

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.749/15/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000171926-82  
Impugnação: 40.010130915-31  
Impugnante: Galvani Indústria, Comércio e Serviços S/A  
IE: 371100386.00-35  
Proc. S. Passivo: Marco Antônio Gomes Behrndt/Outro(s)  
Origem: DF/Patos de Minas

### **EMENTA**

**BASE DE CÁLCULO – TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL – VALOR INFERIOR AO PREÇO CORRENTE NO MERCADO ATACADISTA – PRODUTO PRIMÁRIO. Acusação fiscal de emissão de documentos fiscais relativos à transferência de produto primário para filial do estabelecimento autuado, estabelecida em outra Unidade da Federação, com indicação de base de cálculo diversa da prevista na legislação. Arbitramento da base de cálculo nos termos do art. 51, incisos I e VI da Lei nº 6.763/75 e no art. 54, incisos IV c/c o § 3º e IX do RICMS/02. Infração caracterizada nos termos do § 4º, inciso III do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96. Corretas as exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada capituladas na Lei nº 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso VII. Todavia, a penalidade isolada deve ser adequada ao percentual de 20% (vinte por cento) conforme previsão contida na alínea “c” do inciso VII do art. 55, redação atual, nos termos do art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre o recolhimento a menor de ICMS, no período de 01/02/07 a 30/11/10, em decorrência da realização de transferências interestaduais de mercadoria (concentrado fosfático ou concentrado apatítico bruto) para estabelecimento de mesma titularidade, com base de cálculo inferior à prevista na legislação.

A Contribuinte adotou, como base de cálculo, o custo da mercadoria. O Fisco entende que se trata de produto primário e, conseqüentemente, a base de cálculo é o preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente, nos termos do § 9º, art. 13 da Lei 6.763/75.

Como não foi possível obter o referido preço, foi utilizado o arbitramento previsto no art. 51, incisos I e VI da Lei nº 6.763/75 e no art. 54, incisos IV c/c o § 3º e IX do RICMS/02.

A Fiscalização se baseou na resposta à Consulta Interna 094/2011, formulada pelo próprio Fiscal autuante e que trata especificamente da questão dos 21.749/15/3ª

autos, cujo entendimento é de que o produto resultante da extração mineral e das atividades complementares do estabelecimento extrator é considerado primário.

Exige-se o ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, ambos da Lei nº 6.763/75.

A Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 1.074/1.224 e o Fisco se manifesta às fls. 1226/1247.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 1.250/1.290, opina em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida e pela rejeição da prefacial arguida. No mérito, pela procedência parcial do lançamento para adequar a penalidade isolada ao percentual de 20% (vinte por cento) conforme previsto na alínea “c” do inciso VII do seu art. 55, redação atual, nos termos do art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN, em virtude da alteração na Lei nº 6.763/75 pela Lei nº 19.978, de 28/12/11.

A 3ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada no dia 11/03/15 (fls. 1.305), converte o julgamento em diligência para que a Fiscalização se manifeste sobre os possíveis efeitos da Instrução Normativa 01/14, publicada após a manifestação fiscal e o parecer da Assessoria, no presente lançamento.

A Fiscalização se manifesta às fls. 1.307/1.309 e a Autuada, às fls. 1.315/1.325. A Fiscalização vem novamente aos autos às fls. 1.326/1.328.

A Assessoria se manifesta mais uma vez, reiterando os argumentos anteriormente apresentados (fls. 1.330/1.343).

---

## ***DECISÃO***

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

### **Da Preliminar**

#### **Do Pedido de Prova Pericial**

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, formulando os quesitos de fls. 1148/1149.

Segundo a doutrina *"em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação"* (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Entretanto, no caso em tela, o pleito formulado mostra-se totalmente desnecessário, porquanto os autos trazem elementos suficientes de modo a possibilitar ao julgador aplicar, ao caso concreto, o tratamento legal atinente à matéria.

Vale destacar que tanto a Autuada, quanto à Fiscalização, apresentaram respostas aos quesitos propostos, fundamentadas nos documentos/argumentos carreados aos autos pelas partes, conforme se verifica às fls. 1220/1224 e 1246.

Com efeito, como reconhece a própria Impugnante, todas as provas produzidas e anexadas aos autos são suficientes para o deslinde da questão, sendo desnecessária a produção de prova pericial.

Efetivamente, os documentos e argumentos carreados aos autos tanto pela Fiscalização como pela Impugnante possibilitam a aplicação, ao caso concreto, do tratamento legal, de modo a verificar a correta base de cálculo aplicável às transferências das mercadorias realizadas.

Deste modo, é desnecessária a produção de prova pericial, que por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento, portanto, o pedido requerido não se revela pertinente para o desate da demanda, eis que a prova pericial é supérflua por outras provas produzidas nos autos sob exame, capazes de dirimir as dúvidas existentes, sem causar nenhum tipo de prejuízo à Impugnante.

Assim, indefere-se a prova pericial requerida nos termos do art. 142, inciso II do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº44.747, de 03 de março de 2008.

#### **Da alegação de nulidade do lançamento**

A Impugnante alega nulidade do lançamento, sob o argumento de que a Fiscalização, ao arbitrar a base de cálculo das transferências, não apresentou as razões pelas quais não foi possível obter o preço corrente do concentrado apatítico bruto no mercado atacadista, baseou-se em notas fiscais de operações que não guardam qualquer relação com a base de cálculo tida pela Fiscalização como correta e pretendeu aplicar a mercadorias destinadas a diferentes ramos, uma mesma valoração, o que prejudicou seu direito de ampla defesa.

A alegação da Defesa de falta de motivação da adoção do arbitramento não pode ser acatada, porquanto, como bem destacado pela Fiscalização, a motivação encontra-se no relatório fiscal.

Na manifestação fiscal consta que a Fiscalização promoveu o arbitramento, uma vez que, por meio de pesquisas, não foi possível obter o preço do fosfato bruto no mercado atacadista no local do remetente, porque não há outra mineradora no local da operação, como é de conhecimento da própria Autuada.

Ademais, restará demonstrado na análise meritória, que a base de cálculo arbitrada pela Fiscalização, para o exercício de 2007 e primeiro semestre de 2008, guarda verossimilhança com os preços praticados no mercado interno.

Já para o segundo semestre de 2008 a outubro de 2010 e devido à oscilação de preços, a Fiscalização arbitrou a base de cálculo, nos termos do art. 54, inciso IV e § 3º do RICMS/02, qual seja: custo da mercadoria produzida acrescido do frete (despesas indispensáveis à manutenção do estabelecimento).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Vale destacar que a base de cálculo adotada foi mais benéfica ao Sujeito Passivo, haja vista que o Fisco tinha, ao seu dispor, meios para adotar base de cálculo mais gravosa, conforme restará demonstrado adiante.

Importante ressaltar que a Impugnante também não apresenta nenhum parâmetro que possa contestar o arbitramento do valor das mercadorias.

Verifica-se, assim, que no lançamento foram observados todos os requisitos necessários e suficientes para a sua validade, não se observando qualquer ofensa a direitos e garantias da Impugnante.

Dessa forma, deve ser rejeitada a preliminar de nulidade do lançamento.

Ademais, frise-se, a Defesa não trouxe qualquer prova material que refutasse o arbitramento levado a cabo pela Fiscalização, no caso vertente, limitando-se a adotar argumentos marginais que não afetam o cerne deste “quantum” apurado.

Como as informações solicitadas, mediante termos de intimação, não foram suficientes para se apurar a base cálculo aplicável às transferências de mercadorias efetuadas pela Autuada (preço corrente no mercado atacadista), aliado ao fato de que por meio de pesquisas, não foi possível obter o preço do fosfato bruto no mercado atacadista no local do remetente, porque não há outra mineradora no local da operação, restou à Fiscalização utilizar-se do arbitramento, nos termos do art. 148 do Código Tributário Nacional, art. 18 da Lei Complementar nº 87/96, art. 51, incisos I e VI da Lei nº 6.763/75 e art. 54, incisos IV c/c o § 3º e IX do RICMS/02.

Observe que para o período de 01/01/07 a 30/06/08, a Fiscalização adotou o valor médio das operações realizadas no período de apuração.

Já para o período de 01/07/08 a 31/10/10, como não houve vendas no período e devido à oscilação de preços, arbitrou-se a base de cálculo, nos termos do inciso IV do art. 54 do RICMS/02, qual seja: custo da mercadoria produzida acrescido do frete (despesas indispensáveis à manutenção do estabelecimento).

Os cálculos referentes ao arbitramento encontram-se demonstrados nos Anexos 2 – Apuração do valor médio das operações e cópia das respectivas notas fiscais (fls. 373/394) e 3 – Demonstrativo de Apuração da Base de Cálculo – Fretes contratados – Período: 01/07/08 a 31/10/10 – Critério de arbitramento: preço de custo da mercadoria ou do serviço acrescido das despesas indispensáveis à manutenção do estabelecimento (fls. 395/717).

Cabe destacar, por oportuno, que o lançamento é um procedimento administrativo privativo, que deve pautar, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, nos seguintes passos:

- 1 – verificar a ocorrência do fato gerador;
- 2 – determinar o crédito tributário;
- 3 – calcular o imposto devido;
- 4 – identificar o sujeito passivo;

5 – identificar a penalidade (propor a penalidade a ser aplicada de acordo com a norma legal própria)

Nos presentes autos, verifica-se que estes passos foram totalmente seguidos.

Neste ponto, deve ser ressaltado que a forma a ser cumprida pelo lançamento, que, efetivamente, é um ato administrativo adstrito à lei, encontra-se determinada no Estado de Minas Gerais pela Lei nº 6.763/75 e regulamentada pelo Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, que assim determina:

SEÇÃO III

DA FORMALIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Art. 85. A exigência de crédito tributário será formalizada mediante:

(...)

II - Auto de Infração (AI), nas hipóteses de lançamentos relativos ao ICMS, ao ITCD, às taxas, e respectivos acréscimos legais, inclusive de penalidades por descumprimento de obrigação acessória;

(...)

Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;

VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;

IX - a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação, em se tratando de crédito tributário contencioso.

Por estes fatos e fundamentos, a presente autuação preenche todos os requisitos indispensáveis, uma vez estar demonstrado que esta condiz com a realidade dos fatos, descreve correta e claramente a conduta da Impugnante tida como infracional e promove o adequado embasamento legal na peça lavrada, sendo indiscutível, por consequência, não ter havido qualquer cerceamento ao amplo direito de defesa, assegurado o cumprimento do princípio da ampla defesa e do contraditório.

Desta forma, afasta-se a alegação de nulidade do lançamento.

### **Do Mérito**

Conforme já relatado, versa a autuação sobre o recolhimento a menor de ICMS, no período de 01/02/07 a 30/11/10, em decorrência da realização de transferências interestaduais de mercadoria (concentrado apatítico bruto) para estabelecimento do mesmo titular, com valor inferior ao previsto na legislação.

A irregularidade foi apurada mediante conferência em livros e documentos fiscais.

Arbitramento da base de cálculo do ICMS nos termos do art. 51, incisos I e VI da Lei nº 6.763/75 e no art. 54, incisos IV c/c o § 3º e IX do RICMS/02.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII (40% do valor da diferença apurada na base de cálculo), ambos da Lei nº 6.763/75.

Vale destacar que a controvérsia nos presentes autos gira em torno do correto enquadramento da mercadoria (concentrado fosfático ou concentrado apatítico bruto), transferida pela Autuada para estabelecimento paulista, na categoria de produto industrializado ou não.

Consta no relatório fiscal de fls. 18/25, que a Autuada (Unidade Mineral de Lagamar – UML) atua na extração de minério, bem como em atividades complementares de beneficiamento mineral, na qual se dá a obtenção do concentrado fosfático (concentrado apatítico bruto), matéria-prima utilizada na produção de fertilizantes realizada na filial da Autuada localizada em Paulínea/SP (Complexo Industrial de Paulínia – CIP).

Assevera a Fiscalização que o beneficiamento mineral retromencionado consiste na britagem primária, homogeneização, britagem secundária, peneiramento, moagem, ciclonação, filtragem, secagem e flotação (conforme consta também no laudo apresentado pela Autuada – fls. 1013/1029).

Sustenta a Fiscalização que o produto resultante da extração mineral e das atividades complementares do estabelecimento extrator autuado é considerado primário e que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais efetuadas pela Autuada, é o preço corrente no mercado atacadista (art. 13, § 4º, III da LC nº 87/96 e art. 13, § 9º da Lei nº 6763/75).

Lado outro, a Impugnante entende que a mercadoria resultante do beneficiamento mineral por ela efetuado na Unidade Mineral de Lagamar trata-se de um produto industrializado, sendo aplicável como base de cálculo nas transferências

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

interestaduais, o custo da mercadoria produzida (art. 13, II da LC nº 87/96 e art. 13, § 8º, “b” da Lei nº 6763/75), conforme documentos fiscais autuados.

Inicialmente, vale destacar que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias, é disciplinada pela Lei Complementar nº 87/96, nos seguintes termos:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;

III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

No mesmo sentido dispõe a Lei nº 6.763/75:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 8º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

a) o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

b) o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento.

§ 9º - O disposto no parágrafo anterior não se aplica a operação com produto primário, hipótese em que a base de cálculo será o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

O Regulamento do ICMS deste Estado, como não poderia deixar de ser, cuidou de reproduzir tais normas, e o fez nos seguintes termos:

Art. 43 - Ressalvado o disposto no artigo seguinte e em outras hipóteses previstas neste Regulamento e no Anexo IV, a base de cálculo do imposto é:

(...)

IV - na saída de mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que em transferência para outro estabelecimento do mesmo titular:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

b - na transferência de mercadoria para estabelecimento do mesmo titular localizado em outra unidade da Federação:

b.1) o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

b.2 - o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, observado o disposto nos §§ 2º e 3º deste artigo;

b.3 - o preço corrente no mercado atacadista do local do estabelecimento remetente, quando se tratar de produto primário;

Assim, verifica-se que na hipótese de transferência interestadual de mercadoria que foi adquirida de contribuinte do imposto, a base de cálculo do ICMS é a prevista no mencionado inciso I.

Por outro lado, tratando-se de mercadoria que foi industrializada, a base de cálculo é a prevista no inciso II.

Já para o caso de mercadorias obtidas por outros processos, não relativos à aquisição de outros contribuintes ou à industrialização, a base de cálculo aplicável é a disciplinada no inciso III: o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

Destaque-se que a base de cálculo aplicável nas transferências de mercadorias já era prevista desde a edição do Convênio nº 66/88, que assim dispunha:

Art. 9º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica às operações com produtos primários, hipótese em que será aplicada, no que couber, a norma do artigo anterior.

Art. 8º Na falta do valor a que se refere o inciso III do artigo 4º, ressalvado o disposto no artigo 9º, a base de cálculo do imposto é:

I - o preço corrente da mercadoria, ou de sua similar, no mercado atacadista do local da operação caso o remetente seja produtor, extrator ou gerador, inclusive de energia; (Grifou-se).



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Deste modo, não procede a alegação da Defesa de que a legislação estadual (art. 13, § 9º da Lei nº 6.763/75) viola o princípio da legalidade, ao determinar que o preço corrente do mercado atacadista deve ser utilizado nas hipóteses de transferência interestadual de produtos primários.

Ressalte-se que a Impugnante é enquadrada na Seção B da Classificação Nacional das Atividades Econômicas – CNAE, como Indústria Extrativa (0891-6/00).

A atividade extrativa de minérios, nos termos da Classificação Nacional de Atividades Econômicas, Seção B, introduzida na legislação mineira (Anexo XIV do RICMS/02) pelas Resoluções IBGE/CONCLA nº 01 de 04 de setembro de 2006 e nº 02, de 15 de dezembro de 2006, é assim descrita:

### SEÇÃO B

#### INDÚSTRIAS EXTRATIVAS

Esta Seção compreende as atividades de extração de minerais em estado natural: sólidos (carvão e outros minérios), líquidos (petróleo cru) e gasosos (gás natural), podendo realizar-se em minas subterrâneas, a céu aberto ou em poços.

Inclui as atividades complementares de beneficiamento associado à extração, realizadas principalmente para melhorar a qualidade do produto e facilitar a comercialização, desde que o beneficiamento não altere as características físicas ou químicas dos minerais. As atividades de beneficiamento são, geralmente, executadas pela empresa mineradora junto ao local da extração.

São consideradas atividades de beneficiamento: trituração, classificação, concentração, pulverização, flotação, liquefação de gás natural, etc.

As atividades extrativas são classificadas nas divisões, grupos e subclasses de acordo com o principal mineral produzido.

Esta Seção compreende também os serviços industriais realizados sob contrato que fazem parte do processo produtivo das atividades desta Seção, particularmente na extração de petróleo, e as atividades especializadas de apoio à exploração mineral.

Esta Seção não compreende:

- o beneficiamento de minerais não-metálicos, executado fora do local da extração (Seção C);
- (- a preparação do terreno para extração de minerais (Seção F);
- os estudos geofísicos, geológicos e semelhantes (Seção M).

Constata-se que, apesar do título da Seção B da Classificação Nacional de Atividades Econômicas, que a atividade extrativa não é qualificada como 'indústria'

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pela Família de Classificações Internacionais da Organização das Nações Unidas (International Standard Industrial Classification of All Economic Activities), da qual a Classificação Nacional é derivada e à qual deve tratamento homogêneo, conforme consignado na resposta à Consulta Interna SEF/MG nº 094/11, acostada às fls. 1035/1038, cujo excerto se destaca:

Na hipótese em comento (concentrado fosfático ou concentrado apatítico bruto), para o deslinde da questão, importa verificar se as mercadorias transferidas pelo estabelecimento extrator são consideradas industrializadas ou não.

Preliminarmente, cabe perquirir se a atividade de extração, tal como internacionalmente concebida, envolve os processos de industrialização.

Constatamos, apesar do título da Seção B da Classificação Nacional de Atividades Econômicas, que a atividade extrativa não é qualificada como 'indústria' pela Família de Classificações Internacionais da Organização das Nações Unidas (International Standard Industrial Classification of All Economic Activities) da qual a Classificação Nacional é derivada e à qual deve tratamento homogêneo.

Também, conforme a 'International Classification of Activities for Time-Use Statistics' da mencionada Família de Classificações Internacionais, a mineração é classificada como atividade de produção primária.

Vê-se, então, que a atividade extrativa não compreende atividades industriais, não obstante o equivocado título da Seção B da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE). (Grifos acrescidos).

Vale observar, também, que o produto em questão, na perspectiva da classificação internacional, é classificado como produto bruto ou produto primário, conforme consignado na citada consulta interna. Veja-se:

Vislumbrada a questão na ótica da atividade econômica, passemos a analisá-la na perspectiva do produto.

Segundo a 'Standard International Trade Classification', da Organização das Nações Unidas, o produto em questão assim se encontra classificado:

2 - Crude materials, inedible, except fuels

27 - Crude fertilizers, other than those of division 56, and crude minerals (excluding coal, petroleum and precious stones)

This Division is divided into the following Groups:

272 - Fertilizers, crude, other than those of division 56

273 - Stone, sand and gravel

274 - Sulphur and unroasted iron pyrites

277 - Natural abrasives, n.e.s. (including industrial diamonds)

278 – Other crude minerals

Na perspectiva da classificação internacional, o produto em questão, desse modo, é classificado como produto bruto ou produto primário. (Grifos acrescidos).

Cumprir destacar que as modalidades de industrialização, tais como são descritas na legislação relativa ao IPI, não se aplicam à extração mineral e as suas atividades complementares, haja vista que o IPI jamais incidiu sobre a indústria extrativa mineral, seja por ocasião da incidência do antigo Imposto Único sobre Mineirais, seja na égide da atual Constituição da República, que estabelece a não-incidência do IPI em relação a tal atividade.

Desse modo, torna-se desnecessário o exame da inclusão ou exclusão da extração mineral, e das suas atividades complementares, entre as referidas modalidades de industrialização, que nunca as compreendeu, em virtude de sempre se encontrarem fora do campo de incidência deste imposto, ou seja, a legislação relativa ao IPI não considera o processo de lavra como industrialização nem o estabelecimento extrator como industrial.

Ressalte-se, neste sentido, que o beneficiamento a que se refere o Código de Mineração (Decreto-lei nº 227/67), não corresponde ao beneficiamento de que trata a legislação relativa ao IPI, mas sim a atividades complementares à extração, como descritas na Classificação Nacional de Atividades Econômicas e, literalmente, na ‘International Standard Industrial Classification of All Economic Activities’.

Nesta esteira é que o processo de beneficiamento de minerais, entendido como atividades complementares à extração, constitui aquele realizado por fragmentação, pulverização, classificação, concentração, separação magnética, flotação, homogeneização, aglomeração ou aglutinação, briquetagem, nodulação, sinterização, pelletização, ativação, coqueificação, calcinação, desaguamento, inclusive secagem, desidratação, filtragem, levigação, bem como qualquer outro processo, ainda que exija adição ou retirada de outras substâncias, desde que não resulte na descaracterização mineralógica das substâncias minerais processadas ou que não impliquem na sua inclusão no campo de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), nos termos do art. 14 do Decreto Federal nº 01/91 (Regulamenta regulamentar o pagamento da Contribuição Financeira sobre Exploração de Recursos Minerais – CFEM o pagamento da Contribuição Financeira sobre Exploração de Recursos Minerais - CFEM instituída pela Lei nº 7.990/89).

Vale dizer, tais processos não se confundem com o beneficiamento considerado como modalidade de industrialização de que trata o art. 4º do Regulamento do IPI (Decreto nº 7.212/10).

Cabe observar que em momento algum há produção de material novo. O minério extraído, mesmo após as atividades complementares já existia antes, porém, misturado com outros minerais numa rocha bruta.

Logo, o minério é um PRODUTO PRIMÁRIO. Ele não foi produzido, mas apenas extraído, não se tratando de produto de semi-elaborado sequer industrializado.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Frise-se que o produto em questão é classificado como produto bruto ou produto primário na perspectiva da classificação internacional.

Ressalte-se que a Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais há muito externa tal entendimento, haja vista o teor da resposta à Consulta de Contribuinte nº 098/96, na qual o produto resultante da extração mineral e das atividades complementares do estabelecimento extrator é considerado primário, cuja base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais, é o referido preço corrente, confira-se:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 098/96

PTA Nº 16.000004501-51

CONSULENTE: Companhia Brasileira de Alumínios

ORIGEM: Poços de Caldas - SRF/Sul

EMENTA:

BASE DE CÁLCULO DO ICMS - Nas saídas de mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro do mesmo titular, a base de cálculo do imposto é o valor da operação. Todavia, na falta deste, ou nas transferências interestaduais de produtos primários, a base de cálculo do ICMS é o preço corrente da mercadoria ou de sua similar no mercado atacadista do local da operação, caso o remetente seja produtor, extrator ou gerador, inclusive de energia.

EXPOSIÇÃO:

A consulente tem como atividade o beneficiamento do minério de bauxita, apurando o imposto pelo sistema normal de débito e crédito.

Informa que possui diversas jazidas em Minas Gerais, das quais extrai bauxita que é transportada em caminhões para a sua unidade de beneficiamento, que também está enquadrada como estabelecimento extrator.

Após beneficiado, o minério é transferido para o estabelecimento industrial da consulente, localizado em São Paulo, onde será utilizado na fabricação de seus produtos de alumínio.

A consulente esclarece que o processo de beneficiamento retroreferido consiste em um simples melhoramento (lavagem para retirada de matéria orgânica e terra e britagem para diminuição granulométrica para atendimento das exigências técnicas da industrialização), sem que as características principais originárias do minério sejam modificadas. Por este motivo, continua a considerar o produto como primário.

Desta forma, vem entendendo que a base de cálculo do ICMS a ser adotada nas transferências do minério bauxita do seu estabelecimento extrator para o estabelecimento industrial localizado em São Paulo é o preço corrente da mercadoria, ou de sua similar, no mercado atacadista do local da operação (Poços de Caldas).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Isto posto, faz a seguinte

CONSULTA:

A base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual está correta?

RESPOSTA:

De início salientamos que, em conformidade com o entendimento firmado por esta Diretoria, o processo de beneficiamento a que se submete o minério extraído pela consulente (lavagem e britagem) não o descaracteriza como produto primário.

Desta forma e, em cumprimento ao disposto no § 1º do art. 63 do RICMS temos que, nas saídas de mercadorias, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro do mesmo titular, a base de cálculo do imposto é o valor da operação (art. 60, IV do RICMS/91).

Todavia, em se tratando de saídas em que não se conheça tal valor ou de transferências interestaduais de produtos primários, a base de cálculo do imposto é o preço corrente da mercadoria, ou de sua similar, no mercado atacadista do local da operação, caso o remetente seja produtor, extrator ou gerador, inclusive de energia elétrica, consoante se extrai do retrocitado § 1º do art. 63 c/c § 1º, art. 60 do mesmo diploma legal. (Grifos acrescidos).

E no mesmo sentido, a Consulta Interna nº 094/2011, ao orientar a Fiscalização sobre a conceituação de produto primário, especificamente em relação ao produto denominado “concentrado apatítico bruto”, conclui que o processo de beneficiamento de minerais é entendido como atividades complementares à extração e não se confundem com o beneficiamento considerado como modalidade de industrialização de que trata o art. 4º do Regulamento do IPI. Assim, o produto resultante da extração mineral e das atividades complementares é considerado primário.

Sobre o tema, calha trazer à baila trechos do recente artigo publicado na Revista Dialética de Direito Tributário nº 197, em fevereiro de 2012, de autoria do Dr. Onofre Alves Batista Júnior, Procurador do Estado de Minas Gerais, também citado na manifestação fiscal às fls. 1235/1241 dos autos, intitulado *Base de Cálculo do ICMS na Saída de Minério para Estabelecimento do Mesmo Titular Localizado em Outro Estado*:

“3.A Interpretação Teleológica do Art. 13, Parágrafo 4º, da LC 87/1996

(...)

Trazido para a seara tributária, o elemento teleológico traduz a exigência de busca da finalidade social da lei impositiva, que deverá, no processo hermenêutico, iluminar e orientar o intérprete da lei. Por certo, nesse elemento teleológico, inarredável para uma adequada interpretação da norma, deve-se perquirir a essência da norma tributária, sua razão de ser, a finalidade social perseguida pela lei. Daí por que ao Direito Tributário não basta a pesquisa da palavra, da letra, trabalho este do especialista em

gramática, mas deve-se buscar o sentido da norma, sua essência. No caso do ICMS, portanto, não se pode interpretar a norma sem apreender a lógica do tributo e seus fins sociais buscados pela lei impositiva. Nesse compasso é que se deve buscar o sentido dos dispositivos da LC n.º 87/1996.

No caso em tela, em operações comerciais nas quais a pessoa jurídica é a mesma de fato, não faz sentido tomar o “preço” ou “valor da operação” como critério determinante da base de cálculo do ICMS, como em regra deve-se fazer, porque não se verifica a transferência da titularidade jurídica da mercadoria (posse ou propriedade). Exatamente por isso é que o inciso I do art. 13, parágrafo 4º, da LC n.º 87/1996, firma a expressão “entrada mais recente”.

(...)

No que diz respeito ao inciso II, a expressão “custo da mercadoria produzida” refere-se ao valor das operações em que o titular do estabelecimento fabrica os produtos. Neste caso, a base de cálculo é sempre o custo da mercadoria produzida (soma do custo da matéria-prima, do material secundário, mão de obra e acondicionamento), sem qualquer agregação de valor (plus).

O inciso II deve ser aplicado quando se trata de estabelecimento industrial. Não faz sentido tomar a “entrada mais recente” porque o inciso trata de estabelecimento industrial, que usualmente, dá entrada a diversos produtos que compõem a cadeia produtiva e os industrializa. O inciso II não poderia mesmo utilizar o “preço” porque se está, como no inciso I, diante de operações realizadas entre estabelecimentos do mesmo titular.

O critério legal do inciso II marca, assim, que, no caso de estabelecimento industrial, deve-se tomar o custo da mercadoria produzida. De fato, se tomando o “valor final de venda do produto industrializado”, incorporando-se o plus valorativo de toda cadeia de circulação econômica ainda no Estado de origem (no qual se deu a industrialização), aconteceria uma espécie de “substituição tributária inversa”. Em uma visão mais genérica, se assim disciplinasse a LC n.º 87/1996, os Estados de origem mais industrializados, onde se situassem as indústrias, como São Paulo, ficariam com todo o ICMS da cadeia produtiva.

No caso do inciso II, a LC n.º 87/1996, ao fazer a transferência entre estabelecimentos do mesmo titular ao valor de custo do produto industrializado, faz com que o ICMS seja recolhido, em essência, no Estado de destino. Basta verificar que, no estabelecimento industrial (estabelecimento de origem), o critério dos insumos compensa o valor lançado na saída (nos termos do inciso II), portanto, em geral, o valor agregado (o plus) é tributado no Estado de destino. Entretanto, a indústria, em regra, se instala onde existem insumos para a transformação industrial. Nesse sentido, o Estado de origem, geralmente, contará com o ICMS cobrado dos insumos. Em síntese, o

Estado de origem, que tem a indústria, em geral, recebe o tributo cobrado dos insumos, mas não fica com o tributo da operação com o produto industrializado, que fica com o Estado de destino.

Por outro giro, o inciso III deve ser aplicado quando não se está perante estabelecimento industrial, nem se tratar de operação empresarial típica de comércio. O dispositivo, como se pode verificar, tem especial aplicação para o caso de atividade extrativa. No caso da atividade extrativa, o valor a ser lançado na saída é o “preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente”.

No caso de produtos industrializados (inciso II), a LC n.º 87/1996 privilegia, por certo, o Estado de destino, que efetivamente fica com o tributo incidente sobre o plus; no caso da atividade extrativa (inciso III), a LC n.º 87/1996 privilegia o Estado de origem. Nesse compasso, os dois incisos estabelecem tratamentos absolutamente opostos para a questão.

Se observado o arcabouço constitucional, poder-se-ia verificar que, ao privilegiar o Estado de destino no inciso II, a LC estará favorecendo em regra, evidentemente, os Estados menos industrializados. Nesse sentido, de alguma forma, o dispositivo estaria em sintonia com o art. 3º, II, da CRFB/1988, que determina que constituem objetivos fundamentais da República reduzir as desigualdades sociais e regionais. Entretanto, como visto, o Estado de origem (no qual se localiza a indústria), em regra, conta com o ICMS incidente sobre os insumos.

Em sentido contrário, quando se está perante atividade extrativa, o inciso III da LC n.º 87/1996 favorece o Estado de origem. Em primeiro lugar, como é consabido, na atividade extrativa, em regra, o ICMS referente aos insumos não é (e nem poderia ser significativo), pela própria natureza da atividade. Em segundo lugar, como ressabido, a extração causa problemas severos ao Estado que a efetua. Exatamente por isso é que, se o art. 20, IX, da CRFB/1998 prevê que são bens da União os recursos minerais, inclusive os do subsolo, o parágrafo 1º do mesmo artigo, assegura aos Estados participação, como compensação financeira pela exploração (royalties, a propósito, insignificantes para minério). É sabido que, os danos ambientais são elevados; a degradação de reservas é significativa; a geração de empregos não é elevada, em regra, como na indústria etc.

Indústria, afinal, é toda atividade humana que, através do trabalho, transforma matéria-prima em outros produtos, que, em seguida, podem ser, ou não, comercializados. Por outro giro, o extrativismo, que é a mais antiga atividade humana, consiste na retirada de recursos da natureza pelo homem. Em outras palavras, se o estabelecimento industrial, na essência de sua atividade, transforma matéria-prima em produtos industrializados, o estabelecimento (não industrial) voltado para o extrativismo, essencialmente, em sua atividade, promove a retirada de recursos naturais (do solo).

É sabido que a extração de recursos não renováveis, como é o caso dos minerais, causa danos à natureza, degrada o meio ambiente, e a riqueza do Estado se vai junto com o minério. O mesmo não ocorre com a indústria que, recebendo a matéria-prima, produz o produto industrializado, gerando riqueza que sempre se renova.

Nessa direção, não faz sentido, uma empresa abrir jazidas e “buracos” no Estado de Minas Gerais, retirando a maior de todas as riquezas do Estado, sem que o povo desse Estado nada receba de tributos. As estradas usadas pela empresa e pelos empregados dela são as mineiras; os filhos dos mineiros estudam em escolas públicas mineiras, a segurança nas cidades é feita pela Polícia Militar mineira etc. No local de exploração das jazidas de minério sequer gado pode pastar por entre máquinas de grande porte; sequer plantações rasteiras podem ser cultivadas. Seria mesmo descabido extrair minérios em Minas Gerais e pagar o ICMS no Estado de São Paulo, ou em qualquer outro Estado, apenas porque a empresa resolveu abrir um escritório nesse Estado!

Esse é o entendimento que deve prevalecer para a questão; essa é a única interpretação plausível para a LC n.º 87/1996 lastreada em uma lógica que toca a finalidade social da lei. O aspecto teleológico da lei, assim, apenas pode ser devidamente capturado à luz da diferença essencial que as duas atividades propiciam para os Estados que tributam.

Não fosse esse o entendimento, no final, em situação completamente injusta e legalmente desvirtuada, o Estado de destino acabaria ficando com todo o imposto do Estado extrator, e o Estado de origem, que sofreu com a exploração de suas jazidas, apenas como o dever de admitir a ocupação de vastas áreas de seu território e compensar os créditos do contribuinte.

A letra do inciso III permite, claramente, o entendimento posto. Exatamente por isso é que a LC n.º 87/1996 determina que o inciso I se aplica para o comércio; o inciso II para a indústria; e o inciso III se aplica para atividades não industriais. A essência da atividade, sua natureza e seus efeitos, como apontado acima, à luz da finalidade social da lei, são decisivos para se determinar o dispositivo que incide.

4. A Atividade extrativa de Minérios não pode ser Considerada Atividade Industrial

(...)

As classificações nacionais devem ser interpretadas tomando-se por base a ideia de necessária compatibilidade destas para com as classificações internacionais. Em especial para produtos que circulem no mercado internacional, como no caso do minério de ferro, a compatibilização é uma necessidade inarredável do comércio internacional.



Nesse sentido, como bem avalia Kalil Jabour (Cf. JABOUR, Kalil Said de Souza. Parecer Dolt/Sutri, de 25 de maio de 2011), o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) efetivamente compatibiliza as classificações nacionais com as internacionais. Nesse sentido, a classificação nacional das atividades econômicas trazidas no CNAE deve ser verificada em sintonia com o padrão internacional posto pela Internacional Standard Industrial Classification (Isic2) desenvolvida pela Divisão de Estatísticas da Organização das Nações Unidas.

(...)

Sob a perspectiva do produto, a aplicação do art. 13, parágrafo 4º, III, da LC n.º 87/1996 fica ainda mais clara, uma vez que, à luz da classificação internacional de produtos, o minério de ferro é classificado como *produto bruto* ou *produto primário*. Tomando a *Standard International Trade Classification* da Organização das Nações Unidas, pode-se claramente verificar que o *minério de ferro* deve ser assim classificado:

“Crude materials, inedible, except fuels

21 - Hides, skins and furskins, raw

22 - Oil-seeds and oleaginous fruits

23 - Crude rubber (including synthetic and reclaimed)

24 - Cork and wood

25 - Pulp and waste paper

26 - Textile fibres (other than wool tops and other combed wool) and their wastes (not manufactured into yarn or fabric)

27 - Crude fertilizers, other than those of division 56, and crude minerals (excluding coal, petroleum and precious stones)

28 - *Metalliferous ores and metal scrap*

29 - Crude animal and vegetable materials, n.e.s.

Division 28 is divided into the following Groups:

281 - *Iron ore and concentrates*

282 - Ferrous waste and scrap; remelting scrap ingots of iron or steel

283 - Copper ores and concentrates; copper mattes; cement copper

284 - Nickel ores and concentrates; nickel mattes, nickel oxide sinters and other intermediate products of nickel metallurgy

285 - Aluminium ores and concentrates (including alumina)

286 - Uranium or thorium ores and concentrates

287 - Ores and concentrates of base metals, n.e.s.

288 - Non-ferrous base metal waste and scrap, n.e.s.

289 - Ores and concentrates of precious metals; waste, scrap and sweepings of precious metals (other than of gold).”

Diversos documentos produzidos por organismos públicos e privados tratam o minério de ferro como produto bruto (crude material), produto primário (primaryproduct), bem primário (primarygood) ou commodity primária (primary commodity), dentre eles, a Secretaria de Geologia, Mineração e Transformação Mineral e Energia; o Instituto Brasileiro de Mineração e o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, etc.

(...)

Quanto à legislação tributária brasileira, a questão fica muito bem elucidada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Basta verificar que *o IPI não incide sobre a extração mineral não incide sobre a extração mineral* e suas atividades complementares. Nesse sentido, a toda evidência, a legislação tributária mais especializada em industrialização não tem a extração mineral e suas atividades complementares como modalidades de industrialização.

Em síntese, tal como o IBGE e os órgãos internacionais competentes, a legislação do IPI não considera o processo de lavra como industrialização, nem o estabelecimento extrator como industrial. Na realidade, o processo produtivo de *extração* visa obter o produto mineral (pertencente à concessionária) a partir do recurso ou substância mineral (que pertence à União). O processo de beneficiamento a que se submete o minério não o descaracteriza como produto primário. O produto resultante da extração mineral é que é aproveitado como matéria-prima em processos ulteriores, estes sim industriais.

Em síntese, de forma inequívoca, a extração mineral e suas atividades complementares não são processos de industrialização, portanto, a elas cabe a aplicação do inciso III do parágrafo 4º do art. 13 da LC n.º 87/1996 (mercadoria não industrializada). Em outras palavras, nas transferências interestaduais de produtos primários, como é o caso em análise, a base de cálculo do ICMS é o *preço corrente da mercadoria ou de sua similar no mercado atacadista do local da operação, caso o remetente seja produtor, extrator ou gerador.*” (Grifos acrescidos).

De todo acima exposto, verifica-se que as atividades complementares ao processo de extração, realizadas pela Autuada (britagem primária, homogeneização, britagem secundária, peneiramento, moagem, ciclonação, filtragem, secagem e flotação), descritas no laudo do engenheiro de minas apresentado à Fiscalização (fls. 1013/1029), que tratam os produtos brutos, com a finalidade de prepará-los para a comercialização ou industrialização, não são atividades industriais e os produtos dela resultantes são produtos primários.

Como bem destaca a Fiscalização, no processo de beneficiamento realizado pela Autuada, onde ocorre a redução de tamanho e a eliminação de impurezas por concentração, não há qualquer incorporação de novos elementos, somente a separação

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

dos resíduos. Assim, a natureza química é mantida, sendo que a modificação se restringe a alterações de ordem física, como bem demonstrado na descrição do processo produtivo da Autuada constante no Parecer Técnico (fls. 1.210/1.220), bem como no estudo do Engenheiro de Minas da Impugnante (fls. 1.013/1.029).

A variação do concentrado apatítico bruto antes e pós-processo de concentração, reside somente no grau de pureza/concentração de fósforo, mantida sua natureza primária.

A título de informação, vale destacar que o Estado de São Paulo, onde está situado o estabelecimento destinatário das mercadorias remetidas pela Impugnante, prevê, em seu Regulamento do ICMS, que “não perde a natureza de primário o produto que apenas tiver sido submetido a processo de beneficiamento”. Confira-se:

Artigo 4º - Para efeito de aplicação da legislação do imposto, considera-se:

I - industrialização, qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoe para consumo, tal como:

a) a que, executada sobre matéria-prima ou produto intermediário, resulte na obtenção de espécie nova (transformação);

b) que importe em modificação, aperfeiçoamento ou, de qualquer forma, alteração do funcionamento, da utilização, do acabamento ou da aparência do produto (beneficiamento);

c) que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma (montagem);

d) a que importe em alteração da apresentação do produto pela colocação de embalagem, ainda que em substituição à original, salvo quando a embalagem aplicada destinar-se apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento);

e) a que, executada sobre o produto usado ou partes remanescentes de produto deteriorado ou inutilizado, o renove ou restaure para utilização (renovação ou recondicionamento);

(...)

§ 1º - Relativamente ao disposto no inciso I, não perde a natureza de primário o produto que apenas tiver sido submetido a processo de beneficiamento, acondicionamento ou reacondicionamento. (Grifou-se).

Ressalte-se que não há na legislação tributária mineira, dispositivo similar, que expressamente caracterize como *produto primário*, o material submetido a beneficiamento como condição necessária para a sua comercialização. Tal dispositivo é desnecessário porque a correta classificação de *produto primário* decorre da interpretação sistemática da legislação vigente já mencionada.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Neste sentido, faz-se necessário mencionar que a Nota 1 do Capítulo 25 da Seção V da NCM, onde o produto concentrado apatítico bruto está classificado, exige que, para estar classificado nessa posição, tal produto deve se encontrar em estado bruto, sem alterações na sua composição química, o qual se transcreve:

1. – Salvo disposição em contrário e sob reserva da Nota 4 abaixo, apenas se incluem nas posições do presente Capítulo os produtos em estado bruto ou os produtos lavados (mesmo por meio de substâncias químicas que eliminem as impurezas sem modificarem a estrutura do produto), partidos, triturados, pulverizados, submetidos à levigação, crivados, peneirados, enriquecidos por flotação, separação magnética ou outros processos mecânicos ou físicos (exceto a cristalização). (Grifou-se).

Vale destacar, ainda, que em recente decisão, o Juiz Federal Alaôr Piacini, na Ação Ordinária nº19145-13.2010.4.01.3400 da 17ª Vara da Seção Judiciária do Distrito Federal, de cunho declaratório, ajuizada pela empresa Vale S/A, contra o Departamento Nacional de Produção Mineral - DNPM, acolheu a defesa das procuradorias e negou os pedidos daquela, baseado na definição de que a pelotização do minério de ferro é um processo de beneficiamento, e não de transformação industrial, como pretendia a Autora (decisão fundamentada no inciso III do art. 14 do Decreto nº 01/91). Transcreve-se, por oportuno, trechos da decisão sobre o processo em questão, (disponível em <https://processual.trf1.jus.br/consultaProcessual/processo.php?secao=DF&proc=00191451320104013400>):

CUIDA-SE DE AÇÃO ORDINÁRIA, AJUIZADA PELA VALE S/A CONTRA O DEPARTAMENTO NACIONAL DE PRODUÇÃO MINERAL -DNPM, OBJETIVANDO O RECONHECIMENTO DE QUE A BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO FINANCEIRA SOBRE EXPLORAÇÃO DE RECURSOS MINERAIS – CFEM SEJA O CUSTO DE PRODUÇÃO DO MINÉRIO ATÉ ANTES DO PROCESSO DE PELOTIZAÇÃO PELA MINERADORA E A NULIDADE DE TODOS OS SUPOSTOS DÉBITOS DE CFEM CONSTITUÍDOS EM NOTIFICAÇÕES, INSCRITOS OU NÃO EM DÍVIDA ATIVA, REFERENTE ÀS OPERAÇÕES QUE ENVOLVEM PELOTIZAÇÃO.

RELATA A AUTORA QUE TEM COMO PRINCIPAL ATIVIDADE ECONÔMICA A EXTRAÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE RECURSOS MINERAIS, EM ESPECIAL, MINÉRIO DE FERRO, QUE RECEBE O NOME DE “PELOTA” QUANDO É TRANSFORMADO PARA UM MELHOR APROVEITAMENTO NA SUA UTILIZAÇÃO EM ALTOS FORNOS.

CONTA QUE AS “PELOTAS” SÃO OBTIDAS POR MEIO DE UM PROCESSO CHAMADO DE “PELOTIZAÇÃO DO MINÉRIO DE FERRO”, QUE NADA MAIS É QUE UM PROCESSO DE AGLOMERAÇÃO QUE AS CONVERTE EM PELotas DE TAMANHO MÉDIO COM PROPRIEDADES QUÍMICAS E FÍSICAS DIVERSAS DAS DO MINÉRIO DE FERRO BRUTO.

DIZ QUE, EM RAZÃO DESSA ATIVIDADE, SUJEITA-SE AO PAGAMENTO DE CONTRIBUIÇÃO FINANCEIRA SOBRE EXPLORAÇÃO DE RECURSOS MINERAIS – CFEM, CUJA BASE CONSTITUCIONAL É O ARTIGO 20, §1º, DA CONSTITUIÇÃO E A BASE LEGAL É A LEI N. 7.990/89, A LEI N. 8.001/90 E O DECRETO-LEI N. 01/91.

SUSTENTA QUE OS REFERIDOS DIPLOMAS LEGAIS PREVÊM QUE A BASE DE CÁLCULO DA CFEM SERÁ, EM REGRA, O FATURAMENTO LÍQUIDO

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

OBTIDO COM A VENDA DO PRODUTO MINERAL APÓS O ÚLTIMO PROCESSO DE BENEFICIAMENTO E ANTES DE SUA TRANSFORMAÇÃO INDUSTRIAL E, É DESSA FORMA QUE CALCULA O VALOR DA CONTRIBUIÇÃO POR ELA DEVIDO NO TOCANTE AOS MINÉRIOS DE FERRO QUE SÃO SUBMETIDOS À “PELOTIZAÇÃO” PRÓPRIA.

AFIRMA QUE O PROCESSO DE “PELOTIZAÇÃO” É UM PROCESSO DE TRANSFORMAÇÃO INDUSTRIAL DO MINÉRIO E NÃO DE BENEFICIAMENTO, NOS EXATOS TERMOS DA PREVISÃO DO ARTIGO 14, §1º DO DECRETO N. 1/91.

[...]

DECIDO.

[...]

PASSO À ANÁLISE DO MÉRITO.

A CONSTITUIÇÃO FEDERAL ESTABELECEU EM SEU ART. 20, INCISO IX, QUE OS RECURSOS MINERAIS, INCLUSIVE OS DO SUBSÓLO, SÃO BENS DA UNIÃO E ASSEGUROU, EM SEU PARÁGRAFO PRIMEIRO, A PARTICIPAÇÃO OU A COMPENSAÇÃO FINANCEIRA EM FAVOR DE ENTES PÚBLICOS NO RESULTADO DA EXPLORAÇÃO DESSES BENS:

*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 DE PETRÓLEO OU GÁS NATURAL, DE RECURSOS HÍDRICOS PARA FINS DE GERAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA E DE OUTROS RECURSOS MINERAIS NO RESPECTIVO TERRITÓRIO, PLATAFORMA CONTINENTAL, MAR TERRITORIAL OU ZONA ECONÔMICA EXCLUSIVA, OU COMPENSAÇÃO FINANCEIRA POR ESSA EXPLORAÇÃO.*

A LEI N. 7.990/89, POR SUA VEZ, INSTITUIU COMO FORMA DE CONTRAPRESTAÇÃO PELA UTILIZAÇÃO DO BEM PÚBLICO A CONTRIBUIÇÃO FINANCEIRA SOBRE EXPLORAÇÃO DE RECURSOS MINERAIS – CFEM:

*ART. 1º - O APROVEITAMENTO DE RECURSOS HÍDRICOS, PARA FINS DE GERAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA E DOS RECURSOS MINERAIS, POR QUALQUER DOS REGIMES PREVISTOS EM LEI, ENSEJARÁ COMPENSAÇÃO FINANCEIRA AOS ESTADOS, DISTRITO FEDERAL E MUNICÍPIO, A SER CALCULADA, DISTRIBUÍDA E APROVADA NA FORMA ESTABELECIDADA EM LEI.*

(...)

*ART. 6º - A COMPENSAÇÃO FINANCEIRA PELA EXPLORAÇÃO DE 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.*

POUCO TEMPO DEPOIS, A LEI N. 8.001/1990 DEFINIU OS PERCENTUAIS DE DISTRIBUIÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO FINANCEIRA SOBRE EXPLORAÇÃO DE RECURSOS MINERAIS – CFEM:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ART. 2º - PARA EFEITO DO CÁLCULO DA COMPENSAÇÃO FINANCEIRA DE QUE TRATA O ARTIGO 6º DA LEI Nº 7.990, DE 28 DE DEZEMBRO DE 1989, ENTENDE-SE POR FATURAMENTO LÍQUIDO O TOTAL DAS RECEITAS DE VENDAS, EXCLUÍDOS OS TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DO PRODUTO MINERAL, AS DESPESAS DE TRANSPORTE E AS DE SEGUROS.

[...]

PARA REGULAMENTAR O PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO FINANCEIRA SOBRE EXPLORAÇÃO DE RECURSOS MINERAIS – CFEM, CONFORME PREVISÃO NO ARTIGO 10 DA LEI N. 7.990/89, FOI EDITADO O DECRETO N. 01/1991, QUE ASSIM TRATOU DO TEMA:

*DA COMPENSAÇÃO FINANCEIRA PELA EXPLORAÇÃO DE RECURSOS MINERAIS*

ART. 13 – A COMPENSAÇÃO FINANCEIRA DEVIDA PELOS DETENTORES DE DIREITOS MINERÁRIOS A QUALQUER TÍTULO, EM DECORRÊNCIA DA EXPLORAÇÃO DE 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. GRIFAMOS

§ 1º - O PERCENTUAL DA COMPENSAÇÃO, DE ACORDO COM AS CLASSES DE SUBSTÂNCIAS MINERAIS, SERÁ DE:

(...)

ART. 14 – PARA EFEITO DO DISPOSTO NO ARTIGO ANTERIOR, CONSIDERA-SE:

I – ATIVIDADE DE EXPLORAÇÃO DE RECURSOS MINERAIS, A RETIRADA DE SUBSTÂNCIAS MINERAIS DA JAZIDA, MINA, SALINA OU OUTRO DEPÓSITO MINERAL PARA FINS DE APROVEITAMENTO ECONÔMICO;

II – FATURAMENTO LÍQUIDO, O TOTAL DAS RECEITAS DE VENDA, EXCLUÍDOS OS TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DO PRODUTO MINERAL, AS DESPESAS DE TRANSPORTES E AS DE SEGURO;

III – PROCESSO DE BENEFICIAMENTO, AQUELE REALIZADO POR FRAGMENTAÇÃO, PULVERIZAÇÃO, CLASSIFICAÇÃO, CONCENTRAÇÃO, SEPARAÇÃO MAGNÉTICA, FLOTAÇÃO, HOMOGENEIZAÇÃO, AGLOMERAÇÃO OU AGLUTINAÇÃO, BRIQUETAGEM, NODULAÇÃO, SINTERIZAÇÃO, PELOTIZAÇÃO, ATIVAÇÃO, COQUEIFICAÇÃO, CALCINAÇÃO, DESAGUAMENTO, INCLUSIVE SECAGEM, DESIDRATAÇÃO, FILTRAGEM, LEVIGAÇÃO, BEM COMO QUALQUER OUTRO PROCESSO DE BENEFICIAMENTO, AINDA QUE EXIJA ADIÇÃO OU RETIRADA DE OUTRAS SUBSTÂNCIAS, DESDE QUE NÃO RESULTE NA DESCARACTERIZAÇÃO MINERALÓGICA DAS SUBSTÂNCIAS MINERAIS PROCESSADAS OU QUE NÃO IMPLIQUEM NA SUA INCLUSÃO NO CAMPO DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI.

[...]

ART. 15 – CONSTITUI FATO GERADOR DA COMPENSAÇÃO FINANCEIRA DEVIDA PELA EXPLORAÇÃO DE RECURSOS MINERAIS A SAÍDA POR VENDA DO PRODUTO MINERAL DAS ÁREAS DA JAZIDA, MINA, SALINA OU DE OUTROS DEPÓSITOS MINERAIS DE ONDE PROVÉM, OU O DE QUAISQUER ESTABELECIMENTOS, SEMPRE APÓS A ÚLTIMA ETAPA DO PROCESSO DE BENEFICIAMENTO ADOTADO E ANTES DE SUA TRANSFORMAÇÃO INDUSTRIAL.

[...]

RESTA CLARO, CONFORME CONTEXTO NORMATIVO ACIMA COLACIONADO, QUE OS RECURSOS MINERAIS SÃO BENS PÚBLICOS INTEGRANTES DO PATRIMÔNIO DA UNIÃO, CUJA EXPLORAÇÃO PODE SER AUTORIZADA OU CONCEDIDA A PARTICULARES MEDIANTE O PAGAMENTO DE COMPENSAÇÃO FINANCEIRA A SER DIVIDIDA, NA FORMA DA LEI, ENTRE OS ENTES FEDERATIVOS, EM CUJO TERRITÓRIO ESTIVER SITUADA A LAVRA. A COMPENSAÇÃO FINANCEIRA CORRESPONDE AO INGRESSO FINANCEIRO NOS COFRES PÚBLICOS CARACTERIZADO COMO RECEITA ORIGINÁRIA, ISTO É, RECEITA AUFERIDA PELO ESTADO QUE RESULTOU DA EXPLORAÇÃO DE SEU PRÓPRIO PATRIMÔNIO. CONVÉM RESSALTAR QUE, POR SER RECEITA PATRIMONIAL, É CONSIDERADA COMO CRÉDITO DA FAZENDA PÚBLICA DE NATUREZA NÃO TRIBUTÁRIA.

DE OUTRA BANDA, PERCEBE-SE, DA LEITURA ATENTA DO INCISO III DO ARTIGO 14 DO DECRETO-LEI N. 01/91, QUE REGULAMENTA A COMPENSAÇÃO FINANCEIRA INSTITUÍDA PELA LEI N. 7.990/89, QUE A "PELOTIZAÇÃO" É PROCESSO DE BENEFICIAMENTO E NÃO DE TRANSFORMAÇÃO INDUSTRIAL COMO SUSTENTA A AUTORA. PROVA DISSO É QUE NÃO INCIDE IPI NA PRODUÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DO MINÉRIO DE FERRO, O QUE AFASTA A TESE DE QUE SERIA A "PELOTIZAÇÃO" PROCESSO DE TRANSFORMAÇÃO INDUSTRIAL.

CONCLUI-SE, PORTANTO, QUE A BASE DE CÁLCULO DA CFEM É A VENDA DO PRODUTO MINERAL, CONSIDERANDO O VALOR APURADO SEMPRE APÓS A ÚLTIMA ETAPA DO PROCESSO DE BENEFICIAMENTO ADOTADO E ANTES DE SUA TRANSFORMAÇÃO INDUSTRIAL, CONFORME PREVISÃO DO ARTIGO 15 DO DECRETO-LEI N. 01/91 COMBINADO COM O §1º DO ARTIGO DO MESMO DIPLOMA LEGAL, QUE APURA O FATURAMENTO LÍQUIDO NO CASO DE SUBSTÂNCIA MINERAL TRANSFORMADA PELO PRÓPRIO TITULAR DOS DIREITOS MINERÁRIOS.

ANTE O EXPOSTO, JULGO IMPROCEDENTE OS PEDIDOS E, CONSEQUENTEMENTE, CONDENO A AUTORA AO REEMBOLSO DAS CUSTAS PROCESSUAIS E AO PAGAMENTO DE HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS, QUE FIXO EM R\$ 3.000,00 (TRÊS MIL REAIS). REGISTRE-SE. PUBLIQUE-SE. INTIMEM-SE.

BRASÍLIA, DF, 28 DE NOVEMBRO DE 2011.

**ALAÔR PIACINI**

JUIZ FEDERAL EM SUBSTITUIÇÃO NA 17ª VARA/DF

Vale frisar, por oportuno, que a CFEM incide sobre o faturamento líquido da venda de produto mineral obtido antes de qualquer transformação industrial, conforme se verifica no art. 6º da Lei nº 7.990/89, *in verbis*:

Art. 6º A Compensação Financeira pela Exploração de 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 de beneficiamento adotado e antes de sua transformação industrial. (Grifou-se).

Para regulamentar as disposições da Lei nº 7.990/89, foi editado o Decreto nº 01, de 11/01/91, que confirma a base de cálculo da CFEM:

Art. 13. A compensação financeira devida pelos detentores de direitos minerários a qualquer

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

título, em decorrência da exploração de 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. (Grifou-se).

Art. 14. Para efeito do disposto no artigo anterior, considera-se:

(...)

III - processo de beneficiamento, aquele realizado por fragmentação, pulverização, classificação, concentração, separação magnética, flotação, homogeneização, aglomeração ou aglutinação, briquetagem, nodulação, sinterização, pelotização, ativação, coqueificação, calcinação, desaquamento, inclusive secagem, desidratação, filtração, levigação, bem como qualquer outro processo de beneficiamento, ainda que exija adição ou retirada de outras substâncias, desde que não resulte na descaracterização mineralógica das substâncias minerais processadas ou que não impliquem na sua inclusão no campo de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). (Grifou-se).

Nos termos do referido Decreto, fica, ainda, evidenciado que o beneficiamento do minério bruto não é o mesmo daquele previsto na legislação do IPI, por não se tratar de atividade industrial.

Verifica-se, conforme já destacado anteriormente, que as etapas do beneficiamento mineral consistente na britagem primária, homogeneização, britagem secundária, peneiramento, moagem, cicloneamento, filtração, secagem e flotação, desenvolvidas pela Autuada em Lagamar/MG, conforme descrito em laudo apresentado à Fiscalização, são consideradas etapas anteriores à industrialização.

Logo, a decisão supracitada corrobora a autuação em análise ao considerar que o beneficiamento de minério, naquele caso a pelotização, não se caracteriza “processo de industrialização”.

Cumprido esclarecer, neste momento, sobre o resultado da diligência proposta pela Câmara, a fim de que a Fiscalização se manifestasse sobre os possíveis efeitos da publicação da Instrução Normativa 01/14, de 26/06/2014, em relação ao presente lançamento, tendo em vista que o art. 62, da mencionada norma, dispõe sobre a retroatividade de seus efeitos, em virtude de seu caráter interpretativo.

Como bem destacado pela Fiscalização, o que se verifica é que a Instrução Normativa nº 01/14, que dispõe sobre a definição de produto primário resultante da extração mineral e de suas atividades complementares (beneficiamento mineral), para fins de aplicação da legislação do ICMS, corrobora o entendimento externado quando da lavratura dos presentes autos.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme já relatado, as atividades complementares ao processo de extração realizadas pela Autuada compreendem a britagem primária, homogeneização, britagem secundária, peneiramento, moagem, ciclonagem, filtragem, secagem e, por último, a flotação (fls. 1.017/1.022 - laudo técnico).

Destaca-se que a referida instrução normativa, ao exemplificar os processos ou tratamentos complementares à extração mineral (beneficiamento mineral), dos quais resultam produto primário, ainda que exijam adição ou retirada de outras substâncias, elenca a flotação (última etapa do beneficiamento realizado no estabelecimento autuado), dentre outros. Confira-se:

INSTRUÇÃO NORMATIVA SUTRI N° 01, DE 25 DE JUNHO DE 2014 (MG de 26/06/2014)

Dispõe sobre a definição de produto primário resultante da extração mineral e de suas atividades complementares (beneficiamento mineral), para fins de aplicação da legislação do ICMS.

(...)

**Art. 2° Para fins de aplicação da legislação do ICMS, considera-se como produto primário aquele resultante de extração mineral e de suas atividades complementares que, cumulativamente:**

**I - esteja classificado nos Capítulos 25 e 26 da NBM/SH;**

**II - esteja relacionado na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI) com a notação "NT" (não tributado);**

**III - não tenha sido submetido a processo ou tratamento do qual resulte alteração da composição química ou estrutura cristalográfica do mineral extraído.**

Parágrafo único. A título exemplificativo, constituem processos ou tratamentos complementares à extração mineral (beneficiamento mineral ou não industrial) dos quais resultam produto primário, ainda que exijam adição ou retirada de outras substâncias:

I - fragmentação;

II - pulverização;

III - classificação;

IV - concentração;

V - separação magnética;

**VI - flotação;**

**VII - homogeneização;**

VIII - aglomeração ou aglutinação;

IX - briquetagem;

X - nodulação;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- XI - sinterização;
  - XII - pelotização;
  - XIII - ativação;
  - XIV - coqueificação;
  - XV - desaguamento, inclusive secagem, desidratação e filtragem;
  - XVI - levigação.
- (Grifos acrescidos).
- (...)

A Autuada sustenta que, nos termos do art. 4º, inciso II da referida instrução normativa, abaixo transcrito, ainda que o produto esteja classificado nos Capítulos 25 e 26 da NBM/SH e esteja relacionado na TIPI como não tributado (NT), pode vir a ser considerado como produto industrializado, desde que tenha sido submetido a processo ou tratamento, do qual resulte alteração da composição química ou da estrutura cristalográfica do mineral extraído. E que o concentrado apatítico sofreu alteração na composição química, devido ao beneficiamento.

Veja-se as disposições da referida norma:

Art. 4º - Considera-se como mercadoria industrializada:

I - aquela relacionada na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados com alíquota igual ou superior a zero;

II - aquela que cumulativamente:

a) atenda ao disposto nos incisos I e II do art. 2º;

b) tenha sido submetida a processo ou tratamento do qual resulte alteração da composição química ou estrutura cristalográfica do mineral extraído.

Parágrafo único. A título exemplificativo, constituem processos ou tratamentos industriais dos quais resultam mercadoria industrializada:

I - a ustulação sulfatante e cloretante;

II - a clinquerização da qual resulte o cimento não pulverizado;

III - a calcinação:

a) realizada sobre o calcário, da qual resulte a cal;

b) realizada sobre a bauxita ou o óxido de alumínio puro, da qual resulte o coríndon artificial. (Grifos acrescidos).

Contudo, o que se verifica é que não houve alteração da composição química ou estrutura cristalográfica (arranjo espacial em que se encontram estes elementos) do mineral extraído (alínea “b” do inciso II do art. 4º da IN 01/14),

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

condições *sine qua non* para caracterizar o produto como industrializado, nos termos do citado dispositivo legal.

Ressalta-se que a modificação ocorrida no produto, restringe-se a alterações de ordem física e não química, como se depreende da descrição das etapas do beneficiamento realizadas pela Autuada, constante no Parecer Técnico (fls. 1.210/1.220), bem como no estudo do Engenheiro de Minas da Impugnante (fls. 1.013/1.029).

Destaca-se que a flotação, etapa do beneficiamento denominada no laudo técnico como “processo de industrialização”, é nele descrita como “separação das partículas úteis do rejeito explorando as características superficiais diferentes de cada substância, tratando misturas homogêneas de partículas suspensas em base aquosa (polpa)”.

Verifica-se, pois, que a flotação é uma técnica de separação de misturas, objetivando, no caso em exame, a concentração do mineral, no caso, aumento do  $P_2O_5$ , sem alterar a composição química ou da estrutura cristalográfica do mineral extraído.

Por meio das etapas do beneficiamento realizadas no estabelecimento autuado, ocorre a redução de tamanho e a eliminação de impurezas por concentração, não havendo qualquer incorporação de novos elementos, somente a separação dos resíduos. Em outras palavras, a variação do concentrado apatítico bruto antes e após processo de concentração reside somente no grau de pureza/concentração de fósforo, mantida, dessa forma, sua natureza primária.

Nesse sentido, menciona-se que a Nota 1 do Capítulo 25 da Seção V da NCM, na qual o produto concentrado apatítico bruto está classificado, exige que, para estar classificado nessa posição, tal produto deve se encontrar em estado bruto, sem alterações na sua composição química. Confira-se:

1. – Salvo disposição em contrário e sob reserva da Nota 4 abaixo, apenas se incluem nas posições do presente Capítulo os produtos em estado bruto ou os produtos lavados (mesmo por meio de substâncias químicas que eliminem as impurezassem modificarem a estrutura do produto), partidos, triturados, pulverizados, submetidos à levigação, crivados, peneirados, enriquecidos por flotação, separação magnética ou outros processos mecânicos ou físicos (exceto a cristalização). (Grifou-se).

Reproduz-se excertos da resposta dada pela SUTRI/SEF/MG à Consulta Interna SEF/MG nº 094/11, acostada às fls. 1.035/1.038, específica sobre o caso dos presentes autos:

CONSULTA INTERNA Nº 094/2011 - 28/09/2011

Assunto: ICMS - Base de Cálculo - Frete para estabelecimento do mesmo titular situado em outra unidade da Federação

Origem: DF Patos de Minas

Consulente: Ricardo Petrini de Moraes

(...)

Diante do exposto, indaga-se:

1) Considerando os argumentos apresentados pelo contribuinte e a legislação em vigor, o produto denominado “concentrado apatítico bruto” pode ser considerado produto primário?

(...)

Resposta:

1 - A base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias, é disciplinada pela Lei Complementar nº 87/96, nestes termos:

“Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;

III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.”

Assim, na hipótese de transferência interestadual de mercadoria que foi adquirida de contribuinte do imposto, a base de cálculo do ICMS é a prevista no mencionado inciso I.

Tratando-se de mercadoria que foi industrializada, a base de cálculo é a prevista no inciso II.

No caso, todavia, de mercadorias obtidas por outros processos, não relativos à aquisição de outros contribuintes nem à industrialização, a base de cálculo aplicável é a disciplinada no inciso III: o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

Na hipótese em comento (concentrado fosfático ou concentrado apatítico bruto), para o deslinde da questão, importa verificar se as mercadorias transferidas pelo estabelecimento extrator são consideradas industrializadas ou não.

Preliminarmente, cabe perquirir se a atividade de extração, tal como internacionalmente concebida, envolve os processos de industrialização.

Constatamos, apesar do título da Seção B da Classificação Nacional de Atividades Econômicas, que a atividade extrativa não é qualificada como ‘indústria’ pela Família de Classificações Internacionais da Organização das Nações Unidas (International Standard Industrial Classification of

All Economic Activities) da qual a Classificação Nacional é derivada e à qual deve tratamento homogêneo.

Também, conforme a 'International Classification of Activities for Time-Use Statistics' da mencionada Família de Classificações Internacionais, a mineração é classificada como atividade de produção primária.

Vê-se, então, que a atividade extrativa não compreende atividades industriais, não obstante o equivocado título da Seção B da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE).

Vislumbrada a questão na ótica da atividade econômica, passemos a analisá-la na perspectiva do produto.

Segundo a 'Standard International Trade Classification', da Organização das Nações Unidas, o produto em questão assim se encontra classificado:

2 - Crude materials, inedible, except fuels

27 - Crude fertilizers, other than those of division 56, and crude minerals (excluding coal, petroleum and precious stones)

This Division is divided into the following Groups:

272 - Fertilizers, crude, other than those of division 56

273 - Stone, sand and gravel

274 - Sulphur and unroasted iron pyrites

277 - Natural abrasives, n.e.s. (including industrial diamonds)

278 - Other crude minerals

Na perspectiva da classificação internacional, o produto em questão, desse modo, é classificado como produto bruto ou produto primário.

Cabe salientar que as modalidades de industrialização, tais como são descritas na legislação relativa ao IPI, não se aplicam à extração mineral e às suas atividades complementares, haja vista que o IPI jamais incidiu sobre a indústria extrativa mineral, seja por ocasião da incidência do antigo Imposto Único sobre Mineirais, seja na égide da atual Constituição da República, que estabelece a não-incidência do IPI em relação a tal atividade.

Desse modo, é despiciendo o exame da inclusão ou exclusão da extração mineral, e das suas atividades complementares, entre as as referidas modalidades de industrialização, que nunca as compreendeu, em virtude de sempre se encontrarem fora do campo de incidência deste imposto, ou seja, a legislação relativa ao IPI não considera o processo de lavra como industrialização nem o estabelecimento extrator como industrial.

Ressalte-se, neste sentido, que o beneficiamento a que se refere o Código de Mineração (Decreto-lei nº 227/67) não corresponde ao beneficiamento de que trata a legislação

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

relativa ao IPI, mas sim a atividades complementares à extração, como descritas na Classificação Nacional de Atividades Econômicas e, literalmente, na International Standard Industrial Classification of All Economic Activities'.

Nesta esteira é que o processo de beneficiamento de minerais, entendido como atividades complementares à extração, constitui aquele realizado por fragmentação, pulverização, classificação, concentração, separação magnética, flotação, homogeneização, aglomeração ou aglutinação, briquetagem, nodulação, sinterização, pelotização, ativação, coqueificação, calcinação, desaguamento, inclusive secagem, desidratação, filtração, levigação, bem como qualquer outro processo, ainda que exija adição ou retirada de outras substâncias, desde que não resulte na descaracterização mineralógica das substâncias minerais processadas ou que não impliquem na sua inclusão no campo de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), nos termos do art. 14 do Decreto federal nº 01/91.

Vale dizer, tais processos não se confundem com o beneficiamento considerado como modalidade de industrialização de que trata o art. 4º do Regulamento do IPI (Decreto nº 7.212/2010).

Ressalte-se, finalmente, que a Secretaria de Estado de Fazenda há muito externa este entendimento, haja vista o teor da resposta à Consulta de Contribuinte nº 098/96, na qual o produto resultante da extração mineral e das atividades complementares do estabelecimento extrator é considerado primário, cuja base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais, é o referido preço corrente.

(...)

3 e 4 - Prejudicadas.

DOT/DOLT/SUTRI/SEF (Grifos acrescidos).

Conclui-se, desta forma, que a extração mineral e suas atividades complementares não são processos de industrialização, e que, portanto, a elas cabe a aplicação do inciso III do §4º do art. 13 da LC nº 87/96 (mercadoria não industrializada).

Assim, nas transferências interestaduais de produtos primários, como é o caso em análise, a base de cálculo do ICMS é o *preço corrente da mercadoria ou de sua similar no mercado atacadista* do local da operação, caso o remetente seja produtor, extrator ou gerador.

Vale destacar que a base de cálculo do inciso II do § 4º, do art. 13 da LC nº 87/96 (custo da mercadoria produzida) não é cabível, pois pressupõe a preexistência de matéria prima e a industrialização da mesma.

No que concerne ao procedimento de arbitramento da base de cálculo, frise-se que sua motivação encontra-se de forma clara no relatório fiscal acostado aos autos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Esclarece a Fiscalização, na manifestação fiscal, que promoveu o arbitramento, uma vez que, por meio de pesquisas, não foi possível obter o preço do fosfato bruto no mercado atacadista no local do remetente pela inexistência de outra mineradora no local da operação.

Cabe ressaltar que os destinatários constantes nos documentos fiscais (fls. 37/394), cujos valores consignados foram utilizados pelo Fisco como parâmetro para arbitramento da base de cálculo relativa ao ano de 2007 e primeiro semestre de 2008, são produtores rurais (usuários agrícolas) e industriais. Segundo as notas explicativas da Seção G, emitidas pela Comissão Nacional de Classificação – CONCLA, operações envolvendo produtores rurais e industriais enquadram-se no conceito de comércio atacadista, ao contrário do que pretende a Autuada, ao classificá-las como comércio varejista. Vide trecho da nota, *in literis*:

O comércio de mercadorias organiza-se em dois segmentos: atacado e varejo. O comércio atacadista revende mercadorias novas ou usadas, sem transformação, a varejistas, a usuários industriais, agrícolas, comerciais, institucionais e profissionais, ou a outros atacadistas; (Grifou-se).

Dessa forma, a alegação da Defesa, de que o preço médio de venda, utilizado como parâmetro para arbitramento, não guarda relação com a base de cálculo prevista na legislação, não deve prosperar.

Ademais, depreende-se dos levantamentos efetuados pelo Fisco, como bem externado na manifestação fiscal, que os preços médios utilizados para arbitramento, são condizentes com os praticados no mercado interno para o mesmo período.

Como a Autuada não realizou vendas no período compreendido entre o segundo semestre de 2008 a outubro de 2010 e devido à oscilação de preços, optou a Fiscalização por não adotar o preço médio do primeiro semestre de 2008 para aquele período. Nesse sentido, arbitrou-se a base de cálculo, nos termos do inciso IV do art. 54 do RICMS, qual seja: custo da mercadoria produzida acrescido do frete (despesas indispensáveis à manutenção do estabelecimento), que foi mais benéfica para o Contribuinte.

Vale lembrar, por oportuno, que a defesa não trouxe qualquer prova material que refutasse o arbitramento realizado.

No que concerne à alegação da não aplicação da redução de base de cálculo de 60%, prevista no item 8 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, frise-se que a referida benesse somente é aplicável se o remetente deduzir do preço da mercadoria, o valor equivalente ao imposto dispensado na operação, com indicação expressa no campo “Informações Complementares” da respectiva nota fiscal, nos termos da alínea b do item 8.5 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02 - fato esse que, naturalmente, não ocorreu com relação à diferença apurada.

A sustentação de que a Fiscalização capitulou indevidamente a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, sob os argumentos de não haver subsunção do fato à norma e, ainda, que a Autuada não agiu com dolo ou fraude, não prospera, conforme se verá.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Prevista o art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75, a época dos fatos geradores, *in verbis*:

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) da diferença apurada (grifou-se);

(...)Efeitos de 1º/11/03 a 31/12/11

Há a destacar-se que a prescrição legal do art. 55, inciso VII, transcrita, não distingue o tipo de operação a que se deva aplicar a multa por consignar em nota fiscal base de cálculo diversa, empregando-se a expressão “base de cálculo diversa” em sentido lato.

Assim, qualquer operação que apresente base de cálculo diversa, divergente, discordante, distinta, amolda-se ao tipo legal acima descrito.

Ressalte-se que restou demonstrado que a Autuada não cumpriu a obrigação acessória a que estava obrigada, ou seja, não consignou a base de cálculo do ICMS corretamente nas notas fiscais que emitiu, por conseguinte, os fatos subsumem-se à norma legal.

Embora esteja correta a aplicação da multa isolada aplicada no presente caso, deve-se adequar o seu percentual, pois, com o advento da Lei nº 19.978/11, foi alterado o texto do inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, que de forma expressamente interpretativa, incluiu a alínea “c” ao respectivo inciso. A seguir, transcreve-se a redação atual da alínea “c” do referido inciso:

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação:

(...)

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas “a” e “b” deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada;

Portanto, em virtude da alteração legislativa retromencionada, que cominou penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da prática da irregularidade, nos termos da alínea “c” do art. 106 do CTN, deve-se adequar a multa isolada aplicada ao percentual de 20% (vinte por cento).

As multas exigidas nos presentes autos se referem ao não-cumprimento da obrigação principal de recolher tributo (multa de revalidação), correspondente a 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto inadimplido (art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75) e ao descumprimento de obrigação acessória (multa isolada), por consignar



em documento fiscal que acobertar a operação ou prestação, base de cálculo diversa da prevista pela legislação, equivalente a 40% (quarenta por cento) da diferença apurada, com fulcro no art. 55, inciso VII da citada lei (adequada ao percentual de 20%).

A multa de revalidação tem caráter genuinamente sancionatório, punitivo, em face do contribuinte que deixa de pagar, a tempo e modo, o tributo devido, no caso, o ICMS, visando em tese coibir a inadimplência, e tem por escopo garantir a inteireza da ordem jurídica tributária. Neste sentido é o entendimento de abalizada doutrina:

Não resta dúvida de que as sanções tributárias não podem ser insignificantes, de modo que percam seu aspecto repressivo ou preventivo de coibição de ilícito. (...) "(DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas ao livro Direito tributário brasileiro, de Aliomar Baleeiro. 11. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 863).

As penalidades são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias". (CALMON, Sacha, in Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696).

Na lição de RICARDO LOBO TORRES (in Curso de Direito Financeiro e Tributário, 6ª ed., p. 277-278):

As penalidades pecuniárias e as multas fiscais não se confundem juridicamente com o tributo. A penalidade pecuniária, embora prestação compulsória, tem a finalidade de garantir a inteireza da ordem jurídica tributária contra a prática de ilícitos, sendo destituída de qualquer intenção de contribuir para as despesas do Estado. O tributo, ao contrário, é o ingresso que se define primordialmente como destinado a atender às despesas essenciais do Estado, cobrado com fundamento nos princípios da capacidade contributiva e do custo/benefício.

Lado outro, a multa isolada incide nos casos de o contribuinte deixar de cumprir obrigação acessória, consistente no dever de emitir documento fiscal idôneo a toda saída de mercadoria, por exemplo, como é o caso dos presentes autos, sendo certo que o seu descumprimento acarreta a imposição de sanção pecuniária.

Em suma, enquanto a multa de revalidação decorre do não pagamento do tributo a tempo e modo (obrigação principal), a multa isolada decorre do não cumprimento de uma obrigação acessória.

Ressalte-se, por oportuno, que é possível a incidência concomitante das multas em questão, porquanto foram cobradas nos exatos termos da legislação pertinente, não havendo que se falar em violação ao art. 150, inciso IV da CF/88.

Portanto, o feito fiscal afigura-se correto, sendo legítima a exigência do crédito tributário em comento, constituído de ICMS, além da Multa de Revalidação e da Multa Isolada, previstas nos arts. 56, II, e 55, VII (adequada ao percentual de 20% - alínea "c") da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

Importante salientar que o ilícito tributário, em muito se difere do ilícito penal, pois, para que a ocorrência deste último fique caracterizada, necessário perquirir

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

as condições objetivas e subjetivas do fato jurígeno. Assim, urge verificar se a conduta praticada está prevista na legislação penal como crime (elemento objetivo) e se o agente a realizou com dolo ou culpa (elemento subjetivo).

Entretanto, para a ocorrência do ilícito fiscal, basta a comprovação do descumprimento dos deveres tributários de dar, fazer e não-fazer previstos na legislação, não havendo, portanto, que se falar em elemento subjetivo.

Assim, dispõe o art. 136 do CTN:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Finalmente, cabe mencionar que por força do disposto no art. 110 do RPTA/MG (art. 182, I da Lei nº 6.763/75), não se incluem na competência deste órgão julgador administrativo “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. Ainda em preliminar, também à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para adequar a penalidade isolada ao percentual de 20% (vinte por cento) previsto na alínea “c” do inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, nos termos do art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN, conforme parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Impugnante, sustentaram oralmente a Dra. Daniela Leme Arca e a Dra. Ana Flora Vaz Lobato Diaz e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Gabriel Arbex Valle. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Eduardo de Souza Assis e Reinaldo Lage Rodrigues de Araujo.

**Sala das Sessões, 30 de junho de 2015.**

**Carlos Alberto Moreira Alves**  
**Presidente / Revisor**

**Cindy Andrade Morais**  
**Relatora**

P