta à Secretaria da Receita Federal.

4.1.1.1. IUM

A cobrança de um imposto único sobre minerais no Brasil, de competência da União, teve início com a Lei Constitucional nº 4, de 19/06/1940, que instituiu a cobrança desse tributo sobre o carvão nacional, os combustíveis e os lubrificantes de qualquer origem. A tributação única foi estendida para todos os minerais do País pela Constituição de 1946. Mas, somente em 1964 é que foi aprovada a Lei nº 4.425 estabelecendo regime de tributação única para os minerais (Coelho Neto, 1987). A legislação posterior fez modificações no IUM, mas a cobrança permaneceu em vigor até a extinção do imposto pela Constituição de 1988.

O IUM incidia uma só vez sobre uma das seguintes operações: extração, tratamento, circulação, distribuição, exportação ou consumo de substâncias minerais do País. Seu campo de incidência cessava quando houvesse modificação essencial na identidade das substâncias minerais processadas.

Sua base de cálculo era, no caso de vendas a terceiros, o preço da operação; no caso de transferência, o valor industrial; e, quando assim julgado necessário, o valor de pauta estabelecido pela Secretaria da Receita Federal. Portanto, o IUM tinha a natureza de um royalty ad valorem nos dois primeiros casos, e de um royalty específico quando havia pautação.

O fato gerador, salvo casos especiais, ocorria na saída do bem mineral de sua área de concessão. Assim, desde que não houvesse modificação essencial na identidade das substâncias minerais, as operações posteriores acima mencionadas ficavam isentas da tributação.

As alíquotas aplicáveis eram as seguintes:

- metais nobres, pedras preciosas, pedras semipreciosas lapidáveis e carbonados: 1%, inclusive quando destinados à exportação;
- minérios de ferro e manganês, destinados ao mercado interno: 15%;
- minérios de ferro e manganês, destinados ao exterior: 7,5%;
- demais substâncias minerais destinadas ao mercado interno: 15%;
- demais substâncias minerais destinadas ao exterior: 4%.

Do total da arrecadação do IUM, 10% eram destinados à União, 70% ao Estado e 20% ao Município onde ocorresse a extração da substância mineral. Os Estados deveriam aplicar os recursos arrecadados com o IUM em investimentos e financiamentos que, direta ou indiretamente, interessassem a indústria de mineração.

Estavam isentas do IUM as substâncias minerais extraídas para emprego em obras públicas, bem como aquelas utilizadas com matéria-prima na produção de adubos, fertilizantes, ou usadas na agricultura como corretivo de solos.

As indústrias consumidoras de substâncias minerais podiam abater o IUM relativo aos minerais que entravam em seus estabelecimentos do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), quando devidos por esses estabelecimentos, na proporção de 90% e 10%, respectivamente.

4.1.1.2. Imposto sobre a Renda de Pessoas Jurídicas (IRPJ)

Nesta seção será feita uma descrição sucinta das principais características do IRPJ antes da nova Constituição, devendo o assunto ser retomado quando for tratada a situação da tributação atual.

A base de cálculo do IRPJ era o lucro das empresas que, dependendo da situação, podia ser classificado como real, presumido ou arbitrado. O lucro real era o lucro líquido do exercício, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação. No caso do lucro presumido, a base de cálculo era determinada de forma simplificada para pessoas jurídicas cuja receita bruta anual não ultrapassasse um teto estabelecido. O lucro arbitrado tinha sua base de cálculo definida pela autoridade tributária quando fosse constatada falha na determinação do lucro real ou arbitrado, ou quando fosse caracterizada intencionalidade de dolo.

Estavam obrigadas à declaração de rendimentos todas as pessoas jurídicas domiciliadas no País, registradas ou não, incluindo-se tanto as empresas privadas como as empresas públicas.

A alíquota geral aplicada ao lucro real era de 35%. Para o caso de lucro presumido, a alíquota era de 25%. Quando o lucro era arbitrado, a alíquota era de 35%.

Entre as deduções importantes, admitidas na determinação do IRPJ das empresas de mineração, estavam a exaustão real, as depreciações normal e acelerada, a dedução dos gastos com pesquisa mineral e a amortização dos gastos de pesquisa, pré-operacionais e de desenvolvimento de jazidas.

Dois incentivos à mineração merecem menção (Vale, 1987). O primeiro era a depreciação acelerada e incentivada, que não era classificada como custo ou despesa, mas que constituía uma exclusão do lucro tributável. A legislação do IRPJ permitia que fosse excluído do lucro tributável montante equivalente a duas vezes as taxas de depreciação normal e acelerada, no caso de bens de capital novos, nacionais, vinculados a projetos aprovados pelo GEIMI relativos:

- à prospecção, estudos e pesquisas relacionados com o levantamento e aproveitamento de recursos minerais; e
- às operações sujeitas à incidência do IUM.

O segundo incentivo importante era a exaustão incentivada, criada em 1970. Consistia na permissão para que as empresas de mineração deduzissem como custo ou encargo, na apuração do lucro tributável, quota de exaustão equivalente a 20% da receita bruta auferida. A legislação que regia esse incentivo foi, posteriormente, modificada várias vezes.

4.1.2. As mudanças introduzidas pela Constituição Federal de 1988

A Constituição de 1988 alterou, de forma acentuada, o regime tributário da mineração no Brasil. O IUM foi extinto, a mineração passou a ser tributada pelo Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), de competência estadual, e foi assegurada aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, bem como a órgãos da administração direta da União participação no resultado da exploração de recursos minerais no respectivo território, ou compensação financeira por essa exploração (art. 20, § 1º), mais tarde regulamentada como Compensação Financeira pela Exploração de Recursos Minerais (CFEM).

4.1.2.1. Impostos da União

A Constituição, em seu art. 153, definiu como de competência da União a instituição dos seguintes impostos:

- importação de produtos estrangeiros;
- exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- renda e proventos de qualquer natureza;
- produtos industrializados;
- operações de crédito, câmbio e seguros, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- propriedade territorial rural;
- grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

Também estabelece, no § 5º do art. 153, que o ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, está sujeito exclusivamente à incidência do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguros, ou relativas a títulos e valores mobiliários, devido na operação de origem. A alíquota mínima é de 1%, sendo a arrecadação destinada integralmente, conforme a origem, aos Estados e Distrito Federal e aos Municípios, dividida nas proporções de 30% e 70%, respectivamente.

4.1.2.2. Contribuições

De acordo com o art. 149, compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico. As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação (Art. 149, § 2º, I).

4.1.2.3. Impostos dos Estados e do Distrito Federal

A Constituição de 1988 não excluiu a mineração do campo de incidência do ICMS, continuidade do antigo ICM, que tributava apenas as operações relativas à circulação de outras mercadorias. O ICMS é definido no art. 155 da Constituição da seguinte forma:

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:

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 por outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II – a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às prestações anteriores;

III – poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

IV – resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada por maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V – É facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

VI – salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, g, as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

VII – em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte;

VIII – na hipótese da alínea a do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e da interestadual;

IX – incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço;

b) sobre o valor total da operação, quando as mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

X – não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

c) sobre ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 5º;

XI – não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou comercialização, configure fato gerador dos dois impostos;

XII – cabe à lei complementar:

.....
e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, a;

.....
g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos ou revogados;

Estabelece ainda o art. 155, em seu § 3º, que, à exceção do ICMS, do imposto de importação e do imposto de exportação, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a minerais do País.

4.1.3. A situação atual da tributação da mineração

Há certo consenso no Brasil de que o sistema tributário necessita reforma. Desde a década de 90 tramitam propostas de emenda à Constituição tratando do assunto, que até o presente não lograram aprovação. Levantamento recente identificou a existência de 11 impostos,

35 contribuições, 31 taxas e 7 fundos¹. Incidem, sobre a mineração brasileira, impostos, contribuições, taxas, emolumentos, bem como a compensação financeira pela exploração dos recursos minerais e a participação do superficiário. Nesta seção serão descritos aqueles de maior relevância para a mineração.

4.1.3.1. IRPJ

O IRPJ, criado em 1922, foi mantido pela Constituição de 1988. Permanecem as definições de lucro real, presumido e arbitrado, já apresentadas anteriormente, como base de cálculo do imposto. Mudaram as alíquotas, e foram mantidas deduções importantes para a mineração, como a depreciação, amortização e exaustão.

De acordo com o Regulamento do Imposto de Renda - RIR (Decreto nº 3.000, de 06/03/1999), a base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observadas as disposições constantes do RIR.

Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas (Lei nº 9.718, de 1998, art. 14):

I - cuja receita total, no ano-calendário anterior, seja superior ao limite de vinte e quatro milhões de reais, ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a doze meses;

Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação. A pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a vinte e quatro milhões de reais, ou a dois milhões de reais, multiplicado pelo número de meses de atividade no ano-calendário anterior, quando inferior a doze meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido (Lei nº 9.718, de 1998, art. 13).

Alíquotas

A partir do ano-calendário de 1996, as pessoas jurídicas, independentemente da forma de constituição e da natureza da atividade exercida, passaram a pagar o imposto de renda à alíquota de 15% (quinze por cento), incidente sobre a base de cálculo apurada na forma do lucro real, presumido ou arbitrado.

Sobre a parcela do lucro real, presumido ou arbitrado que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, o adicional incidirá à alíquota de 10% (dez por cento). Também se encontra sujeita ao adicional a parcela da base de cálculo estimada mensal, no caso das pessoas jurídicas que optaram pela apuração do imposto de renda sobre o lucro real anual, presumido ou arbitrado, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais).

Deduções

Além dos custos e despesas operacionais, a legislação do IRPJ permite que sejam feitas outras deduções na apuração do lucro tributável, algumas das quais, por ser mais relevantes para a mineração, são descritas a seguir. Verifica-se que, com relação à depreciação, amortização e exaustão, houve poucas mudanças ao longo do período analisado.

¹ <http://www.portaltributario.com.br/> (Acesso em 16/04/2009).

- **Impostos incidentes sobre as vendas**

São considerados incidentes sobre as vendas, e dedutíveis na apuração do lucro sujeito a tributação, os impostos que guardam proporcionalidade com o preço da venda efetuada ou dos serviços prestados, mesmo que o respectivo montante integre a base de cálculo, tais como o ICMS, o ISS e o IE (imposto sobre exportação). Incluem-se também como incidentes sobre vendas a Cofins, a Contribuição para o PIS/Pasep e as taxas que guardem proporcionalidade com o preço de venda.

- **Depreciação**

Salvo disposições especiais, constituem aplicação de capital os dispêndios relativos ao custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapassar um ano, ou cujo valor unitário de aquisição for superior a R\$ 326,61 (trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos). Nesse caso, o valor despendido deverá ser ativado, para ser depreciado ou amortizado em períodos de apuração futuros.

A depreciação de bens do ativo imobilizado corresponde à diminuição do valor dos elementos ali classificáveis, resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza ou obsolescência normal. Não podem ser objeto de depreciação os bens para os quais seja registrada quota de exaustão.

Como regra geral, a taxa de depreciação será fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar a utilização econômica do bem, pelo contribuinte, na produção dos seus rendimentos.

A IN SRF nº 162, de 1998, estabelece que a quota de depreciação a ser registrada na escrituração da pessoa jurídica, como custo ou despesa operacional, será determinada com base nos prazos de vida útil e nas taxas de depreciação constantes dos seus Anexos I (bens relacionados na Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM).

Será admitida quota acima da usualmente utilizada desde que o contribuinte comprove a adequação das quotas por ele adotadas, em função da utilização do bem em condições adversas durante determinado período.

A quota de depreciação registrável em cada período de apuração, de bens aplicados exclusivamente na exploração de minas, jazidas e florestas, cujo período de exploração total seja inferior ao tempo de vida útil desses bens, poderá ser determinada, opcionalmente, em função do prazo da concessão ou do contrato de exploração ou, ainda, do volume da produção de cada período de apuração e sua relação com a possança conhecida da mina ou com a dimensão da floresta explorada.

- **Depreciação acelerada contábil**

No caso dos bens móveis, poderão ser adotados, em função do número de horas diárias de operação, os seguintes coeficientes de depreciação acelerada sobre as taxas normalmente utilizáveis:

- a) 1,0 – para um turno de oito horas de operação;
- b) 1,5 – para dois turnos de oito horas de operação;
- c) 2,0 – para três turnos de oito horas de operação;

Para certos programas e bens especificados na legislação é permitida a depreciação acelerada incentivada. Neste caso, podem-se aplicar os coeficientes de aceleração da depreciação dos bens móveis do ativo imobilizado, em razão dos turnos de operação, conjuntamente com os

coeficientes multiplicativos concedidos como incentivo fiscal a determinados setores da atividade econômica. Portanto, não existe impedimento para que os dois regimes sejam aplicados cumulativamente, desde que atendidas as demais exigências previstas na legislação relativa a cada um deles, pois, do contrário, haveria cerceamento de um dos dois direitos.

- **Amortização**

Pode ser amortizado o capital aplicado na aquisição de direitos cuja existência ou exercício tenha duração limitada, ou de bens cuja utilização pelo contribuinte tenha o prazo legal ou contratualmente limitado, tais como:

- patentes de invenção, fórmulas e processos de fabricação, direitos autorais, licenças, autorizações ou concessões;
- investimento em bens que, nos termos da lei ou contrato que regule a concessão de serviço público, devem reverter ao poder concedente, ao fim do prazo da concessão, sem indenização;
- custo de aquisição, prorrogação ou modificação de contratos e direitos de qualquer natureza, inclusive de exploração de fundo de comércio;
- custo das construções ou benfeitorias em bens locados ou arrendados, ou em bens de terceiros, quando não houver direito ao recebimento de seu valor;

Também podem ser amortizados os custos, encargos ou despesas registrados no ativo diferido que contribuirão para a formação do resultado de mais de um período de apuração, tais como:

- a partir do início das operações, as despesas de organização pré-operacionais ou pré-industriais;
- as despesas com pesquisas científicas ou tecnológicas, inclusive com experimentação para criação ou aperfeiçoamento de produtos, processos, fórmulas e técnicas de produção, administração ou venda, se o contribuinte optar pela sua capitalização;
- as despesas com prospecção e cubagem de jazidas ou depósitos, realizadas por concessionárias de pesquisa ou lavra de minérios, sob a orientação técnica de engenheiro de minas, se o contribuinte optar pela sua capitalização;
- a partir da exploração da jazida ou mina, ou do início das atividades das novas instalações, os custos e as despesas de desenvolvimento de jazidas e minas ou de expansão de atividades industriais, classificados como ativo diferido até o término da construção ou da preparação para exploração;
- a partir do momento em que for iniciada a operação ou atingida a plena utilização das instalações, a parte dos custos, encargos e despesas operacionais registrados como ativo diferido durante o período em que a empresa, na fase inicial da operação, utilizou apenas parcialmente o seu equipamento ou as suas instalações;
- os juros durante o período de construção e pré-operação registrados no ativo diferido (inclusive os de empréstimos contraídos para financiar a aquisição ou construção de bens do ativo permanente, incorridos durante as fases de construção e pré-operacional);
- os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais, ou de implantação do empreendimento inicial, registrados no ativo diferido;
- os custos, despesas e outros encargos com a reestruturação, reorganização ou modernização da empresa, registrados no ativo diferido.

Em qualquer hipótese, o montante acumulado das quotas de amortização não poderá ultrapassar o custo de aquisição do direito ou bem ou o total da despesa efetuada, registrado contabilmente.

- **Exaustão**

Em termos contábeis, a exaustão se relaciona com a perda de valor dos bens ou direitos do ativo, ao longo do tempo, decorrentes de sua exploração (extração ou aproveitamento). No balanço, os direitos serão classificados no ativo imobilizado e deverão ser avaliados pelo custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de exaustão acumulada.

A diminuição de valor dos elementos do ativo imobilizado será registrada periodicamente nas contas de exaustão, quando corresponder à perda do valor decorrente da sua exploração, de direitos cujo objeto seja recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração. Registra-se a quota de exaustão somente sobre o custo dos direitos à exploração (aproveitamento) mineral ou florestal registrados no ativo.

Não poderá ser objeto de exaustão a exploração de jazidas minerais inesgotáveis ou de exaurimento indeterminável, como as de água mineral.

As quotas de exaustão de recursos minerais são fixadas tendo em vista o volume de produção no período e sua relação com a possança conhecida da mina ou em função do prazo de concessão;

As atividades extrativas sob licenciamento (minerais destinados ao aproveitamento imediato e *in natura*), ou sob arrendamento não comportam nenhuma das formas de exaustão, em face de não haver custo ativável de direitos minerais. Caberá, quando muito, a apropriação normal de quotas de amortização ou das despesas operacionais, conforme o caso.

A empresa de mineração apropriará como custo ou encargo, a débito do resultado do período de apuração e a crédito da conta de exaustão acumulada, o valor da quota de exaustão com base no custo de obtenção ou aquisição dos direitos ao aproveitamento dos recursos minerais, proporcionalmente à redução da possança da mina.

A legislação permite que os encargos de depreciação, amortização e exaustão possam ser registradas como custo ou despesa operacional, a critério do contribuinte. Quando houver a possibilidade de aplicação de mais de uma dessas deduções, apenas uma poderá ser escolhida pelo contribuinte.

- **Exaustão Mineral Incentivada**

De acordo com o Regulamento do Imposto de Renda, este incentivo fiscal deve atender às seguintes condições:

Art. 331. Para efeito de determinar o lucro real, as empresas de mineração cujas jazidas tenham tido início de exploração a partir de 1º de janeiro de 1980 até 21 de dezembro de 1987, poderão excluir do lucro líquido, em cada período de apuração, quota de exaustão de recursos minerais equivalente à diferença vinte por cento da receita bruta auferida nos dez primeiros anos de exploração de cada jazida e o valor computado nos termos do artigo anterior (Decreto-Lei nº 1.096, de 23 de março de 1970, art. 1º, Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art.15, § 2º, e Decreto-Lei nº 2.397, de 1987, art. 16, e § 1º, alínea "b").

§ 1º A receita bruta que servirá de base de cálculo da quota de exaustão incentivada corresponderá ao valor de faturamento dos minerais.

§ 2º O limite global de dedução abrangerá as quotas de exaustão que já tenham sido deduzidas com base na Lei nº 4.506, de 1964, e no Decreto-Lei nº 1.096, de 1970 (Decreto-Lei nº 1.779, de 26 de março de 1980, art. 2º).

§ 3º A dedução da quota de exaustão, na forma deste artigo, não prejudica o direito à dedução de quotas de depreciação e de amortização, nos termos das Subseções II a IV, respectivamente (Decreto-Lei nº 1.096, de 1970, art. 1º, § 5º).

§ 4º O benefício fiscal previsto neste artigo é assegurado (Decreto-Lei nº 2.397, de 1987, art. 16, § 1º):

I - às empresas de mineração que, em 24 de março de 1970, eram detentoras, a qualquer título, de direitos de decreto de lavra;

II - às empresas de mineração cujas jazidas tenham tido início de exploração a partir de 1º de janeiro de 1980, em relação à receita bruta auferida nos dez primeiros anos de exploração de cada jazida.

§ 5º O início do período de exploração será aquele que constar do plano de aproveitamento econômico da jazida, de que trata o Código de Mineração, aprovado pelo Departamento Nacional da Produção Mineral (Decreto-Lei nº 1.096, de 1970, art. 1º, § 1º).

Despesas financeiras

Os juros pagos ou incorridos são considerados despesas financeiras, sendo dedutíveis como custo ou despesa operacional.

Prejuízos fiscais

Os prejuízos fiscais (compensáveis para fins do imposto de renda) poderão ser compensados independentemente de qualquer prazo, observado em cada período de apuração o limite de 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado.

4.1.3.2. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) se destina ao financiamento da Seguridade Social, estando disciplinada pela lei nº 7.689/88. São contribuintes da CSLL todas as pessoas jurídicas domiciliadas no País e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto sobre a renda.

Aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ). A CSLL é determinada mediante a aplicação da alíquota de 9% (nove por cento) sobre o resultado ajustado (lucro real), presumido ou arbitrado.

A base de cálculo da CSLL é o lucro líquido do período de apuração antes da provisão para o IRPJ. As pessoas jurídicas optantes pelo lucro real anual deverão pagar a CSLL, mensalmente, sobre uma base de cálculo estimada. A base de cálculo da CSLL, quando negativa, poderá ser compensada até o limite de 30% dos resultados apurados em períodos subsequentes, ajustados pelas adições e exclusões previstas na legislação.

A CSLL será adicionada ao lucro líquido do período de apuração, antes da provisão para o imposto de renda, para efeito de determinação do lucro da exploração. O valor da CSLL não pode ser deduzido para efeito da determinação do lucro real, nem da sua própria base de cálculo. Se o valor da CSLL que for considerado como custo ou despesa, deverá ser adicionado ao lucro líquido para efeito de determinação do lucro real.

4.1.3.3. Contribuição do PIS/PASEP e Cofins

A Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS/Pasep) foi criada pela Lei Complementar no 7/70. Trata-se de uma contribuição social de natureza tributária, devida pelas pessoas jurídicas, que tem por objetivo financiar o pagamento do seguro-desemprego, bem como do abono para os trabalhadores que ganham até dois salários mínimos.

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) é uma contribuição federal, de natureza tributária, incidente sobre a receita bruta das empresas em geral, destinada a financiar a seguridade social.

Regime de incidência cumulativa

A base de cálculo para essas contribuições é o total das receitas da pessoa jurídica, sem deduções em relação a custos, despesas e encargos. Nesse regime, as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins são, respectivamente, de 0,65% e de 3%.

Estão sujeitas à incidência cumulativa as pessoas jurídicas de direito privado, e as que lhe são equiparadas pela legislação do imposto de renda, que apuram o IRPJ com base no lucro presumido ou arbitrado.

Regime de incidência não-cumulativa

O regime de incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep foi instituído pela Lei nº 10.637, de dezembro de 2002, e o da Cofins pela Lei nº 10.833, de fevereiro de 2004. O regime de incidência não-cumulativa permite o desconto de créditos apurados com base em custos, despesas e encargos da pessoa jurídica. Nesse regime, as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins são, respectivamente, de 1,65% e de 7,6%.

A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, com a incidência não-cumulativa, é o valor do faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil (Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º, §§ 1º e 2º e Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, §§ 1º e 2º).

Alíquotas reduzidas

As alíquotas do PIS e da Cofins, incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de carvão mineral destinado à geração de energia elétrica, foram reduzidas para zero por cento conforme o art. 2º da Lei nº 10.312, de 2001.

Imunidades

A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins não incidem sobre as receitas decorrentes de exportação (art. 149, § 2º, I da Constituição Federal).

Isenções

São isentas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins as receitas (IN SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, art. 45):

- a. da exportação de mercadorias para o exterior;
- b. dos serviços prestados a pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;
- c.
- d. do transporte internacional de cargas ou passageiros;
- e. de frete de mercadorias transportadas entre o País e o exterior pelas embarcações registradas no REB, de que trata o art. 11 da Lei nº 9.432, de 1997;
- f. de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior; e
- g. de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior.

Incidência na importação de bens e serviços

A MP nº 164, de 29 de janeiro de 2004, posteriormente convertida com modificações na Lei nº 10.865, de 2004, instituiu a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre a importação de bens e serviços, denominados, respectivamente, Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público Incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços (Contribuição para o PIS/Pasep - Importação) e Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social Devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior (Cofins - Importação).

As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo, das alíquotas de:

- a. 1,65%, para a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação; e
- b. 7,6 %, para a Cofins-Importação.

4.1.3.4. Contribuição para o Instituto Nacional de Seguro Social (INSS)

Além do valor pago pelo empregado, que depende de sua faixa salarial e tem como teto atual o valor de R\$3.218,90, a empresa tem que recolher, como sua contribuição para o INSS, 20% (vinte por cento) sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhes prestam serviços, independentemente de haver salários acima do teto máximo definido.

4.1.3.5. Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS)

O Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS foi instituído pela Lei 5.107/1966, sendo regido pela Lei 8.036/1990 e alterações posteriores. Todos os empregadores ficam obrigados a depositar, em conta bancária vinculada, a importância correspondente a 8% da remuneração paga ou devida, no mês anterior, a cada trabalhador, incluídas na remuneração as parcelas de que tratam os artigos 457 e 458 da CLT (comissões, gorjetas, gratificações, etc.) e a gratificação de Natal a que se refere a Lei 4.090/1962, com as modificações da Lei 4.749/1965.

Os depósitos em conta vinculada, efetuados nos termos da Lei, constituirão despesas dedutíveis do lucro operacional dos empregadores e as importâncias levantadas a seu favor implicarão receita tributável.

4.1.3.6. Outros encargos trabalhistas

- Salário-Educação: 2,5% dos salários mais adicionais
- Seguro de Acidentes: 3% dos salários mais adicionais
- Gratificação de Natal (13º salário): um salário adicional por trabalhador
- Adicional de férias: 1/3 do salário por trabalhador
- Multa por dispensa sem justa causa: 40% do saldo da conta do FGTS

4.1.3.7. Imposto Sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros (IOF)

• Operações de Crédito

A alíquota máxima é de 1,5% ao dia sobre o valor das operações de crédito. A alíquota reduzida vigente para pessoas jurídicas é:

- a. 0,00137% ao dia para pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional, em operações iguais ou inferiores a R\$ 30.000,00;
- b. 0,0041% ao dia para os demais casos.

Uma alíquota adicional de 0,38% incide sobre as operações de crédito, independentemente do prazo, para pessoas físicas ou jurídicas;

- **Operações de câmbio**

A alíquota máxima é de 25%. Sobre o valor ingressado no País, decorrente de ou destinado a empréstimos em moeda com os prazos médios mínimos de até noventa dias, aplica-se uma alíquota reduzida de 5,38%. Nas operações de câmbio relativas ao pagamento de importação de serviços a alíquota é de 0,38%. Nas de operações de câmbio para ingresso de recursos no País, realizadas por investidor estrangeiro, a partir de 17 de março de 2008, para aplicação no mercado financeiro e de capitais, excetuadas as operações com ações a alíquota é de 1,50%.

- **Operações de seguro**

Nas operações de seguro a alíquota é de 25%. No caso de operações de resseguro, de seguro obrigatório vinculado a financiamento de imóvel habitacional, realizado por agente do Sistema Financeiro de Habitação, de seguro de crédito à exportação e de transporte internacional de mercadorias, de seguro aeronáutico e de seguro de responsabilidade civil pagos por transportador aéreo e nas operações em que o valor dos prêmios seja destinado ao custeio dos planos de seguro de vida com cobertura por sobrevivência a alíquota é zero.

- **Operações Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários**

A alíquota máxima é de 1,5% ao dia, podendo ser reduzida até zero.

- **Operações com Ouro Ativo Financeiro ou Instrumento Cambial**

A alíquota é de 1%.

4.1.3.8. ICMS

O ICMS é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. Trata-se assim, de um imposto sobre o valor adicionado.

O ICMS integra sua própria base de cálculo, de modo que sua alíquota efetiva é mais alta do que a alíquota nominal². Também incorpora um mecanismo de autofiscalização, pela adoção do método de crédito fiscal, uma vez que o contribuinte recolhe a diferença entre o imposto total devido na operação ou prestação e o total de crédito do imposto recolhido nas operações ou prestações anteriores.

Com a extinção do IUM, que dava um tratamento especial às exportações, e a inclusão da mineração no campo de incidência do ICMS, vários convênios foram firmados entre os Estados, por intermédio do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), com o objetivo de adequar a nova situação, de incidência de uma alíquota de 13% de ICMS sobre as exportações de bens minerais, à situação anterior sob vigência do IUM (Brasil. DNPM, 2000).

Na maioria dos casos não era possível o repasse do ICMS para os consumidores quando ocorria exportação de bens minerais, que tinham que absorver este encargo. Como usualmente os países que adotam uma tributação sobre o valor adicionado isentam as exportações desse tributo, havia uma desvantagem para os produtores brasileiros que só foi resolvida com a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, conhecida como Lei Kandir.

² A aplicação de uma alíquota interna de 17% é equivalente a uma alíquota efetiva de 20,48% sobre o valor da operação (V), sem inclusão do imposto na base de cálculo: $ICMS=0,17(V + ICMS)$, donde $ICMS = 0,2048V$.

A Lei Kandir isentou as exportações de minerais do pagamento de ICMS:

Art. 3º. O imposto não incide sobre:

.....
II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semielaborados, ou serviços;
.....

Ela também deu direito a crédito tributário às mercadorias entradas no estabelecimento para integração ou consumo em processo de produção de mercadorias industrializadas, inclusive semielaboradas, quando destinadas à exportação e, portanto, isentas do pagamento de ICMS. Esse último ponto atendeu ao que estabelece o Art. 155, II da Constituição, para que não ocorra o que está previsto para a alínea *b* desse inciso, que determina a anulação do crédito relativo às operações anteriores no caso de isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação.

Outro ponto esclarecido diz respeito ao crédito do ICMS relativo a mercadorias entradas para uso ou consumo, que não era reconhecido por todos os Estados:

Art. 19. O imposto é não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadoria ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadorias, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

A partir dessa lei geral, cada Estado instituiu o tributo por lei ordinária, o chamado regulamento do ICMS (RICMS), que é uma consolidação de toda a legislação sobre o ICMS vigente no Estado, e é aprovada por Decreto do Governador.

A Lei Kandir causou perdas importantes na arrecadação de impostos estaduais. Para cobrir essas perdas, existe um sistema de compensação feito com recursos da União.

Alíquotas

Operações e prestações internas

A alíquota geral é de 17%; há Estados que cobram 18% como alíquota geral. Dependendo da essencialidade das mercadorias e dos serviços (Art. 155, § 2º, III), os Estados têm estabelecido outras alíquotas em situações especificadas na legislação. Alguns exemplos das alíquotas aplicadas pelos Estados são indicados a seguir³:

- Minas Gerais: 4%, 7%, 12%, 18%, 25% e 30%;
- Bahia: 7%, 12%, 17%, 25%, 38%;
- São Paulo: 7%, 12%, 18% e 25%.

- Operações e prestações interestaduais

A alíquota geral é de 12%, de acordo com a Resolução nº 22/89, do Senado Federal. Para as operações e prestações com origem nos Estados das Regiões Sul e Sudeste e destinadas às Regiões Nordeste, Norte e Centro-Oeste e ao Espírito Santo, a alíquota é reduzida para 7%. Cabe ao Estado da localização do destinatário da mercadoria ou serviço a diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

³ <http://www.fiscosoft.com.br> (Acesso em 28/04/2009).

- Importações: 17%
- Exportações: São isentas as exportações de bens minerais

4.1.3.9. Compensação Financeira pela Exploração dos Recursos Minerais (CFEM)

Ao tempo em que extinguiu o IUM, a Constituição Federal de 1988 estabeleceu que:

Art. 20. São bens da União:

.....
IX – os recursos minerais, inclusive os do subsolo;
.....

§ 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 do 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.

Apesar de assegurar uma participação no resultado da exploração ou, como alternativa, uma compensação financeira por essa exploração, a legislação ordinária que tratou do assunto ignorou a participação no resultado e regulamentou, para os recursos minerais, a compensação financeira por sua exploração.

A Lei nº 7.990, de 28/12/1989, em seu art. 6º, diz que “a compensação financeira pela exploração dos recursos minerais, para fins de aproveitamento econômico, será de até 3% (três por cento) 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”.

O faturamento líquido para cálculo da CFEM foi definido pela Lei nº 8.001, de 13/13/1990, como sendo o total das receitas de vendas, excluídos os tributos incidentes sobre a comercialização do produto mineral (ICMS, COFINS, PIS), as despesas de transporte e as de seguro. No caso de substâncias minerais extraídas sob regime de permissão de lavra garimpeira, o valor da CFEM será pago pelo primeiro adquirente.

O Decreto nº 1, de 11/01/1991, em seu art. 14, define que a atividade de exploração mineral é a retirada de substâncias minerais da jazida, mina, salina ou outro depósito mineral para fins de aproveitamento econômico. O mesmo artigo desse decreto diz que os processos de beneficiamento são essencialmente aqueles que não resultem em descaracterização mineralógica das substâncias minerais processadas ou não impliquem sua inclusão no campo de incidência do IPI.

Fato gerador

O fato gerador da CFEM é a saída por venda do produto mineral das áreas da jazida, mina, salina ou de outros depósitos minerais de onde provém, sempre após a última etapa do processo de beneficiamento adotado e antes de sua transformação industrial (Decreto nº 1, art. 15). Também é considerado fato gerador a transformação industrial do produto mineral ou seu consumo por parte do minerador.

Base de cálculo

A CFEM é calculada sobre o faturamento líquido, conforme definido acima. Quando não ocorre a venda porque o bem mineral é consumido, transformado ou utilizado pelo próprio minerador, considera-se como valor, para efeito de cálculo da CFEM, a soma das despesas diretas e indiretas ocorridas até o momento de utilização do produto mineral.

Alíquotas

- Minério de alumínio, manganês, sal-gema e potássio: 3%;
- Ferro, fertilizante, carvão e demais substâncias; 2%;
- Pedras preciosas, pedras coradas lapidáveis, carbonados e metais nobres: 0,2%;
- Ouro: 1% quando extraído por empresas mineradoras, isentos os garimpeiros.

Distribuição dos recursos arrecadados

- 12% para órgãos da União (DNPM, IBAMA, MCT);
- 23% para o Estado onde for extraída a substância mineral;
- 65% para o município produtor.

Administração

De acordo com a Lei nº 8.876/94, é do DNPM a competência para baixar normas e fiscalizar a arrecadação da CFEM.

Aplicação dos Recursos⁴

Os recursos originados da CFEM não poderão ser aplicados em pagamento de dívida ou do quadro de pessoal permanente da União, dos Estados e do Distrito Federal, e dos Municípios. As receitas deverão ser aplicadas em projetos que, direta ou indiretamente, revertam em prol da comunidade local, na forma de melhoria da infraestrutura, da qualidade ambiental, da saúde e da educação.

Comparação com o IUM

Embora o IUM fosse um imposto, enquanto a CFEM não é considerada como tal, ambos têm a natureza de um royalty ad valorem, embora o IUM também pudesse ser um royalty específico nos casos de pautação. Dessa forma, tanto o IUM como a CFEM têm as vantagens e desvantagens resultantes da cobrança de royalties. As principais vantagens dos royalties específicos e ad valorem são a relativa simplicidade e estabilidade da receita. Por outro lado, são insensíveis a variações nos custos e à rentabilidade das empresas, podendo resultar em lavra seletiva e inviabilizar o aproveitamento de minas marginais.

As principais diferenças entre o IUM e a CFEM são:

- o IUM tinha alíquotas mais elevadas do que a CFEM, mas era único e dedutível do ICM e do IPI;
- o IUM tinha alíquotas menores para as substâncias minerais exportadas, em comparação com aquelas destinadas ao mercado interno;
- o IUM era destinado principalmente aos Estados (70%).

4.1.3.10. Outros encargos

- **Participação do superficiário**

É garantida ao superficiário (proprietário do solo), nos regimes de concessão e licenciamento, participação nos resultados da lavra, caso ele não seja o próprio minerador. Essa participação é de 50% do valor apurado para a CFEM, conforme estabelecido pela legislação (Lei nº 8.901/94).

⁴ <http://www.dnpm.gov.br/conteudo.asp?IDSecao=60> (Acesso em 01.05.2009).

- **Taxa anual por hectare**

Os titulares de alvarás de pesquisa devem realizar pagamentos anuais de 1 UFIR por hectare da área objeto da autorização de pesquisa, passando essa taxa para 1,5 UFIR no caso de renovação do alvará (Lei nº 9.314/96 e Portaria MME nº 503, de 28/12/199).

Com a extinção da UFIR em outubro de 2000, os valores da taxa anual por hectare foram transformados em reais, sendo os valores vigentes atualmente de R\$1,90/ha, e R\$2,87/ha no caso de renovação do alvará.

A taxa é devida até a entrega do relatório de pesquisa ao DNPM.

4.2. A carga tributária

4.2.1. Resumo dos tributos incidentes

A tabela abaixo apresenta um resumo dos tributos e encargos incidentes sobre a mineração, conforme descrito, mostrando os casos em que há tratamento diferenciado para as exportações.

RESUMO DOS TRIBUTOS E ENCARGOS INCIDENTES SOBRE A MINERAÇÃO
TABELA 1

Tributo ou encargo	Alíquota ou valor pago	
	Mercado interno	Exportações
IRPJ	15% sobre o lucro real mais adicional de 10% sobre a parcela que exceder R\$20.000,00 mensais	Mesma
CSLL	9% sobre o lucro líquido antes da provisão para o IRPJ	Mesma
PIS/Pasep não-cumulativo	1,65% sobre o total das receitas auferidas	Imunes
Cofins não-cumulativa	7,6% sobre o total das receitas auferidas	Imunes
IOF	Variáveis, conforme a operação	Mesmas
ICMS	17% ou 18% nas operações internas; 7% ou 12% nas operações interestaduais	Não-incidência
INSS	20% do total das remunerações pagas	Mesma
FGTS	8% das remunerações pagas	Mesma
Salário-Educação	2,5% dos salários mais adicionais	Mesma
Seguro de Acidentes	3% dos salários mais adicionais	Mesma
Gratificação de Natal	Um salário adicional por trabalhador	Mesmo valor
Adicional de férias	1/3 do salário	Mesmo valor
Multa por dispensa sem justa causa	40% do saldo da conta do FGTS	Mesmo valor
CFEM	0,2% a 3%, dependendo da substância mineral	Mesmas
Participação do superficiário	50% da CFEM	Mesma
Taxa anual por hectare	R\$1,90/há; R\$2,87 na renovação do Alvará	Mesmos valores

4.2.2. A carga tributária no Brasil

A carga tributária é definida como a relação percentual entre o total de tributos arrecadados e o PIB. De acordo com os dados do IBGE, a carga tributária bruta no Brasil vem crescendo nas últimas décadas, passando de 14,42 em 1950 para 33,83 em 2005, como pode ser visto na Tabela 2.

CARGA TRIBUTÁRIA BRUTA NO BRASIL (% DO PIB)
TABELA 2

Ano	Carga Tributária
1950	14,42
1960	17,41
1970	25,98
1980	24,41
1990	29,60
2000	30,36
2001	31,87
2002	32,35
2003	31,90
2004	32,82
2005	33,83

Fonte: IBGE⁵

A carga tributária no Brasil, além de vir crescendo ao longo do tempo, encontra-se atualmente em nível relativamente elevado em comparação com outros países, especialmente na América Latina. Em 2004, entre todos os países da América Latina, apenas o Brasil, a Argentina e o Uruguai tinham carga tributária superior a 20%; apenas o Brasil tinha carga tributária superior a 30%⁶. Estudo divulgado em maio de 2009 pela CEPAL (Comisión Económica para América Latina) mostra que a carga tributária evoluiu para 36% no Brasil, 29% na Argentina, 24% no Uruguai, 21% no Chile, 17% no Peru, 12% no México⁷. A Tabela 3 mostra os valores da carga tributária, em países selecionados fora da América Latina, para o ano de 2004.

CARGA TRIBUTÁRIA EM PAÍSES SELECIONADOS, 2004
TABELA 3

País	Carga Tributária (% do PIB)
Suécia	50,7
França	43,7
Itália	42,2
Reino Unido	36,1
Espanha	35,1
Alemanha	34,6
Canadá	33,0
Austrália	31,5
Estados Unidos	25,5
Japão	25,0
Coreia	24,6

Fonte: http://images.forbes.com/media/2006/05/Overall_Tax_Burden_Government_Spending.pdf, Acesso em 06.05.2009)

⁵ http://www.ibge.gov.br/series_estatisticas/exibedados.php?idnivel=BR&idserie=SCN15 (Acesso em 28.04.2009)

⁶ http://www.eclac.org/redima/noticias/paginas/0/22770/Rd2005CA_JuanCarlosGomez.ppt#261,17 (Acesso em 06.07.2009)

⁷ <http://elacontecer.com.uy/3683-terceros-en-presion-tributaria-y-en-menor-exposicion-a-la-crisis.html> (Acesso em 06.07.2009).

4.2.3. A carga tributária na mineração

Os dados disponíveis sobre a carga tributária no Brasil são agregados, não permitindo sua determinação para setores específicos como a mineração. O mesmo comumente ocorre com outros países. Para superar essa dificuldade, uma das metodologias adotadas nos estudos comparativos quantitativos consiste na utilização de modelos de projetos mineiros, aplicando sobre eles a tributação específica de diferentes países, mantendo as demais variáveis constantes, de modo que apenas os efeitos da tributação sejam comparados. Esses estudos são pouco frequentes, dada a grande dificuldade de se dispor de conhecimento detalhado dos regimes tributários dos diferentes países, que variam não apenas nas espécies de tributos, mas nos detalhes de sua aplicação. Considerando as limitações dos modelos e a complexidade dos diferentes sistemas tributários, é conveniente considerar os resultados obtidos com certa cautela.

Na avaliação da posição competitiva do Brasil, e de sua evolução, quatro estudos serão considerados, dois realizados no final da década de 90 e dois recentes.

Conforme pode ser verificado abaixo, a posição do Brasil no final da década de 90, de acordo com os estudos mencionados, não era desfavorável (Brasil. DNPM, 2000):

“MACKENZIE (1998) analisou a competitividade dos sistemas tributários de dez países da América do Sul. A metodologia utilizada consistiu no estudo do impacto da aplicação dos regimes tributários desses países sobre a realização da riqueza potencial em 57 jazidas de metais básicos e preciosos descobertos no Chile desde 1970. Os resultados foram também comparados com os proporcionados pela aplicação da mesma metodologia em quatro estados australianos e quatro províncias canadenses.

Os resultados obtidos para as 57 jazidas, sem considerar a tributação foram:

- taxa de retorno média: 25%;
- valor presente líquido médio (taxa mínima de atratividade de 10%): US\$ 125 milhões por depósito econômico;
- receitas de exportação esperadas: US\$ 92,5 bilhões.

Depois da tributação, 46 depósitos permaneceram econômicos no Brasil (segundo lugar entre os 10 países da América do Sul). A taxa média de rentabilidade no País ficou em 22% com a tributação (segundo lugar), e o valor presente líquido em US\$116 milhões (primeiro lugar). O Brasil teve a mais baixa carga tributária efetiva, com 39%.

Considerando-se a Austrália e o Canadá, na comparação do número de depósitos econômicos depois da tributação, o Brasil superou todos os Estados australianos e a Colúmbia Britânica, estando na mesma posição de Manitoba, Ontário e Quebec. Quanto ao valor presente líquido médio, ele foi superior ao de todos os Estados australianos e províncias canadenses. A carga tributária efetiva no Brasil foi inferior à de todos esses mesmos Estados e províncias (em todos, acima de 50%).

O segundo estudo foi realizado por ALBAVERA et alii, que analisaram os investimentos em mineração na América Latina da década de 1990. Eles tomaram, como base de comparação dos sistemas tributários, o modelo formulado pelo Institute for Global Resources Policy and Management, da Colorado School of Mines, dos Estados Unidos. Esse modelo consistiu na criação de dois projetos hipotéticos, um de cobre e outro de ouro, sobre os quais foi aplicada a tributação vigente em 23 países, verificando-se o efeito dessa tributação sobre a taxa interna de retorno dos projetos.

A tabela abaixo contém os resultados obtidos, mostrando que os regimes tributários vigentes na Argentina, Bolívia, Brasil, Chile, México e Peru são competitivos internacionalmente. O Brasil ficou em 11º lugar no caso do ouro e em 13º no caso do cobre, acima da Austrália, Canadá e Estados Unidos.

Tabela 3 Taxas internas de retorno para projetos-modelo

Projeto Modelo de Ouro		Projeto Modelo de Cobre	
País	Taxa de retorno (%)	País	Taxa de retorno (%)
1. Chile	21,0	1. Chile	16,8
2. Argentina	18,1	2. México	15,3
3. Filipinas	16,9	3. Argentina	15,1
4. México	16,6	4. Etiópia	15,1
5. Peru	16,0	5. Indonésia	14,5
6. Indonésia	15,8	6. Groenlândia	13,9
7. Suécia	15,8	7. África do Sul	13,8
8. África do Sul	15,8	8. Suécia	13,8

9. Groenlândia	15,5	9. Bolívia	13,7
10. Namíbia	14,9	10. Peru	13,2
11. Brasil	14,7	11. Gana	12,7
12. Etiópia	14,2	12. Papua-Nova Guiné	12,7
13. Gana	14,0	13. Brasil	12,2
14. Bolívia	13,7	14. Namíbia	12,3
15. Papua-Nova Guiné	13,6	15. Filipinas	12,1
16. Austrália	12,3	16. Austrália	11,8
17. Canadá	11,7	17. Estados Unidos	11,8
18. Tanzânia	10,1	18. Canadá	11,2
19. Cazaquistão	10,0	19. Tanzânia	9,8
20. Estados Unidos	9,9	20. Cazaquistão	9,5
21. Índia	7,9	21. Índia	8,6
22. China	-3,2	22. China	4,7
23. Usbequistão	-10,0	23. Usbequistão	4,5

Fonte: ALBAVERA et alii, p.37.”

Dois estudos recentes chegam a conclusões divergentes. Eles foram feitos por ERNST&YOUNG (ERNST&YOUNG, 2008), e pelo Fraser Institute (Fraser Institute, 2009).

• ERNST&YOUNG

No estudo completo realizado por ERNST&YOUNG, foi feita uma análise comparativa dos principais tributos e contribuições incidentes sobre as atividades das empresas de mineração no mundo. Para isso, foi considerado, como modelo, uma empresa cuja receita, em sua totalidade, era oriunda da extração de minérios. Foram então construídos cenários, tomando como variáveis o país, o tipo de mineral, o faturamento, a margem de lucro e a proporção de vendas para o mercado interno e para o exterior.

Os resultados parciais, apresentados no trabalho referenciado, mostram a situação relativa do Brasil para o seguinte cenário: margem de lucro de 30%; exportações conforme observadas no País; faturamento simulado conforme o bem mineral. Foram considerados como impostos ou encargos os royalties (CFEM e participação do proprietário do solo), imposto de renda⁸ e o IVA (ICMS, PIS e COFINS). Os resultados obtidos são resumidos na tabela abaixo.

CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL PARA BENS MINERAIS SELECIONADOS
TABELA 4

Bem Mineral	Carga Tributária (%)	Posição relativa entre os países analisados
Bauxita	35,14	2º
Carvão mineral	40,10	2º
Caulim	15,35	2º
Cobre	26,92	1º
Fosfato	40,10	1º
Potássio	41,60	1º
Manganês	24,11	2º
Minério de ferro	19,70	3º
Níquel	31,48	1º
Ouro	17,89	2º
Rochas ornamentais	30,95	1º
Zinco	40,10	1º

Fonte: ERNST&YOUNG, 2008.

⁸ Não está explicitado se a CSLL está incluída, embora isso provavelmente aconteça.

Os resultados desse estudo são extremamente desfavoráveis ao Brasil. Uma análise detalhada desses resultados é feita pelo Grupo de Trabalho instituído pela Portaria 220 MME/SGM (Brasil. SGM, 2008). De acordo com esse Grupo de Trabalho, foram encontrados problemas metodológicos para todos os tributos e encargos analisados (royalties, IVA⁹ e IRPJ), e também nas alíquotas adotadas para o cálculo da carga tributária de outros países.

Adicionalmente, podem-se fazer duas observações. Como o ICMS, PIS, COFINS e CFEM são dedutíveis na apuração do imposto de renda, sua maior ou menor incidência afeta o lucro tributável e, conseqüentemente, a carga tributária do imposto de renda. Com essa variação, para que o lucro tributável fosse mantido constante, como estabelecido no estudo, seria necessário um ajuste nas demais deduções, cujo principal componente são os custos, o que não parece realista.

Não foram consideradas as possibilidades de repasse dos impostos indiretos¹⁰. Como eles são repassados em maior ou menor intensidade para os compradores, dependendo o repasse das elasticidades da demanda e da oferta, somente a parte que não foi repassada se constitui em ônus efetivo para a empresa vendedora. Como, no caso da mineração, geralmente é baixa a elasticidade da demanda no curto prazo, isso facilita o repasse de impostos e encargos como ICMS, PIS, COFINS e CFEM.

- **Fraser Institute**

Para avaliação da competitividade ou atratividade de diferentes jurisdições¹¹, uma metodologia completamente diferente daquela utilizada nos trabalhos acima mencionados é utilizada pelo Fraser Institute.

Desde 1997 o Fraser Institute vem fazendo uma pesquisa anual junto às empresas de mineração, de exploração mineral, de consultoria para avaliar de que modo as políticas governamentais (inclusive tributação) e o potencial mineral afetam as decisões de realizar novos investimentos em exploração.

Os resultados da última pesquisa são apresentados na *Fraser Institute Annual Survey of Mining Companies 2008/2009*. A pesquisa abrange a resposta de 658 empresas de exploração, desenvolvimento e outras atividades afins à mineração, em âmbito mundial. Os resultados da pesquisa sintetizam a opinião de executivos e de gerentes de exploração, tanto de empresas de mineração como de consultoria.

Os resultados são apresentados em índices. Para os propósitos deste trabalho, dois deles têm maior relevância. O Índice de Potencial da Política Governamental (*Political Potential Index*) é um índice composto, que avalia os efeitos sobre a exploração mineral causados pelas políticas governamentais em 71 jurisdições englobadas na pesquisa. O Índice do Potencial Mineral Atual (*Current Mineral Potential Index*) é baseado nas respostas que foram dadas para a questão de saber se o potencial mineral da jurisdição, nas condições atuais da política da política governamental da jurisdição, encoraja ou desencoraja a exploração.

A posição do Brasil nessa pesquisa é sintetizada na tabela a seguir.

⁹ O IVA inclui o ICMS, o PIS e a COFINS não-cumulativos.

¹⁰ A questão do repasse dos impostos diretos é controversa.

¹¹ São consideradas jurisdições os países, os estados (no caso da Austrália e dos Estados Unidos) e as províncias (no caso do Canadá).

ATRATIVIDADE DOS INVESTIMENTOS EM EXPLORAÇÃO MINERAL NO BRASIL
TABELA 5

Índice	Pontuação do Brasil	Posição Relativa ¹²
Policy Potential Index ¹³	47.1	39
Current Mineral Potential Index ¹⁴	0,79	21

Fonte: Fraser Institute, 2009.

A pesquisa mostra que o Brasil ocupa uma posição intermediária entre as jurisdições incluídas na pesquisa, tanto em relação à política governamental como em relação ao potencial geológico, sendo este último bem mais favorável.

Com relação ao regime tributário, incluído entre os fatores definidores da atratividade da política governamental, a posição do Brasil não é desfavorável. O País ficou na 24^a posição entre as 71 jurisdições, e apenas um pouco mais de 30% das repostas indicaram que o regime tributário brasileiro constitui empecilho para a realização de investimentos, sendo que a quase totalidade dessas respostas classificou o empecilho como de pouca intensidade. Em nenhuma das respostas foi dito que um investimento não seria realizado no Brasil em consequência da tributação. Ficaram em posição pior que o Brasil, entre outras, jurisdições como Ontário, Vitória, Colúmbia Britânica, Queensland, Irlanda, Indonésia, África do Sul, Novo México, China, Argentina, Índia e Rússia.

4.3. Perspectivas de mudança

O sistema tributário brasileiro tem sido considerado complexo (acarretando custo elevado tanto para a fiscalização pelo governo como para o cumprimento das normas tributárias pelos contribuintes), em certos aspectos regressivo, propício à sonegação. Proposição visando a sua reforma já foi apresentada na década de noventa, por intermédio da Proposta de Emenda à Constituição n^o 175/95, que não foi aprovada. Em 2008, o assunto foi retomado com a apresentação, por iniciativa do Poder Executivo, da PEC-233/2008.

Em sua forma original, a PEC-233/2008 tinha como pontos principais:

- a criação de um imposto sobre o valor adicionado federal (IVA-F), que unificaria as contribuições sociais PIS, COFINS e CIDE-Combustíveis;
- a extinção e incorporação da CSLL ao IRPJ;
- a redefinição do mecanismo de repartição das receitas tributárias;
- a instituição de um novo ICMS, que passaria a ter uma legislação única, com alíquotas uniformes, e que seria cobrado no destino do produto;
- a extinção do Salário-Educação e redução da contribuição patronal para a Previdência Social.

O relator da PEC-233/2008 apresentou substitutivo à proposta original, aprovado pela Comissão Especial de Reforma Tributária em novembro de 2008. Cabe agora ao Plenário apreciar a matéria, que tramita em conjunto com a PEC 31-A/2007, também referente ao tema.

Há grandes divergências, tanto da parte dos entes federativos envolvidos como da parte de analistas diversos, sobre a capacidade da reforma proposta, da forma como ela se encontra, de atingir os objetivos de simplificação e racionalização do sistema tributário nacional. De qualquer forma, se aprovada, trará mudanças importantes para o sistema tributário, ao qual estão submetidas as atividades de mineração.

¹² Posição do Brasil na relação das 71 jurisdições incluídas na pesquisa.

¹³ O índice varia entre 0 e 100.

¹⁴ O índice varia entre 0 e 1.

5. O cenário mundial

5.1. Características gerais

A política mineral, da qual a política tributária adotada para a mineração faz parte, muda ao longo do tempo em decorrência de circunstâncias diversas. Ao longo do século XX, podem ser identificados períodos com características gerais bem definidas (Braz, 1988). Na primeira metade do século, havia pouca interferência do governo nas atividades de mineração e a tributação era reduzida. O período entre 1945 e 1960 foi de transição, tendo início o processo de mudança que tinha como um dos fatores importantes a independência conquistada por muitos países. No período de 1960 a 1980 essas mudanças se acentuaram, tendo atingido o auge na década de 70. Houve a afirmação inequívoca das Nações Unidas da soberania dos países sobre seus recursos naturais, aumentou a atuação de empresas estatais na mineração, os royalties¹⁵ perderam importância em relação aos impostos baseados no lucro e na rentabilidade. Isso não significou o desaparecimento dos royalties, mas a incidência conjunta com outros tributos.

Desde então prosseguiu o processo de modificações, com dezenas de países alterando suas legislações minerais e os sistemas tributários aplicáveis à mineração. Essas modificações têm como componente fundamental a busca, pelos governos, de um equilíbrio entre o desejo de atrair investimentos para o setor e o desejo de assegurar maiores benefícios para o país pela extração dos recursos minerais.

Nos últimos anos, o que se pode constatar é 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.

Os royalties variam de país para país, sendo diferentes na forma, e variando conforme o tipo de mineral, a escala de produção, as alíquotas e as deduções permitidas, o nível de preços. Não surpreende, portanto, que seja extremamente difícil fazer comparações entre países, ainda mais que o mesmo ocorre com os regimes de incidência geral.

Apesar disso, existem similaridades tributárias no contexto mundial, pelo menos em suas características mais gerais:

- Incidência do regime tributário geral sobre a mineração;
- Incidência de imposto de renda
- Incidência de imposto sobre o valor adicionado ou sobre consumo, com isenção das exportações;
- Incidência de imposto de importação;
- Incidência de imposto sobre a propriedade;
- Incidência de imposto ou encargo específico sobre a mineração.

5.2. Semelhanças e diferenças com o modelo brasileiro

O sistema tributário no Brasil está, em linhas gerais, alinhado com o resto do mundo, adotando todos os impostos ou encargos listados acima. No entanto, como já foi dito, é necessário ter cautela nas comparações, dadas as variações possíveis, mesmo para o mesmo tipo de imposto.

O grande número de contribuições sociais diferencia o modelo brasileiro, incidindo tanto sobre as vendas como sobre o lucro tributável pelo imposto de renda. Quanto à CFEM, suas alíquotas não estão desalinhadas com relação a outros países, embora seja sempre necessário lembrar a necessidade de inclusão da participação do superficiário, o que eleva o ônus para o minerador em 50%.

¹⁵ Royalty é a denominação genérica para os tributos ou encargos de incidência específica sobre a mineração.

5.3. Aspectos principais da tributação em países selecionados

5.3.1. Austrália¹⁶

- **Imposto sobre a renda de pessoas jurídicas**

A alíquota é de 30%, antes da distribuição dos dividendos.

- **Imposto sobre bens e serviços (GST)**

O imposto incide em múltiplos estágios, com alíquota de 10% para a maioria dos bens e serviços consumidos ou utilizados na Austrália. Trata-se de um imposto sobre o valor adicionado, cobrado pelo sistema de crédito fiscal, sendo dedutível do imposto de renda. A receita do imposto é distribuída entre os Estados. As exportações são isentas.

Além desses, existem, entre outros, imposto sobre a renda de pessoas físicas, impostos sobre a propriedade, imposto especial sobre o consumo, impostos sobre a folha salarial.

- **Royalties¹⁷**

Na Austrália, os Estados têm autonomia para determinar os royalties incidentes sobre a mineração. Na maioria dos casos, são cobrados royalties ad valorem e específicos, dependendo do bem mineral, e variáveis conforme o Estado.

Em Queensland, por exemplo, é facultada a escolha, para certos bens minerais, entre uma alíquota fixa de 2,7% e uma alíquota variável entre 1,5% e 4,5%. A partir de 2011 somente a alíquota variável será aplicada. No caso do carvão, há uma cobrança progressiva. Para um preço de até 100 dólares australianos, a alíquota é de 7%; quando o preço ultrapassa esse valor, incide, sobre o excedente, uma alíquota de 10%.

Somente no Northern Territory se aplica um regime de cobrança de royalties baseado no lucro, sendo a base de cálculo o valor líquido da produção. Os primeiros 50 mil dólares estão isentos da tributação.

5.3.2. Canadá¹⁸

O sistema tributário no Canadá é bastante complexo, principalmente em consequência da autonomia que gozam as províncias e territórios na determinação de sua própria tributação. Além disso, diferentemente da maioria dos países, no Canadá a tributação específica da mineração não é atribuição do governo central, e sim das províncias e territórios.

- **Imposto sobre a renda de empresas**

Tanto o governo federal como as províncias e territórios cobram imposto sobre a renda das empresas.

Para o imposto federal, a alíquota em 2009 é de 19%. Os prejuízos podem ser compensados em até 20 anos seguintes e em até três anos passados. A depreciação geralmente é feita pelo método do saldo declinante (*declining balance*)¹⁹, com a taxa de depreciação variando de acordo com o bem. Dividendos, juros e royalties estão sujeitos a retenção na fonte de 25%. As

¹⁶ http://ato.gov.au/content/downloads/BUS25193n1908_o6_08.pdf, (Acesso em 06.05.2009)

¹⁷ <http://www.minterellison.com/public/conect/Internet/Home/Legal+Insights/Articles/A-ERU3+mining+royalties+overview> (Acesso em 09.05.2009)

¹⁸ <http://www.cra-arc.gc.ca> (Acesso em 08.05.2009)

¹⁹ Nesse método, a depreciação é mais elevada no primeiro ano, declinando progressivamente nos anos subsequentes.

empresas de mineração podem se beneficiar de deduções especiais como *Capital Cost Allowance*, *Canadian Exploration Expense*, *Canadian Development Expense* e *Resource Allowance*.

No caso das províncias e territórios, geralmente há duas alíquotas: uma mais baixa para casos especiais definidos pela legislação, e uma mais alta para os demais casos. As alíquotas mais baixas, dependendo da província ou território, variam entre 1% e 5%; as alíquotas mais altas variam entre 11% e 16%.

- **GST/HST e PST (Impostos sobre bens e serviços)**

Imposto federal sobre o valor adicionado, o GST incide sobre o valor das compras, com alíquota, a partir de janeiro de 2008, de 5%. Três províncias têm acordo com o governo federal, sendo então cobrado o HST (imposto harmonizado), com alíquota de 13%, sendo que 5% ficam com o governo federal e 8% vão para as províncias.

Todas as províncias, exceto Alberta, também têm impostos sobre as vendas (PST). As alíquotas variam entre 5% e 10%. Os três territórios não cobram imposto sobre as vendas.

- **Impostos sobre a mineração**

São impostos cobrados pelas províncias, sendo diferentes para cada uma delas. Em Alberta existe cobrança de royalty específico para certos bens minerais, mas, de forma geral, são cobrados impostos sobre o valor da produção, sobre receita líquida, sobre o lucro, entre outros. Em cada caso existe uma definição diferente sobre o que consiste a base de cálculo, havendo deduções permitidas para cada situação. É freqüente a existência de uma tributação em dois estágios (*two-tier mining tax*).

Como exemplo, na Colúmbia Britânica²⁰ o imposto é cobrado de forma individual para cada mina, em dois estágios, sendo que, no primeiro, uma alíquota de 2% incide sobre as receitas correntes líquidas (*net current proceeds*) e, no segundo, uma alíquota de 13% incide sobre a receita líquida (*net revenue*). O que for pago no primeiro estágio é dedutível no segundo.

5.3.3. Chile

- **Impostos Indiretos²¹**

- Imposto sobre vendas e serviços

Trata-se de um imposto sobre o valor adicionado, incidindo sobre a venda de bens e a prestação de serviços, efetuadas por empresas comerciais, industriais, de mineração e de serviços. A partir de outubro de 2003 a alíquota é de 19%. O imposto sobre vendas e serviços não incide sobre as exportações.

O montante devido por cada contribuinte é a diferença entre o total do imposto incidente sobre as vendas ou prestações de serviços realizadas durante o mês e o crédito fiscal relativo às compras feitas ou aos serviços utilizados.

A tarifa média para as importações é de 6,33%.

- Outros impostos indiretos

- Imposto sobre combustíveis

- Imposto sobre atos jurídicos (timbres e selos)

²⁰ http://www.pwc.com/ca/eng/ins-sol/publications/cmt_0507.pdf (Acesso em 08.05.2009)

²¹ http://www.sii/aprenda_sobre_impuestos/impuestos/impuestos_indirectos.htm (Acesso em 03.05.2009)

- **Impostos diretos**²²

- Imposto de Renda de Primeira Categoria

O Imposto de Renda de Primeira Categoria incide sobre as rendas provenientes do capital, obtidas, entre outras, por empresas comerciais, industriais, de mineração e de serviços, apuradas com base em escrituração contábil. A alíquota, a partir de 2004, é de 17%.

Os contribuintes dos setores agrícola, mineiro e de transporte podem ser tributados com base na renda presumida, nos termos definidos em lei.

As empresas estatais devem pagar, adicionalmente ao Imposto de Primeira Categoria, um imposto especial de 40% sobre as rendas geradas.

A tributação definitiva é devida pelos proprietários, sócios ou acionistas das empresas, constituindo o Imposto de Primeira Categoria, que pagam estas últimas, um crédito contra o Imposto Global Complementar ou o Imposto Adicional que afeta as pessoas físicas acima indicadas.

- Imposto Único de Segunda Categoria

Incide sobre soldos, salários e pensões.

- Imposto Global Complementar

Trata-se de um imposto pessoal, global, progressivo e complementar devido anualmente pelas pessoas físicas.

- Imposto Adicional

Incide sobre as pessoas físicas ou jurídicas que não têm residência nem domicílio no Chile. A alíquota geral é de 35%, e em geral incide sobre a base de retiradas e distribuições ou remessas de rendas para o exterior, que sejam de fonte chilena.

- **Imposto adicional para empresas de mineração**²³

Em 2005 foi aprovada a legislação que instituiu a cobrança de um imposto adicional, para as empresas de mineração que tenham vendas anuais superiores a 12 mil toneladas de cobre refinado. O imposto é progressivo e tem como base de cálculo a renda fiscal operacional da empresa. Para as empresas com vendas anuais superiores a 50 mil toneladas de cobre refinado, se aplica uma alíquota única de 5%. Para aquelas empresas com vendas anuais entre 12 mil toneladas e 50 mil toneladas, se aplica a alíquota progressiva que varia de 0,5% a 4,5%. A empresa que tiver vendas inferiores a 12 mil toneladas anuais está isenta de pagamento do imposto.

Para evitar que as empresas reduzam artificialmente sua margem operacional a menos de 8%, e desse modo não pagar impostos, o *Servicio de Impuestos Internos* pode impugnar os preços declarados para as vendas e usar, como referência preços determinados pela *Comisión Chilena de Cobre*.

- **Patente Minera**

Existe o pagamento de uma patente pelo direito mineral, não dedutível para fins tributários, salvo na fase de desenvolvimento. De acordo com o art. 142 do *Código de Minería*, para manutenção da concessão mineira, é exigido o pagamento de uma patente anual cujo valor,

²² http://www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/imp_directos.htm (Acesso 03.05.2009)

²³ http://www.bcn.cl/carpeta_temas/temas_portada.2005-10-26.284026125o (Acesso em 08.05.2009)

por hectare, é equivalente a um décimo da unidade tributária mensal no caso de lavra (*explotación*) e de um quinquagésimo da unidade tributária mensal no caso de pesquisa mineral (*exploración*). Valores diferenciados são estabelecidos para minerais não metálicos, minerais metálicos de pláceres e minerais extraídos de salares. Pequenos mineradores e garimpeiros pagam uma patente anual por hectare de um décimo de milésimo da unidade tributária mensal.

5.3.4. China²⁴

Na China existem 25 impostos, divididos em oito categorias. As principais características de alguns desses impostos são mostradas a seguir.

- **Imposto sobre a renda das empresas**

Existem duas categorias de imposto de renda das empresas: para empresas nacionais; e para empresas com investimento estrangeiro e empresas estrangeiras. Para as empresas nacionais, a alíquota é de 33%. No caso de empresas com investimento estrangeiro ou empresas estrangeiras, a alíquota é de 30% mais um adicional de 3%. Para empresas estrangeiras não domiciliadas na China, a alíquota é de 20% sobre itens como juros, aluguéis e royalties.

Em alguns casos, a alíquota aplicável a pequenas empresas é de 20%. Pessoas físicas e jurídicas domiciliadas na China também são tributadas sobre a renda obtida no exterior, mas recebem crédito dos impostos recolhidos no exterior.

Retenções na fonte para contribuintes domiciliados no exterior enquadram-se nos tratados de prevenção de dupla tributação.

As empresas de mineração podem se receber tratamento preferencial e incentivos tributários quando investem em certas áreas industriais; nas regiões central e oeste do país; reinvestem os lucros no país; criam uma nova empresa com investimento estrangeiro; exportam 70% ou mais da produção; e usam equipamento fabricado no país.

- **Imposto sobre o valor adicionado (IVA)**

O IVA incide sobre a venda de produtos, sendo pago pelo método de crédito fiscal. As alíquotas variam conforme os produtos, sendo, na maioria dos casos, de 17%, inclusive importações. Existe uma alíquota reduzida para certos produtos. Exemplos das alíquotas aplicáveis a produtos minerais são mostrados abaixo:

- Fertilizantes químicos, produtos minerais metálicos beneficiados, produtos minerais não-metálicos beneficiados: 13%;
- Petróleo, sal-gema: 17%.

As exportações estão isentas da incidência desse imposto. Pequenos negócios, com um valor total de vendas menor do que um teto estabelecido, pagam IVA com uma alíquota que varia de 4% a 6%.

- **Imposto sobre negócios**

Esse imposto cumulativo incide, em lugar do IVA, sobre o valor total das transações feitas, exceto no caso de manufaturas, incluindo a maioria dos serviços e transferências de propriedade móvel e imóvel.

²⁴ <http://www.english.tax861.gov.cn/zgsky/zgsky.htm> (Acesso em 05.05.2009)

- **Imposto sobre Recursos Minerais**

Os contribuintes do imposto sobre recursos são todos aqueles que extraem recursos minerais no território da China. A tabela a seguir mostra os valores devidos por unidade produzida (peso ou volume), para diferentes bens minerais.

IMPOSTO SOBRE RECURSOS MINERAIS NA CHINA
TABELA 6

Bens Tributáveis	Imposto por unidade
Petróleo	8-30 yuan ²⁵ (US\$1,17-US\$4,40) por tonelada
Gás natural	2-15 yuan (US\$0,29-US\$2,20) por metro cúbico
Carvão	0,3-5 yuan (US\$0,04-US\$0,73) por tonelada
Outros minerais não-metálicos	0,5-20 yuan (US\$0,07-US\$2,94) por tonelada ou metro cúbico
Minérios ferrosos	2-30 yuan (US\$0,29-US\$2,94) por tonelada
Minérios não-ferrosos	0,4-30 yuan (US\$0,06-US\$4,40) por tonelada
Sal (1) sal sólido (2) sal líquido	10-60 yuan (US\$1,47-US\$8,80) por tonelada; 2-10 yuan (US\$0,29-US\$1,47) por tonelada.

No caso de grandes prejuízos causados por acidentes ou desastres naturais no decorrer da extração dos recursos minerais tributáveis, o imposto pode ser reduzido ou dispensado, dependendo da gravidade da situação. O imposto incidente sobre o minério de ferro e minério de metais não-ferrosos é reduzido no caso de produtores independentes.

- **Taxa de Compensação dos Recursos²⁶**

Trata-se de um royalty ad valorem, dedutível do imposto de renda, cuja receita é partilhada entre o governo central e os governos locais. Os contribuintes são os titulares de direitos minerais, sendo a base de cálculo o valor dos recursos produzidos. As alíquotas variam entre 0,5% e 4%. Há tratamento preferencial para certas situações, e o ouro é isento de pagamento da taxa de compensação.

5.3.5. Índia²⁷

- **IRPJ**

Na Índia, a alíquota do IRPJ para as empresas nacionais é de 35%, havendo uma sobretaxa (*surcharge*) de 2,5%. A alíquota para empresas estrangeiras é de 40%, mais a sobretaxa de 2,5%. Adicionalmente, existe o pagamento de uma contribuição para a educação (*education cess*) de 2% do imposto devido. As empresas devem pagar um *Minimum Alternative Tax* (MAT) de 7,5% quando o imposto devido, calculado de acordo com as normas tributárias, for menor do que 7,5% do lucro contábil (*book profit*). Neste caso, também são devidas a sobretaxa e a contribuição para a educação.

²⁵ Em 07.05.2009, 1 yuan valia 0,14688 dólar americano (<http://www.x-rates.com/d/USD/table.html>) (Acesso em 07.05.2009)

²⁶ http://www.pdac.ca/pdac/publications/papers/2003/Chen_files/frame.htm#slide0062.htm (Acesso em 08.05.2009)

²⁷ <http://finance.indiamart.com/taxation> (Acesso em 05.07.2009).

http://www.indianembassy.org/newsite//doing_business_in_india/fiscal_taxation_system_in_india.asp (Acesso em 05.07.2009).

- **Imposto sobre vendas / Imposto sobre o valor adicionado (VAT)**

A alíquota do imposto sobre vendas é de 2% a partir de abril de 2008. O imposto incide sobre a compra ou a venda de bens. Há dois tipos: o *Central Sales Tax*, cobrado pelo governo central, e o *Sales Tax*, cobrado pelos estados. O *Central Sales Tax* incide sobre o comércio interestadual, sobre importações e exportações.

O VAT foi introduzido no sistema tributário em 2005 e deve substituir progressivamente o imposto sobre vendas. Sua alíquota geral é de 12,5%, havendo alíquotas especiais para alguns produtos.

- **Excise Duty**

O *Excise Duty* proporciona a maior fonte de receita tributária para o governo central. Ele incide sobre todos os bens produzidos ou manufaturados, exceto sal. A alíquota geral do *Basic Excise Duty* foi reduzida para 8% a partir de fevereiro de 2009.

- **Royalties incidentes sobre a mineração**

A tabela a seguir mostra a forma de cobrança de royalties para bens minerais selecionados. Note-se que existem royalties ad valorem e específicos, e que o royalty varia para cada bem mineral.

COBRANÇA DE ROYALTIES NA ÍNDIA
TABELA 7

Bem Mineral	Royalty
Rocha fosfática: - mais de 25% de P ₂ O ₅ - até 25% de P ₂ O ₅	11% do preço de venda 5% do preço de venda
Barita	5% do preço de venda
Bauxita	0,35% do preço do alumínio na LME, conforme o teor do metal contido no minério produzido.
Caulim	Bruto: 21 rúpias por tonelada Processado: 75 rúpias por tonelada
Cobre	3,2% do preço do cobre na LME, conforme o teor do metal contido no minério produzido.
Minério de ferro - Granulado Com 65% ou mais de Fe contido De 62% a menos de 65% de Fe contido De 60% a menos de 62% de Fe contido Com menos de 60% de Fe contido - Finos Com 65% ou mais de Fe contido De 62% a menos de 65% de Fe contido Menos de 62% de Fe contido	24 rúpias ²⁸ e 50 paise por tonelada 14 rúpias e 50 paise por tonelada 10 rúpias por tonelada 7 rúpias por tonelada 17 rúpias por tonelada 10 rúpias por tonelada 7 rúpias por tonelada
Manganês - Minérios de todos os teores - Concentrados	3% do preço de venda 1% do preço de venda

Fonte: <http://mines.nic.in/comp5.html> (Acesso em 05.07.2009)

²⁸ 1 rúpia era equivalente a US\$0,02 em 03.07.2009 (<http://www.convertworld.com/pt/moeda/>). Paise são centavos de rúpia.

- **Dead Rent**

Valor anual pago pela concessão mineral. O valor pago aumenta de acordo com o tamanho da área e com o tempo de duração da concessão (do 11^o ano em diante o valor permanece constante).

5.3.6. Peru²⁹

São apresentados a seguir os principais impostos em vigor no Peru em 2005.

- **Imposto de renda**

No Peru, o principal imposto em termos de arrecadação era o imposto de renda, que incidia sobre a renda obtida tanto pelas empresas como pelas pessoas físicas. Para as pessoas jurídicas, as alíquotas variavam entre 10% e 30%, dependendo da categoria na qual o contribuinte se enquadrasse.

- **Direitos alfandegários**

Os direitos alfandegários eram impostos que incidiam sobre produtos importados. Existia uma sobretaxa, que era um imposto adicional cobrado na importação de alguns produtos estrangeiros. As alíquotas variavam de 0% a 20%, havendo uma sobretaxa de 5% para alguns produtos.

- **Imposto temporário sobre os ativos líquidos**

Incidia sobre todos os ativos de propriedade dos que atuavam no setor terciário (por exemplo, comerciantes). As alíquotas eram de 0% até S/. 5.000.000³⁰ e de 0,6% para o que exceder S/. 5.000.000.

- **Imposto sobre transações financeiras**

Incidia sobre as operações bancárias de ingresso de divisas, realizadas em moeda nacional ou estrangeira. A alíquota era de 0,08%.

- **Imposto sobre transporte**

Incidia sobre o consumo de combustíveis usado no setor de transporte, aumentando o preço final em 8%.

- **Imposto seletivo sobre o consumo**

Este imposto se aplicava à produção ou importação de determinados produtos como cigarros, licores, cervejas, refrigerantes e combustíveis, entre outros. As alíquotas variavam entre 0% e 125%. No caso dos combustíveis, o imposto correspondia a cerca de 50% do preço final pago pelos consumidores nos postos de gasolina.

- **Imposto geral sobre as vendas**

Incidia sobre o preço final de bens e serviços. A alíquota era de 19%. As vendas para o exterior estavam isentas deste imposto.

- **Canon Minero**

O *Canon Minero* é a participação efetiva que gozam os governos locais e os governos regionais no total das receitas obtidas pelo governo central pela exploração econômica dos recursos minerais, metálicos e não metálicos. A partir de 2002, essa participação é de 50%.

²⁹ http://www.snmpe.org.pe/pdfs/Informe_Quincenal/EEES-IQ-30-2006-JR.pdf (Acesso em 02.05.2009)

³⁰ S/. é o símbolo do Novo Sol, moeda peruana desde 1991 (ISO 4217: PEN). Um Novo Sol valia, em 15.05.2009, 0,33149 do dólar americano (<http://www.pt.exchange-rates.org/currentRates/A/PEN>, Acesso em 17.05.2009).

- **Royalties e Direito de Vigência** (Sánchez-Albavera e Jardé, 2006)

Desde 2004, a legislação estabeleceu a cobrança de royalties sobre o valor dos concentrados. Uma alíquota de 1% se aplica para produções com valor de até 60 milhões de dólares; a alíquota passa para 2% para produções com valor entre 60 milhões de dólares e 120 milhões de dólares; acima deste valor, a alíquota é de 3%. Os pequenos produtores e os garimpeiros estão isentos.

Os projetos, para os quais foram assinados convênios de estabilidade tributária em data anterior à vigência da legislação que estabeleceu os royalties, estão isentos do pagamento de royalties.

O concessionário de direito mineral paga um direito de vigência progressivo, do qual 40% reverterem em favor das municipalidades onde se situam as concessões.

6. Conclusões Gerais

- Até a promulgação da Constituição Federal de 1988, havia um sistema especial de tributação para a mineração brasileira, com a vigência do IUM.
- A Constituição de 1988 alterou, de forma acentuada, o regime tributário incidente sobre a mineração brasileira. O IUM foi extinto, e a mineração passou a ser tributada de forma similar a outras atividades industriais. Além disso, foi criado um encargo adicional, a CFEM, específico para a mineração. A CFEM, embora não seja um tributo, tem a natureza de um royalty ad valorem.
- A carga tributária no Brasil é elevada e vem crescendo ao longo do tempo. É grande a quantidade de impostos, contribuições, taxas e outros encargos que incidem sobre os contribuintes. Em decorrência, há certo consenso de que o sistema tributário brasileiro necessita reforma, de modo que se torne mais simples e racional. As propostas apresentadas até o presente ainda não conseguiram aprovação. Trata-se de matéria controversa, de considerável complexidade, envolvendo interesses frequentemente divergentes.
- Apesar disso, na comparação internacional dos efeitos da tributação sobre a mineração, embora não haja unanimidade, o Brasil aparece em posição intermediária ou, em certos casos, vantajosa quanto à rentabilidade proporcionada por projetos mineiros e quanto à capacidade de atração de investimentos em exploração mineral.
- Os regimes tributários no resto do mundo apresentam semelhanças com o Brasil em relação à existência dos mesmos tipos de impostos principais, listados a seguir, embora existam diferenças acentuadas nos detalhes de sua aplicação.
 1. imposto de renda
 2. imposto sobre o valor adicionado ou sobre consumo, isentas as exportações
 3. imposto de importação
 4. imposto sobre a propriedade
- Quanto à mineração, o que se pode constatar é 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 encargos específicos, frequentemente denominados royalties. Esses encargos específicos variam de país para país, sendo diferentes na forma, e variando conforme o tipo de mineral, a escala de produção, as alíquotas e as deduções permitidas, o nível de preços. Não surpreende, portanto, que seja extremamente difícil fazer comparações entre países, ainda mais que variações acentuadas também ocorrem com os regimes de incidência geral.

7. Referências Bibliográficas

- CARVALHO, O. A tributação atual da mineração. In: BRAZ-PEREIRA, E. et al, **A tributação da mineração**. Brasília, DNPM, 1987, 277 p.
- BRASIL. DNPM – Departamento Nacional de Produção Mineral. **Tributação da mineração no Brasil: análise da situação atual e das mudanças propostas na Reforma Tributária**. Brasília: DNPM, 2000, 94 p.
- _____. **Mineralnegócios: Guia do Investidor no Brasil / Mineral Business: Investor's Guide in Brazil**. Coordenação: Antônio Fernando da Silva Rodrigues. Brasília: DNPM, 2006, 146 p.
- BRASIL. SGM – Secretaria de Geologia, Mineração e Transformação Mineral. **Comentários ao estudo Práticas tributárias internacionais da indústria de mineração – Consultora Ernst & Young / Ibram**. Relatório do Grupo de Trabalho – Portaria 220 MME/SGM. Brasília: SGM, 2008, 36 p.
- BRAZ, E. **Aspectos de política mineral no contexto internacional: políticas, demanda e tributação**. Brasília: DNPM, 1988, 94 p.
- COELHO NETO, J. S. A evolução histórico-legal da tributação dos minerais e o papel do poder legislativo na construção do direito tributário mineral brasileiro. In: BRAZ-PEREIRA, E. et al. **A tributação da mineração**. Brasília: DNPM, 1987, 277 p.
- ERNST&YOUNG. **Práticas tributárias internacionais: indústria de mineração**. IBRAM, 2008. Disponível em: <http://www.ibram.org.br/sites/1300/1382/00000189.pdf> (Acesso em 04.05.2009)
- FRASER INSTITUTE. **Fraser Institute Annual Survey of Mining Companies 2008/2009**. Coordenação: Fred MacMahon e Miguel Cervantes. Vancouver: Fraser Institute, 2009, 92 p. Disponível em: http://www.fraserinstitute.org/commerce.web/product_files/MiningSurvey20082009_Cnd.pdf (Acesso em 04.05.2009)
- SÁNCHEZ-ALBAVERA, F e JARDÉ, J. **Minería y competitividad internacional em América Latina**. Série Recursos Naturales e Infraestructura 109. Santiago: CEPAL, 2006, 140 p. Disponível em <http://www.eclac.org/publicaciones/xml/9/25949/lc12532e.pdf> (Acesso em 03.05.2009)
- VALE, E. Os incentivos fiscais à mineração e seus efeitos sobre a tributação efetiva. In: BRAZ-PEREIRA et al. **A tributação da mineração**. Brasília: DNPM, 1987, 277 p.