

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Acórdão: 4.517/15/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000171926-82  
Recurso de Revisão: 40.060138424-33  
Recorrente: Galvani Indústria, Comércio e Serviços S/A  
IE: 371100386.00-35  
Recorrida: Fazenda Pública Estadual  
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.** Constatado emissão de documentos fiscais relativos à transferência de produto primário para filial do estabelecimento autuado, localizada 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. 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. Entretanto, 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 Código Tributário Nacional. Mantida a decisão recorrida.

**Recurso de Revisão conhecido e não provido. Decisões por maioria de votos.**

***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 utilização de base de cálculo inferior à prevista na legislação.

A Contribuinte adotou, como base de cálculo, o custo da mercadoria. A Fiscalização 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 baseou-se na resposta à Consulta Interna nº 094/11, formulada pelo próprio Fiscal autuante e que trata, especificamente, da questão dos autos, cujo entendimento é o 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 3ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 21.749/15/3ª, julgou 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 Código tributário Nacional – CTN, conforme parecer da Assessoria do CC/MG.

Inconformada, a Autuada interpõe, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 1.381/1.460.

Afirma que a decisão recorrida revela-se divergente das decisões proferidas nos seguintes acórdãos indicados como paradigmas: 3.757/11/CE, 21.733/15/3ª, 20.685/15/2ª e 18.979/10/2ª (cópias às fls. 1.465/1.515).

Requer, ao final, o conhecimento e provimento do Recurso de Revisão.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 1.517/1.564, opina em preliminar, pelo conhecimento do Recurso de Revisão e, no mérito, pelo seu não provimento.

Em sessão realizada em 02/10/15, acorda a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, por maioria de votos, em conhecer do Recurso de Revisão. Vencidos os Conselheiros José Luiz Drumond e Maria de Lourdes Medeiros, que dele não conheciam. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em deferir o pedido de vista formulado pela Conselheira Maria de Lourdes Medeiros, nos termos da Portaria nº 04, de 16/02/01, marcando-se extrapauta para o dia 09/10/15, ficando proferidos os votos dos Conselheiros Antônio César Ribeiro (Relator) e Bernardo Motta Moreira que lhe davam provimento parcial para cancelar a exigência relativa à Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6763/75 e dos Conselheiros Eduardo de Souza Assis (Revisor), José Luiz Drumond e Carlos Alberto Moreira Alves, que lhe negavam provimento. Pela Recorrente, sustentou oralmente a Dra. Daniela Leme Arca e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume.

---

## ***DECISÃO***

### **Da preliminar**

### **Dos Pressupostos de Admissibilidade**

Superada, de plano, a condição de admissibilidade capitulada no art. 163, inciso II do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que se trata de PTA do rito ordinário, cumpre verificar o atendimento também da segunda condição estatuída no citado dispositivo legal, relativa à divergência jurisprudencial.

Conforme informado no relatório, a Recorrente sustenta que a decisão recorrida revela-se divergente das decisões proferidas nos Acórdãos nº 3.757/11/CE, 21.733/15/3ª, 20.685/15/2ª e 18.979/10/2ª (cópias às fls. 1.465/1.515).

O fundamento levantado pela Recorrente para efeito de cabimento do Recurso de Revisão em relação à decisão apontada como paradigma proferida no Acórdão nº 3.757/11/CE se relaciona ao processo de beneficiamento do minério de ferro que resulta no produto concentrado apatítico bruto ou concentrado fosfático, situação do lançamento relativo à decisão recorrida.

Afirma a Recorrente que a Fiscalização sustenta que esse processo não é industrial, sendo o produto concentrado fosfático um produto primário.

Dessa forma, assevera que segundo a Fiscalização, a base de cálculo que deveria ser utilizada na transferência interestadual do produto é o preço corrente da mercadoria no mercado atacadista e não o custo da mercadoria produzida, que seria a base de cálculo caso o produto fosse considerado industrializado.

Nesse sentido, conclui que a Fiscalização imputa e ela, Recorrente, a infração de recolhimento a menor de imposto em razão da utilização de base de cálculo diversa da prevista na legislação.

Por outro lado, a Recorrente afirma que na decisão apontada como paradigma, proferida no Acórdão nº 3.757/11/CE, a Câmara Especial deste Órgão Julgador decidiu que o minério de ferro concentrado, chamado de “*pellet feed*”, submetido a processo de beneficiamento, é um produto industrializado e, desse modo, a base de cálculo a ser utilizada em sua transferência interestadual é o custo da mercadoria produzida.

Observa-se, no lançamento relativo à decisão recorrida, que o minério de ferro é submetido aos processos de britagem primária, homogeneização, britagem secundária, peneiramento, moagem, ciclonação, filtragem, secagem e flotação, resultando no produto concentrado apatítico bruto ou concentrado fosfático.

Por sua vez, no lançamento relativo à decisão apontada como paradigma o minério de ferro é submetido aos processos de britagem, peneiramento e moagem, resultando no produto minério de ferro concentrado (*pellet feed*).

Verifica-se, pois, que existem etapas do processo de beneficiamento mineral que são comuns aos dois produtos, embora o produto relativo à decisão recorrida tenha uma gama maior de etapas.

Não obstante, observa-se que todas as etapas encontram-se relacionadas na Instrução Normativa nº 01/14, que cuida da definição de produto primário resultante da extração mineral e de suas atividades complementares (beneficiamento mineral), para fins de aplicação da legislação do ICMS.

Diante do exposto, considerando-se que a decisão recorrida entende que o produto resultante dos processos de beneficiamento mineral é um produto primário e a decisão apontada como paradigma entende que é um produto industrializado, verifica-se que existe divergência entre as decisões quanto à aplicação da legislação tributária, encontrando-se configurado o pressuposto de cabimento para o Recurso de Revisão.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No que se refere à decisão apontada como paradigma, proferida no Acórdão nº 21.733/15/3ª, a Recorrente traz, para efeito de cabimento do Recurso, a matéria relacionada à Sumula 166 do STJ, que não considera fato gerador do imposto a transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade.

Para facilitar a análise, transcreve-se trechos das duas decisões sobre a matéria:

### **DECISÃO RECORRIDA: ACÓRDÃO Nº 21.749/15/3ª:**

INICIALMENTE, VALE DESTACAR QUE A BASE DE CÁLCULO DO ICMS, NAS TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS, É DISCIPLINADA PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96, NOS SEGUINTE TERMOS:

(...)

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.

### **DECISÃO APONTADA COMO PARADIGMA: ACÓRDÃO Nº 21.733/15/3ª:**

O SIMPLES FATO DA MERCADORIA SAIR OU SE DESLOCAR DO MESMO ESTABELECIMENTO COMERCIAL NÃO CARACTERIZA O FATO GERADOR DO TRIBUTO, ISSO PORQUE PARA A OCORRÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO NÃO BASTA A CIRCULAÇÃO FÍSICA DA MERCADORIA, SENDO PRECISO A CIRCULAÇÃO JURÍDICO/ECONÔMICA, O MESMO ACONTECENDO COM A PRESTAÇÃO DO SERVIÇO DE TRANSPORTE, QUE EXIGE TANTO O COMPONENTE FÍSICO QUANTO O JURÍDICO/ECONÔMICO PARA A INCIDÊNCIA DO ICMS, O QUE SE DÁ SOMENTE QUANDO A PRESTAÇÃO DO SERVIÇO DE TRANSPORTE É ONEROSA (TEM PREÇO), E OCORRE ENTRE PESSOAS DISTINTAS (CONTRATANTE E CONTRATADO), COM CONDIÇÕES CONTRATUAIS (PREÇO, REAJUSTE, CONDIÇÕES DE SERVIÇO, RESCISÃO) CELEBRADOS ENTRE AS PARTES NOS TERMOS DE LEI PRÓPRIA A REGER O CONTRATO.

(...)

ADEMAIS, É IMPORTANTE OBSERVAR QUE, NO CASO DO ICMS INCIDENTE SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS (ART. 2º, INCISO I DA LEI COMPLEMENTAR 87/96) A LEI COMPLEMENTAR, EM SEU ART. 12, INCISO I, DETERMINA EXPRESSAMENTE SER FATO GERADOR DO IMPOSTO A SAÍDA DE MERCADORIA DO ESTABELECIMENTO DO CONTRIBUINTE, AINDA QUE PARA OUTRO ESTABELECIMENTO DO MESMO TITULAR, MAS ESTA QUESTÃO

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ENCONTRA OBSTÁCULO NA DOCTRINA E NA JURISPRUDÊNCIA, EM QUE OS TRIBUNAIS PÁTRIOS SÃO UNÍSSONOS NO SENTIDO DA INEXISTÊNCIA DE CIRCULAÇÃO JURÍDICA NESSE CASO (VIDE NOVAMENTE A CLÁSSICA SÚMULA 166 DO STJ).

Observando-se os fundamentos retrotranscritos, constata-se haver divergência entre as decisões quanto à aplicação da legislação tributária no aspecto da tributação das operações de transferência de mercadorias, encontrando-se, também, configurado o pressuposto de cabimento para o Recurso de Revisão.

Já no que se refere à decisão apontada como paradigma proferida no Acórdão nº 20.685/15/2ª, a Recorrente traz, para efeito de análise quanto ao cabimento do Recurso, a matéria constante da decisão recorrida relacionada à alegação de nulidade do arbitramento da base de cálculo para as operações objeto do lançamento.

Afirma que em relação à inadequação dos parâmetros utilizados pela Fiscalização para fins de arbitramento da base de cálculo do imposto, a 3ª Câmara de Julgamento apenas repetiu o entendimento da Fiscalização e assim perpetuou o vício de nulidade do Auto de Infração, qual seja, a desobediência à norma para apuração da base de cálculo do imposto exigido.

Porém, alega que em situação análoga, no caso da decisão apontada como paradigma, este Órgão Julgador, ao analisar a validade do Auto de Infração lavrado com vício formal, tendo em vista que os elementos necessários à validade do ato administrativo não estavam presentes na autuação, declarou nulo o lançamento, em decorrência de cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

Importante transcrever os fundamentos das duas decisões sobre a matéria:

### **DECISÃO RECORRIDA: ACÓRDÃO Nº 21.749/15/3ª:**

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).

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(GRIFOS ACRESCIDOS).

**DECISÃO APONTADA COMO PARADIGMA: ACÓRDÃO Nº 20.685/15/2ª:**

NÃO HÁ QUALQUER MOTIVAÇÃO PARA A EXIGÊNCIA DA MULTA ISOLADA. NÃO É CITADO NEM NO RELATÓRIO DO AUTO DE INFRAÇÃO, NEM MESMO NO “RELATÓRIO FISCAL” DE FLS. 07/08, QUAL O DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA QUE JUSTIFICARIA A EXIGÊNCIA DA MULTA ISOLADA. ESTA FALTA, POR SI SÓ, JÁ MACULARIA O LANÇAMENTO, NO MÍNIMO, EM RELAÇÃO À MULTA ISOLADA, SENÃO SOBRE SEU TOTAL.

NÃO BASTASSE, O AUTO DE INFRAÇÃO APENAS FALA EM DOAÇÃO SEM EXPLICITAR QUAL SERIA O BEM DOADO.

(...)

ASSIM, EM QUALQUER CASO, PARA QUE O FISCO SUSTENTE A IMPUTAÇÃO DE FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE QUAISQUER BENS OU DIREITOS - ITCD, DEVE DEMONSTRAR CLARAMENTE SOBRE QUAL DOAÇÃO ESTÁ SE REFERINDO DE MODO A DETERMINAR RIGIDAMENTE A BASE DE CÁLCULO.

EM SUAS MANIFESTAÇÕES NOS AUTOS A IMPUGNANTE DEMONSTRA NÃO TER CERTEZA DE QUAL A EXIGÊNCIA ESTÁ LHE SENDO FEITA. ISTO SE DEVE AO CONTEXTO NO QUAL SE ENCONTRA O PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO.

ESTE É EXATAMENTE O PONTO CRUCIAL DA QUESTÃO.

(...)

VEJA-SE QUE MESMO NA MANIFESTAÇÃO FISCAL A DISCUSSÃO É COMPLETAMENTE DIFERENTE DO RELATÓRIO DO AUTO DE INFRAÇÃO.

AS BASES QUE LEVARAM À REFORMULAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEMONSTRAM QUE O LANÇAMENTO ORIGINAL NÃO SE ALINHAVA COM A REALIDADE DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.

(...)

FRENTE A ESSE QUADRO, IMPÕE-SE A DECRETAÇÃO DA NULIDADE DO PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO.

(GRIFOS ACRESCIDOS).

Não obstante os argumentos apresentados pela Recorrente, observa-se que a declaração de nulidade da decisão apontada como paradigma refere-se à situação específica e particular daquele lançamento.

Em que pese os lançamentos cuidarem de situações fáticas e acusações fiscais totalmente distintas, o foco do Recurso de Revisão voltou-se especificamente para o aspecto de análise de caracterização ou não de nulidade do lançamento.

Vale lembrar que esta espécie de Recurso de Revisão tem como pressuposto de cabimento a existência de decisões divergentes quanto à aplicação da legislação tributária, sobre a mesma matéria e sob as mesmas circunstâncias/condições, proferidas pela mesma ou por outra Câmara de Julgamento deste Órgão Julgador.

Nesse sentido, o objetivo buscado pelo Órgão Julgador é o da uniformização das decisões, evitando que as Câmaras decidam de forma diferente sobre determinada matéria.

Reiterando, observa-se que a nulidade do lançamento relativa à decisão apontada como paradigma se deveu a aspectos específicos daquele lançamento, *in casu*, falta de descrição clara e precisa do fato que motivou o lançamento e das circunstâncias em que foi praticado, não havendo nesse aspecto qualquer comunicação com o caso concreto do lançamento relativo à decisão recorrida.

Entende-se que para que haja caracterização de divergência entre as decisões, quanto à aplicação da legislação tributária, as variáveis de análise quanto aos aspectos que levaram as Câmaras a decidir pela nulidade ou não do lançamento devem ser as mesmas ou semelhantes.

Observa-se que no caso da decisão recorrida 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”*.

Por outro lado, no caso da decisão apontada como paradigma, verifica-se que *“não há qualquer motivação para a exigência da multa isolada. Não é citado nem no relatório do Auto de Infração, nem mesmo no “Relatório Fiscal” de fls. 07/08, qual o descumprimento de obrigação acessória que justificaria a exigência da multa isolada”*.

E mais, consta ainda da decisão recorrida que *“...o lançamento original não se alinhava com a realidade da ocorrência do fato gerador”*.

Dessa forma, observa-se que as decisões caminham no mesmo sentido, ou seja, se no lançamento foram observados todos os requisitos necessários e suficientes para a sua validade, não se observando qualquer ofensa a direitos e garantias do sujeito passivo, esse lançamento deve ser aprovado.

Do contrário, se não presentes no lançamento os requisitos e pressupostos necessários, prejudicando a análise e defesa do sujeito passivo, o lançamento deve ser declarado nulo.

Nesse sentido, conclui-se que não se encontra caracterizada divergência entre as decisões quanto à aplicação da legislação tributária.

Por fim, a Recorrente, por intermédio da decisão apontada como paradigma proferida no Acórdão nº 18.979/10/2ª, sustenta que o tipo penal previsto no inciso VII

do art. 55 da Lei nº 6.763/75, ou seja, “*consignar base de cálculo diversa da prevista na legislação*” objetiva punir contribuintes que agem com dolo ou fraude.

Para tanto, transcreve os seguintes trechos das duas decisões para fundamentar seu argumento:

**DECISÃO RECORRIDA: ACÓRDÃO Nº 21.749/15/3ª:**

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.

(...)

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.

(GRIFOS ACRESCIDOS).

**DECISÃO APONTADA COMO PARADIGMA: ACÓRDÃO Nº 18.979/10/2ª:**

NECESSÁRIA SE FAZ A ANÁLISE PORMENORIZADA DO TIPO DESCRITO NO INCISO VII DO ART. 55 DA LEI N.º 6.763/75, PARA VERIFICAÇÃO DA PERFEITA APLICAÇÃO DA PENALIDADE PREVISTA EM FACE DA IMPUTAÇÃO FISCAL ORA EM EXAME, A SABER:

(...)

ANALISANDO O DISPOSITIVO ACIMA TRANSCRITO PERCEBE-SE QUE A CONDUTA DESCRITA NA NORMA SANCIONATÓRIA É A CONSIGNAÇÃO EM DOCUMENTO FISCAL DE “BASE DE CÁLCULO DIVERSA DA PREVISTA PELA LEGISLAÇÃO”.

DOS AUTOS EXTRAI-SE QUE A IMPUGNANTE ENTENDIA QUE À ÉPOCA DA OCORRÊNCIA DAS OPERAÇÕES A BASE DE CÁLCULO DO ICMS DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA ERA EXATAMENTE AQUELA POR ELA DESTACADA. ASSIM, NÃO HÁ NOS AUTOS NEM MESMO INDÍCIOS DE QUE A DEFENDENTE TENHA DESTACADO A BASE DE CÁLCULO POR ELA ADOTADA UTILIZANDO-SE DE FRAUDE, DOLO OU MÁ-FÉ. O QUE SE CONCLUI DO CONJUNTO PROBATÓRIO DOS AUTOS É QUE A IMPUGNANTE FEZ UMA INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS ESTADUAIS DIVERSA DAQUELA FEITA PELO FISCO.

ESTE FATO TORNA-SE IMPORTANTE PARA O DESLINDE DA QUESTÃO E PARA A VERIFICAÇÃO DA CORRETA APLICAÇÃO DA

PENALIDADE DETERMINADA NO ART. 55, INCISO VII DA LEI N.º 6.763/75.

(...)

É DE SE DESTACAR AQUI QUE A PENALIDADE INSCULPIDA NO INCISO VII DO ART. 55, DA FORMA COMO ESTÁ REDIGIDA, PROCURA PUNIR CONTRIBUINTE QUE, CONHECENDO A BASE DE CÁLCULO DA OPERAÇÃO NO MOMENTO DE SUA REALIZAÇÃO, DEIXA DE CONSIGNÁ-LA NO DOCUMENTO FISCAL DE FORMA PROPOSITAL VISANDO REDUZIR OS VALORES A SEREM RECOLHIDOS DE FORMA INDEVIDA.

ASSIM, ESTA PENALIDADE APRESENTA-SE AFETA AOS CASOS CONHECIDOS COMO DE SUBFATURAMENTO, HIPÓTESE EM QUE O CONTRIBUINTE CONHECE EXATAMENTE O VALOR DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO, MAS, PROPOSITALMENTE, CONSIGNA NO DOCUMENTO FISCAL DESTINADO A INFORMAR AO FISCO O IMPOSTO DEVIDO, VALOR DA OPERAÇÃO INFERIOR.

(GRIFOS ACRESCIDOS).

Observando-se os fundamentos da decisão apontada como paradigma, conclui-se que ela trilha o entendimento de que a aplicação da penalidade prevista no inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75 atinge a conduta de consignar, propositalmente, utilizando-se de dolo, fraude ou má fé, em documento fiscal, base de cálculo diversa da prevista na legislação.

Por outro lado, a decisão recorrida trilha entendimento diferente no sentido de que a tipificação penal independe da intenção do agente, bastando, para tanto, a consignação de base de cálculo diversa para caracterização do ilícito.

Dessa forma, verifica-se que encontra-se caracterizada divergência entre as decisões quanto à aplicação da legislação tributária.

Portanto, de todo o exposto, reputa-se atendida a segunda condição prevista no inciso II do art. 163 do RPTA (divergência jurisprudencial), comprovando-se o preenchimento cumulativo das condições estabelecidas no referido dispositivo legal, exceto em relação à decisão proferida no Acórdão nº 20.685/15/2ª.

Por consequência, encontram-se configurados os pressupostos de admissibilidade para o Recurso de Revisão.

### **Do Mérito**

A Recorrente 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.

Contudo, a alegação da Recorrente, 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.

Cumprir registrar que como as informações solicitadas, mediante termos de intimação, não foram suficientes para se apurar a base cálculo aplicável às transferências de mercadorias efetuadas pela Recorrente (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, como é de conhecimento da própria Recorrente, 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 inciso IX do RICMS/02.

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, uma vez que adotou-se o valor médio das operações realizadas no período de apuração.

Já para o segundo semestre de 2008 a outubro de 2010, como não existiu vendas no período devido à oscilação de preços, a Fiscalização realizou o arbitramento, 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).

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

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).

Importante ressaltar, também, que a Recorrente não apresentou nenhum parâmetro para contestar o arbitramento do valor das mercadorias.

Cabe registrar, por oportuno, que o lançamento é um procedimento administrativo privativo, que se 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)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nos presentes autos, constata-se que foram observados todos os requisitos necessários e suficientes para a sua validade, não havendo qualquer ofensa aos direitos e garantias da Recorrente.

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 – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08:

RPTA:

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por estes fatos e fundamentos, a presente autuação preenche todos os requisitos indispensáveis, uma vez que restou demonstrado que condiz com a realidade dos fatos, descreve correta e claramente a conduta da Recorrente tida como infracional e promove o adequado embasamento legal na peça lavrada, não tendo havido qualquer cerceamento ao amplo direito de defesa.

Posto isso, nos termos do art. 168 do RPTA, o Recurso de Revisão admitido devolve à Câmara Especial o conhecimento da matéria nele versada.

No caso em tela, a Recorrente propugna pela reforma da decisão para cancelamento integral do lançamento.

Conforme já relatado, a autuação decorre do recolhimento a menor de ICMS, no período de 01/02/07 a 30/11/10, em razão 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.

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 Recorrente para estabelecimento paulista, na categoria de produto industrializado.

Consta no relatório fiscal de fls. 18/25 que a Recorrente (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 Recorrente localizada em Paulínea/SP (Complexo Industrial de Paulínia – CIP).

Assevera a Fiscalização que o beneficiamento mineral consiste na britagem primária, homogeneização, britagem secundária, peneiramento, moagem, cicloneamento, filtragem, secagem e flotação (conforme consta também no laudo apresentado pela Recorrente – 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 Recorrente, é o preço corrente no mercado atacadista (art. 13, § 4º, inciso III da LC nº 87/96 e art. 13, § 9º da Lei nº 6763/75).

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Nesse 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;

(Grifos acrescidos).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Deste modo, não procede a alegação da Recorrente 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 Recorrente 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'

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 a 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).

Cumprе 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, pelotização, 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 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).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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).

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).

Nesse sentido, a Consulta Interna nº 094/11, 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 confunde 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 Internacional 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).

Portanto, verifica-se que as atividades complementares ao processo de extração, realizadas pela Recorrente (britagem primária, homogeneização, britagem secundária, peneiramento, moagem, ciclonagem, 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como bem destaca a Fiscalização, no processo de beneficiamento realizado pela Recorrente, onde ocorre a redução de tamanho e a eliminação de impurezas por concentração, não há qualquer incorporação de novos elementos, somente a separação 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 Recorrente constante no Parecer Técnico (fls. 1.210/1.220), bem como no estudo do Engenheiro de Minas da Recorrente (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 Recorrente, 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.

(Grifos acrescentados).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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).

(Grifos acrescidos).

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 PREVEEM QUE A BASE DE CÁLCULO DA CFEM SERÁ, EM REGRA, O FATURAMENTO LÍQUIDO 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 SUBSOLO, 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*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*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:

*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*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(Grifos acrescidos).

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 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

produto mineral, obtido após a última etapa do processo de beneficiamento adotado e antes de sua transformação industrial.

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, desaguamento, 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).

(Grifos acrescidos).

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, ciclonagem, filtração, secagem e flotação, desenvolvidas pela Recorrente 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 26/06/14, 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.

Conforme já relatado, as atividades complementares ao processo de extração realizadas pela Recorrente compreendem a britagem primária,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

homogeneização, britagem secundária, peneiramento, moagem, ciclonação, 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;

XI - sinterização;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

XII - pelotização;

XIII - ativação;

XIV - coqueificação;

XV - desaguamento, inclusive secagem, desidratação e filtragem;

XVI - levigação.

(...)

(Grifos acrescidos).

A Recorrente sustenta que, nos termos do art. 4º, inciso II da referida instrução normativa, transcrito a seguir, 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 Recorrente, constante no Parecer Técnico (fls. 1.210/1.220), bem como no estudo do engenheiro de minas da Recorrente (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<sub>2</sub>O<sub>5</sub>, 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 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).

(Grifos acrescidos).

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 - 28/09/11:

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 n° 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 n° 01/91.

Vale dizer, tais processos não se confundem com o beneficiamento considerado como modalidade de industrialização de que trata o art. 4° do Regulamento do IPI (Decreto n° 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 n° 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 prevista no 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 sua industrialização.

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.

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 dos 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 Recorrente, ao classificá-las como comércio varejista. Veja-se 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;

(Grifos acrescidos).

Dessa forma, a alegação da Recorrente, 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 pela Fiscalização, 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 Recorrente 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/02, qual seja: custo da mercadoria produzida acrescido do frete (despesas indispensáveis à manutenção do estabelecimento), que foi mais benéfica para a Contribuinte.

Vale lembrar, por oportuno, que a Recorrente 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% (sessenta por cento), 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.

Por outro lado, a Recorrente sustenta que as operações objeto do lançamento, transferências de mercadorias, encontram-se submetidas à não incidência do tributo sob o entendimento de que a questão encontra-se pacificada no Superior Tribunal de Justiça – STJ.

Contudo, a Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 12, é clara quanto à incidência do ICMS em operações de transferências:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

(Grifos acrescidos).

Essa regra também foi incluída na legislação mineira. Confira-se:

Lei nº 6.763/75:

Art. 6º. Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

VI - na saída de mercadoria, a qualquer título, inclusive em decorrência de bonificação, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

(Grifos acrescidos).

RICMS/02:

Art.1º. O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) incide sobre:

(...)

VI - na saída de mercadoria, a qualquer título, inclusive em decorrência de bonificação, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

(Grifos acrescidos).

Ressalta-se que há juristas de renome, a exemplo de Vittorio Cassone, que defendem a tributação pelo ICMS das transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, conforme segue:

Por isso, reputo constitucional o art. 12, I, da LC nº 87/96, ao estabelecer: "Considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS no momento da saída de mercadoria de estabelecimento do contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular (Cassone, Vittorio - Direito Tributário - 13ª Edição - Ed. Atlas - 2001 - pág. 298).

Da mesma forma, o Professor Alcides Jorge Costa a admite, ao entendimento de que toda agregação de valor à mercadoria, que a leve ao consumo, ainda que sem transferência da posse ou da propriedade, configura hipótese de incidência do ICMS (ICM na Constituição e na Lei Complementar, pág. 83/90).

Em recentes julgados sobre essa matéria, o Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul seguiu essa mesma linha, decidindo pela incidência do ICMS, conforme ementas a seguir:

**EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS PARA ESTABELECIMENTO DO MESMO TITULAR, EM OUTRO ESTADO: INCIDÊNCIA DO ICMS DESDE A ENTRADA EM VIGOR DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96. 1.CABE À LEI COMPLEMENTAR FEDERAL, NOS TERMOS DO ART. 146, III, "A", DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, DEFINIR O "FATO GERADOR", A "BASE DE CÁLCULO" E O "CONTRIBUINTE" DOS IMPOSTOS BRASILEIROS, RESTANDO VEDADO, CONSEQÜENTEMENTE, À LEI DE HIERARQUIA INFERIOR, INSTITUIDORA DE TAIS TRIBUTOS, ADOTAR DEFINIÇÃO DIVERSA. ALIÁS, TODA LEI COMPLEMENTAR FEDERAL É "COMPLEMENTAR" À CONSTITUIÇÃO, DELA FAZENDO PARTE PARA TODOS OS FINS E EFEITOS JURÍDICOS. 2.RELATIVAMENTE AO ICMS, É A LEI COMPLEMENTAR FEDERAL Nº 87/96 QUE, ATUALMENTE, DEFINE O SEU "FATO GERADOR", A SUA "BASE DE CÁLCULO" E O SEU "CONTRIBUINTE", EM CUJO ART. 13, § 4º, SE ACHA ESTABELECIDO (RELATIVAMENTE À "BASE DE CÁLCULO"), QUE, "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". 3. POR CONSEQÜÊNCIA LÓGICA NÃO MAIS TEM APLICAÇÃO, A PARTIR DA ENTRADA EM VIGOR DA LC Nº 87/96, EM SE TRATANDO DE REMESSAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS, A SÚMULA Nº 166 DO EGRÉGIO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, VIA DA QUAL "NÃO CONSTITUI FATO GERADOR DO ICMS O SIMPLES DESLOCAMENTO DE MERCADORIA DE UM PARA OUTRO ESTABELECIMENTO DO MESMO CONTRIBUINTE". DECISÃO: RECURSO PROVIDO. UNÂNIME. (APELAÇÃO E REEXAME NECESSÁRIO Nº 70027067651, SEGUNDA CÂMARA CÍVEL, TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO RS, RELATOR: ROQUE JOAQUIM VOLKWEISS, JULGADO EM 01/04/2009).

EMENTA: APELAÇÃO REEXAME NECESSÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO TITULAR. EXIGIBILIDADE. A TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE PARA OUTRO ESTADO, SENDO A FILIAL TAMBÉM INSCRITA COMO CONTRIBUINTE DO ICMS, CONFIGURA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DE ICMS. ASSIM, VERIFICA-SE A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DO ICMS NO MOMENTO DA SAÍDA DA MERCADORIA DO ESTABELECIMENTO DO CONTRIBUINTE, AINDA QUE PARA OUTRO ESTABELECIMENTO DO MESMO TITULAR, CONFORME DISPÕE O ARTIGO 12, INCISO I, DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96. NESTE CONTEXTO, IMPÕE-SE O RECOLHIMENTO DO ICMS QUANDO DO TRANSPORTE DE BENS ENTRE MATRIZES E FILIAIS, MESMO EM OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. POR MAIORIA, APELO DO ESTADO PROVIDO, VENCIDO O DES. CANÍBAL QUE DESPROVEU, E, À UNANIMIDADE, RECURSO ADESIVO E REEXAME NECESSÁRIO JULGADOS PREJUDICADOS. (APELAÇÃO E REEXAME NECESSÁRIO Nº 70030987325, PRIMEIRA CÂMARA CÍVEL, TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO RS, RELATOR: JORGE MARASCHIN DOS SANTOS, JULGADO EM 16/12/2009).

(GRIFOS ACRESCIDOS).

Convém registrar ainda, que recentemente, a discussão sobre a base de cálculo na transferência interestadual foi submetida e apreciada pela Segunda Turma do STJ que decidiu pela aplicação daquilo que o legislador complementar positivou, em ementa assim vazada:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. BASE DE CÁLCULO. ESTABELECIMENTOS. MESMO TITULAR. TRANSFERÊNCIA ENTRE FÁBRICA E CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO. ARTIGO 13, § 4º, DA LC 87/96. 1. DISCUTE-SE A BASE DE CÁLCULO DO ICMS EM OPERAÇÕES EFETUADAS PELA RECORRENTE ENTRE A FÁBRICA (SP), O CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO (SP) E A FILIAL SITUADA NO RIO

GRANDE DO SUL. PRECISAMENTE, A CONTROVÉRSIA REFERE-SE À BASE DE CÁLCULO ADOTADA NA SAÍDA DE PRODUTOS DO CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO COM DESTINO AO ESTADO GAÚCHO, O QUE DEMANDA A INTERPRETAÇÃO DO ARTIGO 13, § 4º, DA LC 87/96.

2. EM RESUMO, A RECORRENTE FABRICA MERCADORIAS EM SÃO PAULO-SP E AS TRANSFERE ÀS FILIAIS ESPALHADAS PELO BRASIL. EM VIRTUDE DO GRANDE VOLUME, UTILIZA, ALGUMAS VEZES, O CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO LOCALIZADO EM SÃO BERNARDO DO CAMPO-SP, ANTES DE PROCEDER À REMESSA.

3. CONSTATOU O ARESTO QUE, NA SAÍDA DAS MERCADORIAS DO CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO PAULISTA, A RECORRENTE REGISTRAVA COMO VALOR DAS MERCADORIAS UM PREÇO SUPERIOR AO CUSTO DE PRODUÇÃO, PRÓXIMO OU MAIOR DO QUE O VALOR FINAL DO PRODUTO (NAS ALIENAÇÕES OCORRIDAS ENTRE A FILIAL GAÚCHA E O COMÉRCIO VAREJISTA OU ATACADISTA DAQUELE ESTADO).

4. A SOCIEDADE EMPRESÁRIA RECOLHEU AOS COFRES PAULISTAS ICMS CALCULADO COM BASE NO VALOR MAJORADO, GERANDO CRÉDITO NA ENTRADA DOS BENS NA FILIAL DO RS, ONDE A ALIENAÇÃO DAS MERCADORIAS A TERCEIROS ACARRETOU DÉBITO DE ICMS, QUE ACABOU COMPENSADO COM OS CRÉDITOS ANTERIORES PAGOS AO ESTADO DE SÃO PAULO. EM CONSEQUÊNCIA, CONCLUIU O ACÓRDÃO RECORRIDO: "... O ESTADO DE ORIGEM ACABA FICANDO COM TODO O IMPOSTO, E O ESTADO DE DESTINO APENAS COM O DEVER DE ADMITIR E COMPENSAR OS CRÉDITOS DO CONTRIBUINTE" (FL. 1.172V).

5. A QUESTÃO JURÍDICA EM DEBATE, PORTANTO, REFERE-SE À BASE DE CÁLCULO DO ICMS NA SAÍDA DE MERCADORIA PARA ESTABELECIMENTO LOCALIZADO EM OUTRO ESTADO DO MESMO TITULAR - ARTIGO 13, § 4º, DA LC 87/96. (...)

16. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO EM PARTE E PROVIDO TAMBÉM EM PARTE. (RESP 1109298/RS, REL. MINISTRO CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 26/04/2011, DJE 25/05/2011).

Outrossim, por força do disposto no art. 182, inciso I da Lei nº 6.763/75, repetido no art. 110 do RPTA, não se incluem na competência deste órgão julgador administrativo “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo”.

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 Recorrente não agiu com dolo ou fraude, não prospera, conforme se verá.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 descrito.

Ressalte-se que restou demonstrado que a Recorrente 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 dispositivo legal:

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 mencionada, 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, adequa-se a multa isolada aplicada ao percentual de 20% (vinte por cento).

As multas exigidas nos presentes autos referem-se ao descumprimento da obrigação principal de recolher tributo (multa de revalidação), correspondente a 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto inadimplido, nos termos do 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 em 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.

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, inciso II, e 55, inciso 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 as condições objetivas e subjetivas do fato jurígeno. Assim, urge verificar se a conduta

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 (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.

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 02/10/15. ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, por maioria de votos, em conhecer do Recurso de Revisão. Vencidos os Conselheiros José Luiz Drumond e Maria de Lourdes Medeiros, que dele não conheciam. No mérito, por maioria de votos, em lhe negar provimento. Vencidos os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Relator) e Bernardo Motta Moreira, que lhe davam provimento parcial para cancelar a exigência relativa à Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75. Designado relator o Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves. Pela Recorrente, assistiu à decisão a Dra. Ana Lúcia de Miranda e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Maria Tereza Lima Lana Esteves. Participou do julgamento, além dos signatários e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Eduardo de Souza Assis (Revisor).

**Sala das Sessões, 09 de outubro de 2015.**

**Maria de Lourdes Medeiros**  
**Presidente**

**Carlos Alberto Moreira Alves**  
**Relator designado**

GR/P

4.517/15/CE

Disponibilizado no Diário Eletrônico em 21/12/2015 - Cópia WEB

46

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.517/15/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000171926-82  
Recurso de Revisão: 40.060138424-33  
Recorrente: Galvani Indústria, Comércio e Serviços S/A  
IE: 371100386.00-35  
Recorrida: Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: Marco Antônio Gomes Behrndt/Outro(s)  
Origem: DF/Patos de Minas

---

Voto proferido pelo Conselheiro Antônio César Ribeiro, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

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 utilização de base de cálculo inferior à prevista na legislação.

Exigências de 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 divergência do voto vencedor, refere-se a aplicação da retrocitada multa isolada.

O dispositivo sancionador dispõe:

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

(...)

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

Como se observa, a multa foi aplicada com base no artigo que prevê a aplicação de multa de 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada na hipótese de consignar em documento fiscal base de cálculo diversa da prevista na legislação. O tipo penal para a aplicação da multa isolada é “*consignar base de cálculo diversa em documento fiscal*”. Além disso, o que se observa é que a norma prevista objetiva punir contribuintes que agem com dolo ou fraude.

No presente caso, não há que se falar que a Recorrente tenha agido com dolo ou fraude na apuração da base de cálculo na transferência de concentrados para seu estabelecimento em São Paulo.

Isso porque, quando da realização das operações de transferências interestaduais com o concentrado fosfático, a Recorrente entendeu que a base de cálculo que deveria ser utilizada, conforme previsto pela legislação, seria o custo da mercadoria produzida. Ou seja, no seu entendimento a base de cálculo utilizada estava de acordo com a legislação (art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96).

No entanto, a Fiscalização considerou que a base de cálculo adotada não estaria correta.

Ocorre que a base de cálculo utilizada pela Recorrente tem expressa previsão legal, sendo certo que a divergência quanto á base de cálculo a ser utilizada nas operações de transferência interestadual, se existente, decorre de diferença de interpretação legal entre contribuinte e Fisco.

Portanto, não se está diante de operação prevista na norma em exame, isto é, que contribuintes conhecedores da base de cálculo correta, se utilizam de meios ardilosos com o intuito de ludibriar o Fisco em relação à correta base de cálculo da operação.

Conforme amplamente demonstrado acima, a Recorrente, com respaldo na legislação, entendeu que a base de cálculo a ser utilizada no presente caso é o custo da mercadoria produzida. Dessa forma, é patente que a suposta infração cometida não se coaduna com a multa isolada exigida.

Ressalte-se que as penalidades aplicadas no direito tributário também estão sujeitas ao princípio da tipicidade. Ou seja, devem corresponder aos fatos tipificados. Nesse sentido são os ensinamentos da doutrina a respeito do tema.

No ato de lançamento tributário deve haver a plena subsunção do fato à norma, ou seja, a conduta adotada pela Recorrente deve corresponder exatamente aos limites legais impostos para a aplicação da penalidade. No entanto, não foi o que ocorreu no presente caso, como amplamente demonstrado acima.

Portanto, por esse motivo, demonstrado está que a Multa Isolada prevista pelo art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75 não pode ser aplicada ao presente caso, portanto, julgo pelo provimento parcial do recurso para cancela-la.

**Sala das Sessões, 09 de outubro de 2015.**

**Antônio César Ribeiro**  
**Conselheiro**