

Opinião: conceito de resultado da lavra e a sua violação pela MP 789

27/08/2019

Em agosto de 2019, completaram-se dois anos desde que a MP nº 789, convertida na Lei nº 13.540/2017, começou a produzir efeitos.

A Compensação Financeira pela Exploração de Recursos Minerais (CFEM) teve seu marco legal bastante modificado, com o declarado intuito de majorar a carga fiscal. A exposição de motivos da MP expressa que a alteração decorre dos “múltiplos questionamentos judiciais – inclusive no tocante à própria natureza jurídica do instituto –, que tornaram vulnerável a implementação dos textos legais específicos, comprometendo a realização efetiva do potencial de arrecadação da compensação”.

Após dois anos, o assunto permanece controverso, com intensas discussões perante o Poder Judiciário. No presente estudo, pretende-se investigar se o declarado intento de majoração da CFEM é válido em relação a três aspectos:

a) *Quanto ao fato gerador “saída por venda”*

Vedou-se a dedução das despesas com frete e seguro, mesmo se incorridas em fase de comercialização.

b) *Quanto ao fato gerador “consumo”*

A base de cálculo deixa de ser o custo de produção, devendo o minerador utilizar o valor de referência ou o preço corrente.

c) *Quanto à exportação*

Exige-se teste por método de preço de transferência (PECEX), mesmo em operações já praticadas em livre mercado.

A hipótese que se pretende demonstrar é a de que as alterações acima afrontam o art. 20, § 1º, da Constituição.

Os limites constitucionais para a incidência da CFEM

O art. 20, § 1º, da Constituição determinou uma contrapartida à União, em virtude da exploração econômica dos seus bens minerais. No mesmo dispositivo, determinou-se que essa contrapartida poderia ter duas estruturas ou naturezas, conforme o juízo de conveniência e oportunidade do legislador: uma compensação financeira *ou* uma participação no resultado da exploração.

A CFEM foi instituída por meio da Lei nº 7.990/1989. Embora criada com a denominação de Compensação Financeira, foi estruturada como Participação no Resultado da Lavra. É o que se

depreende do acórdão proferido no Recurso Extraordinário nº 228.800/DF:

2. A obrigação instituída na L. 7.990/89, sob o título de "compensação financeira pela exploração de recursos minerais" (CFEM) não corresponde ao modelo constitucional respectivo, que não comportaria, como tal, a sua incidência sobre o faturamento da empresa; não obstante, é constitucional, por amoldar-se à alternativa de "participação no produto da exploração" dos aludidos recursos minerais, igualmente prevista no art. 20, § 1º, da Constituição.

(RE 228800, Relator Min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ 16-11-2001) – (destacamos)

A CFEM incide sobre o resultado da exploração mineral, conforme decidiu o STF no RE nº 228.800/DF, “entendido o resultado não como o lucro do explorador, mas como aquilo que resulta da exploração”. O Ministro Sepúlveda Pertence apresentou, nesse ponto, um paralelo entre a CFEM e a Participação do Superficiário, prevista no art. 176, § 2º, da Constituição:

Na verdade – na alternativa que lhe confiara a Lei Fundamental – o que a L. 7.990/89 instituiu [...] não foi verdadeira compensação financeira: foi, sim, genuína “participação no resultado da exploração”, entendido o resultado não como o lucro da explorador, mas como aquilo que resulta da exploração, interpretação que revela o paralelo existente entre a norma do art. 20, § 1º, e a do art. 176, § 2º, da Constituição, verbis:

“§ 2º É assegurada participação ao proprietário do solo nos resultados da lavra, na forma e no valor que dispuser a lei.”

Ora, tendo a obrigação prevista no art. 6º da L. 7.990/89 a natureza de participação no resultado da exploração, nada mais coerente do que consistir o seu montante numa fração do faturamento. – (destacamos).

O paralelo consiste em a CFEM incidir sobre o *resultado da lavra*. A lógica é simples: sendo a CFEM a contrapartida que se paga pela exploração econômica de um bem da União (recurso mineral), a sua incidência se dá apenas sobre aquilo que resulta da atividade mineral.

O conceito de lavra mineral, por sua vez, foi positivado no art. 36, do Código de Mineração, partindo da extração até a última etapa do beneficiamento, logo, antes da transformação industrial:

Art. 36. Entende-se por lavra o conjunto de operações coordenadas objetivando o aproveitamento industrial da jazida, desde a extração das substâncias minerais úteis que contiver, até o beneficiamento das mesmas. – (destacamos).

Os limites para a incidência da CFEM foram definidos pela Constituição, no art. 20, § 1º (*resultado da lavra*). A Constituição proibiu sua incidência sobre qualquer grandeza incorrida *após* a última etapa do beneficiamento mineral.

A opção constitucional é acertada. Seria teratológico instituir uma contrapartida financeira pela utilização de recurso mineral a partir de grandeza mensurada sobre algo que não é minério, tais como produtos metalúrgicos ou siderúrgicos, bem como as despesas com frete e seguro, incorridas na venda do produto acabado.

Por outro lado, o “resultado” que a Constituição determina ser base de cálculo da CFEM *somente pode ser aquele efetivamente realizado pelo minerador*. Não é admissível que o *royalty* seja calculado sobre aproveitamento econômico inexistente ou fictício.

O direito à dedução das despesas com frete e seguro após o término da produção mineral

As despesas com frete e seguro, incorridas na fase de comercialização do produto mineral (ou seja, após o término da produção), sempre foram deduzidas na apuração da CFEM.

Ocorre que, desde 1º de agosto de 2017, a MP nº 789 vedou qualquer dedução a título de frete e seguro. A dedução de tais despesas não era um favor fiscal. Tratava-se de uma explicitação das limitações constitucionais para a incidência da CFEM.

Conforme demonstrado, a Constituição *proibiu* a incidência da CFEM sobre qualquer grandeza incorrida *após a última etapa do beneficiamento mineral*. A legitimar a Lei nº 13.540/2017, no que tange à vedação integral da dedução do frete e do seguro, a CFEM incidirá sobre grandezas que revelam aproveitamento econômico de minério (custo de produção acrescido da margem de lucro), somadas a todas as despesas com transporte e seguro, realizadas *após* o término da produção.

Mesmo antes da Constituição de 1988, quando inexistia a CFEM, o instrumento a ela correspondente – o Imposto Único sobre Minerais – não incidia sobre despesas com frete e seguro.

A Constituição de 1946 optou por atribuir à União a competência para a criação de um Imposto Único sobre Minerais (IUM), determinando a repartição da receita aos demais Entes Federados. Em 1964 foi instituído o IUM, por meio da Lei nº 4.425, sendo que a hipótese de incidência foi desenhada como o *aproveitamento econômico de minério*, justamente por se tratar de um imposto que apenas poderia incidir *sobre minerais*, como ocorre com a CFEM. O critério temporal também foi eleito como a saída do produto do respectivo depósito, jazida ou mina, assim entendida a área constante de licença, autorização de pesquisa ou lavra.

O art. 4º, da Lei nº 4.425/1964 determinou que o IUM incidiria sobre a base “*valôres unitários constantes de pauta anualmente fixada pelo Departamento das Rendas Internas do Ministério da Fazenda*”. E o relevante aqui é que o § 3º, do mesmo art. 4º, dispôs que a fixação do referido valor em pauta (*base de cálculo*) deveria ser líquido das despesas com transporte e seguro no escoamento do minério.

Ou seja, mudou-se significativamente o paradigma nacional a respeito da mensuração da contrapartida paga à União pelo aproveitamento econômico de recursos minerais desde a Constituição de 1946, vigente por 71 anos.

A vedação à dedução do frete e seguro na apuração da CFEM viola também *a isonomia e a livre concorrência*. Isso porque a mineração é realizada com base na *rigidez locacional*. Não é uma escolha do minerador o local onde minério se encontra. Daí que as despesas com transporte e seguro no escoamento da produção sejam tão relevantes nessa atividade. Impedir a dedução dessas grandezas significa criar um diferencial competitivo para aqueles mineradores que têm sua jazida localizada nas adjacências de um terminal portuário ou de centros industriais de transformação de minério em outras espécies de produto.

Trata-se de introduzir um *fator discriminatório* pelo mero critério da *localidade* do minerador: os que estão longe de centros industriais e portuários, pagarão mais CFEM; e os que estão próximos, pagarão menos.

O custo de produção é a única base de cálculo admitida pela Constituição para a CFEM incidente na hipótese de consumo de minério

Até a edição da MP nº 789, a base de cálculo da CFEM prevista para a hipótese de consumo de minério era o custo de produção, incorrido até a etapa que antecede a transformação industrial.

O custo de produção é a grandeza evidenciada na contabilidade para mensurar o valor dos produtos acabados ou em elaboração. É a exata medida do resultado financeiro realizado em cada fase do processo produtivo. Significa, portanto, o único *resultado da lavra* efetivamente *realizado* pelo minerador que transforma minério em outra espécie de produto.

Por isso, sendo a CFEM incidente sobre os *resultados* da lavra, não há outra grandeza disponível para calcular a exação além do custo de produção.

A nova redação da Lei nº 8.001/1990 passou a contemplar duas bases de cálculo alternativas, em substituição ao custo de produção (*o preço corrente* ou o *valor de referência*). O Deputado Relator do Projeto de Lei de Conversão, Marcus Pestana, motivou assim a adoção das duas bases de cálculo, em substituição ao custo:

No caso de consumo do bem mineral, por não haver venda, julgamos adequado adotar como base de cálculo o preço corrente do bem mineral ou do seu similar no mercado [...].

Na falta desse preço corrente, consideramos justo que a base de cálculo da CFEM seja um valor de referência [...]

Os valores de referência serão definidos pela entidade reguladora do setor mineração [...].
– (grifou-se).

Observa-se que a racional da modificação da base de cálculo no consumo foi a seguinte: se não há venda, *não há faturamento* que possa servir de base de cálculo para a CFEM; logo, a *base será um valor fictício*, porquanto *não realizado* pelo minerador, *conforme o valor de mercado* do

bem (“preço corrente”). Se não houver valor de mercado, *a base será definida em pauta fiscal pela Agência Nacional de Mineração (“valor de referência”).*

O art. 20, § 1º, da Constituição não admite que a CFEM incida sobre resultado fictício ou não realizado pelo minerador. Nesse caso, apenas o custo de produção serve como base de cálculo para a hipótese de consumo, *tendo em vista que a empresa não revela, em sua atuação, outra grandeza que possa mensurar o resultado da lavra.*

A sistemática de cobranças fiscais sobre bases fictícias, a exemplo das pautas utilizadas para o ICMS, já foi reiteradamente rechaçada pelos Tribunais Superiores, porque afronta o sentido mínimo da exigência constitucional de se tributar conforme a capacidade contributiva, isto é, conforme o resultado realizado pelos contribuintes: “ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal” (Súmula 431/STJ).

As razões do REsp nº 1.041.216/AM, Relatora Min. Eliana Calmon, são esclarecedoras: “*inadmissível a fixação da base de cálculo de ICMS com supedâneo em pautas de preços ou valores, as chamadas pautas fiscais, as quais se baseiam em valores fixados prévia e aleatoriamente para a apuração da base de cálculo.*”

A inconstitucionalidade da exigência de teste pelo PECEX em exportações para partes não vinculadas e não localizadas em paraísos fiscais

Conforme a Lei nº 13.540/2017, toda e qualquer exportação – *e não apenas aquelas destinadas a vinculadas e a empresas situadas em paraísos fiscais* –, sujeita-se a teste pelo PECEX, sendo esta a *base mínima* da CFEM nas exportações.

O art. 19-A, da lei nº 9.430/1996, instituiu o método do Preço sob Cotação nas Exportações (PECEX), enquanto regra antielisiva específica para IRPJ e CSLL, que estabelece um teste do valor das exportações, quando o destinatário for parte vinculada ou estiver localizado em paraíso fiscal.

As regras de preços de transferência pressupõem que, *quando se exporta para partes relacionadas*, é possível que a formação do preço não obedeça a regras de mercado. Nesse caso, o contribuinte, ao apurar o IRPJ e a CSLL, deverá comparar o valor das exportações *para vinculadas* com o preço das cotações da *commodity*. Se o valor da cotação for superior, a consequência será oferecer a diferença entre uma grandeza e a outra à incidência dos tributos sobre a renda. A racional se aplica quando se vende para destinatários localizados em paraísos fiscais.

A Lei nº 13.540/2017, *deturpando o instituto*, exige que o minerador faça o teste das exportações pelo PECEX *mesmo quando não se exporta para partes vinculadas ou para paraísos fiscais*. Ou seja, determina a aplicação de uma regra antielisiva na inexistência de qualquer potencial elisivo.

Isso fica claro quando se compara a redação da MP nº 789 com o texto da Lei. A MP dispunha claramente que o PECEX apenas deveria ser testado se a exportação fosse para vinculadas ou paraísos fiscais: “*III – nas exportações para pessoas jurídicas vinculadas ou domiciliadas em países com tributação favorecida [...].*” A redação da MP nº 789 foi modificada no Congresso

Nacional, retirando-se o trecho destacado.

Daí que a Lei nº 13.540/2017 esteja a deturpar o instituto das regras de preços de transferência. Ao fazê-lo, imputa na base de cálculo da CFEM resultados fictícios, porquanto não realizados pelo minerador.

Há ainda violação ao princípio da isonomia. A aplicação do PECEX nas exportações, inclusive para não vinculadas, impõe um custo adicional a essas operações que não existe quando se vende no mercado interno para não vinculadas.

Conclusão

Conclui-se que os limites para a incidência da CFEM foram definidos pela Constituição, no art. 20, § 1º (*resultado da lavra*), que proibiu sua incidência sobre qualquer grandeza incorrida *após* a última etapa do beneficiamento mineral.

Ou seja, a Constituição proíbe que a CFEM incida, na hipótese de venda, sobre frete, seguro e sobre resultados fictícios indicados pela aplicação do PECEX; e, na hipótese de consumo, a proibição implica a obrigatoriedade de se adotar o custo de produção como base de cálculo, por ser a única grandeza realizada pelo minerador que transforma minério em outra espécie de produto.

[1] Presidente do Instituto Mineiro de Direito Tributário – IMDT. Sócio e head of tax na William Freire Advogados.

Fonte: <https://conjur.jumps.com.br/2019-ago-27/opinioao-conceito-resultado-lavra-violacao-mp-789/>