

Opinião legal: base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte – A problemática do minério de ferro

André Mendes Moreira

Sumário: **1** Da incompatibilidade entre a mera circulação física de mercadorias e a hipótese de incidência do ICMS – **2** Da atividade industrial desempenhada pela Consulente – **3** Dos argumentos fazendários contrários à natureza industrial da atividade da Consulente – **4** Das bases de cálculo listadas no §4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96

Consulta-nos **ALFA MINERAÇÃO S/A** doravante denominada Consulente, sobre a base de cálculo do ICMS atinente às transferências interestaduais de bens entre estabelecimentos de sua propriedade. Em especial, indaga-nos a propósito da correta base impositiva para a transferência de minério de ferro beneficiado.

Ao que passamos a responder.

1 Da incompatibilidade entre a mera circulação física de mercadorias e a hipótese de incidência do ICMS

A obrigação tributária principal surge a partir da subsunção do fato — espacial e temporalmente localizado — à hipótese de incidência tributária. Por óbvio, imperativa é a adequação da ocorrência material à regra-matriz constitucionalmente prevista, não sendo legítimo ao legislador ou ao administrador alargar o campo de incidência do tributo.

Estando insculpida no art. 155, II, da Constituição Federal, a regra-matriz do ICMS prevê a competência dos estados e do Distrito Federal para instituir imposto incidente sobre “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação”. Consoante o entendimento dos tribunais superiores, a circulação a que alude o transcrito dispositivo constitucional “refere-se à circulação jurídica, que pressupõe efetivo ato de mercancia, para o qual concorrem a finalidade de obtenção de lucro e a transferência de titularidade” (REsp nº 1.125.133/SP, Rel. Min. Luiz Fux, Julg. 25.08.2010).

Decerto, a transferência de bens entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não é capaz de atrair a incidência do ICMS, porquanto não apresenta a mudança na titularidade da coisa transferida. Trata-se de circulação física, mas não jurídica. Nesta senda, formou-se sólida base pretoriana, culminando na redação da Súmula STJ nº 166: “[n]ão constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”. Em outras palavras, para o regime do ICMS, a transferência entre estabelecimentos do mesmo contribuinte equivale ao traslado de uma mercadoria entre o estoque e a vitrine de uma loja: não produz efeito nenhum.

Portanto, a mera saída física de mercadorias para estabelecimento de idêntico titular não enseja a

cobrança do ICMS, independentemente das circunstâncias em torno da referida circulação. Deste modo, irrelevante é a natureza interestadual ou interna da saída da mercadoria, pois isto não modifica o dado básico para distingui-la do fato gerador do imposto estadual: a inexistência de transferência da titularidade do bem.

Cabe salientar que não constituem fundamento para a exação os prejuízos que o estado de origem da mercadoria possa suportar em decorrência da transferência. A natureza federativa do ICMS não pode ser empregada para dilatar as hipóteses de incidência do tributo, em claro prejuízo aos contribuintes e em desrespeito à Constituição Federal.

Por derradeiro, ressalta-se que a impossibilidade de tributação pelo ICMS da circulação física de mercadorias não representa restrição ao campo de incidência do imposto, não podendo, assim, atrair as consequências previstas no art. 155, §2º, II, "b", da CRFB c/c art. 21, I, da LCp nº 87/96 (estorno do crédito das operações anteriores). A mera saída física não é capaz de produzir efeitos na sistemática do ICMS, visto que é simplesmente alheia à regra-matriz do mencionado imposto. Para que surja a obrigação de estorno, é necessário que ocorra operação de circulação jurídica da mercadoria, à míngua do correlato dever de pagamento do imposto, tal como na isenção. Desta maneira, entendeu o CC/MG:

A doutrina majoritária é uníssona em registrar que a matriz constitucional do ICMS diz respeito às saídas de mercadorias e bens, quando materializada a circulação jurídica centrada na realização de negócio mercantil.

Verifica-se, portanto, que não é a mera saída física da mercadoria, em operação isenta ou não tributada, que determina o estorno do crédito relativo à sua aquisição, mas sim a saída definitiva do estabelecimento. (CC/MG, Acórdão nº 19.961/11/3ª, PTA nº 01.000167210-37)

No mesmo sentido, o STJ se posicionou pela ilegitimidade de constranger o contribuinte a estornar os créditos em decorrência da mera saída física de mercadorias para estabelecimento do mesmo titular (REsp nº 791.491/MG, Rel. Min. Luiz Fux, Julg. 19.09.2006).

2 Da atividade industrial desempenhada pela Consulente

É importante gizar que, por meio do beneficiamento, o minério de ferro tem suas características (dimensões, pureza, etc.) modificadas, de modo a ser aperfeiçoado para a posterior utilização. O mineral é submetido a elaborado processo, do qual resulta produto diverso do original. Por certo, a atividade encontra eco na definição de industrialização incorporada ao art. 46 do CTN: "considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo".

Outrossim, o caráter industrial da extração mineral é demonstrado pela possibilidade de creditamento sobre a aquisição de produtos intermediários. Não é despidendo relembrar que os

materiais intermediários cingem-se à realidade industrial, devendo ser consumidos imediata e integralmente no processo de produção, de maneira a serem incorporados ao resultado final. No Estado de Minas Gerais, interessantes são os preceitos da IN SLT nº 01/2001:

Art. 1º Por processo produtivo desempenhado por empresas mineradoras entende-se aquele compreendido entre a fase de desmonte da rocha ou remoção de estéril até a fase de estocagem, inclusive a movimentação do minério do local de extração até o de beneficiamento ou estocagem.

Art. 2º Para efeitos de crédito no imposto, considera-se produto intermediário, observado o disposto na Instrução Normativa SLT nº 01, de 20 de fevereiro de 1986, todo o material consumido nas fases do processo desenvolvido pelas empresas mineradoras, tais como: broca, haste, manto (correia transportadora), chapa de desgaste, óleo diesel, tela de peneira, filtro, bola de moinho, amido, amina/soda cáustica, dentre outros, consumidos na lavra, na movimentação do material e no beneficiamento.

O analisado direito de creditamento foi reconhecido em diversas Soluções de Consultas pela SEFAZ-MG (Consulta de Contribuinte nº 108/96), bem como em acórdãos do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais. No que tange ao creditamento de energia elétrica, o CC/MG fez expressa relação entre o processo industrial e a atividade de mineração:

O Fisco considerou que parte da energia elétrica ingressada no estabelecimento autuado, *não era consumida no processo industrial (na mineração, no presente caso)*, sendo classificada como material de uso e consumo, cujo crédito de ICMS é expressamente vedado pelo art. 70, III do RICMS/02. (CC/MG, Acórdão nº 19.140/11/2ª, PTA nº 01.000163944-19, DOE 09.07.2011)

Portanto, não se pode olvidar que as empresas mineradoras desempenham processo industrial direcionado à modificação do mineral encontrado na natureza, de forma a aperfeiçoar as suas características.

3 Dos argumentos fazendários contrários à natureza industrial da atividade da Consulente

Em que pesem os argumentos expendidos alhures, o minério beneficiado não é reconhecido como mercadoria industrializada pela Fiscalização mineira. Independentemente das modificações físico-químicas impostas pelo processo de beneficiamento, a substância mineral é qualificada como produto primário, porquanto supostamente mantém as características da matéria-prima encontrada na natureza.

Para fundamentar o enquadramento da mercadoria, a Administração Tributária emprega uma série de argumentos, dos quais se destacam três: (i) as operações relativas a minério de ferro não são tributadas pelo IPI; (ii) o beneficiamento do recurso mineral se insere na fase de obtenção do produto primário, sendo complementar à extração; e (iii) o processo de beneficiamento de minérios se distingue do processo de beneficiamento previsto no inciso II do art. 4º do Regulamento do IPI. Para melhor elucidar os equívocos que maculam os citados argumentos, contestar-se-á cada um deles individualmente.

3.1 Da intributabilidade das operações relativas a minerais pelo IPI

Incorreta é a correlação imediata entre mercadorias industrializadas e a incidência do IPI. De fato, a regra-matriz do imposto permite a tributação sobre produtos industrializados, estando os fatos geradores discriminados no art. 46 do CTN. No entanto, a mencionada ligação desconsidera todas as hipóteses exonerativas que podem ser impostas pelo constituinte ou pelo legislador. Com efeito, não se pode olvidar que existem casos em que o fato não será imponível, conquanto possua todas as características da hipótese de incidência tributária.

De plano, ressalta-se que a existência da norma exonerativa demonstra, inequivocamente, que a hipótese imune ou isenta atende a todos os pressupostos do fato gerador, mas que, por deliberação democrática, decidiu-se eliminá-lo do campo de incidência do tributo. Dito de modo diferente, o fato seria, à míngua da regra de exoneração, tributado. Por certo, a finalidade da norma é clara, não sendo legítimo obviamente ignorar a *ratio juris* que a rege.

O Estado poderá tributar nos limites da regra-matriz constitucionalmente prevista, mas não é necessário que se tributem todos os fatos que se amoldem à hipótese de incidência. Por razões de conveniência econômica, social ou normativa, podem ser eleitos fatos que perdem a característica de geradores de direitos, e este é precisamente o caso ora examinado.

De acordo com a Tabela de Incidência do IPI, o minério de ferro (26.01 – Minérios de ferro e seus concentrados, incluídas as piritas de ferro ustuladas) não é tributado pelo referido imposto. No entanto, a razão para isso não se encontra na natureza das atividades empregadas sobre a substância mineral, mas sim no comando positivado no §3º do art. 155 da Constituição Federal:

Art. 155. (...)

§3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

Assim como a prospecção e refino do petróleo, as operações atinentes à energia elétrica e os serviços de telecomunicações, as operações relativas a minerais não podem ser submetidas ao regime do IPI, em razão de vedação constitucional. Em outras palavras, apesar de realizarem

modalidades de industrialização, as empresas dedicadas à extração e ao beneficiamento de minérios não estão submetidas à aludida exação, porquanto o constituinte decidiu extirpar a referida atividade do campo de incidência do imposto.

Para arrematar o tema, vale conferir as disposições constantes do Decreto nº 7.212/10 — Regulamento do IPI. Em atenção aos preceitos constitucionais, as operações relativas a minerais são tratadas pelo art. 18, IV, do regulamento, no qual se descrevem as hipóteses de imunidade. Caso o beneficiamento de substâncias minerais se distanciasse da definição de industrialização, haveria, provavelmente, alusão à atividade no art. 5º, que discrimina os casos que não se enquadram no mencionado conceito.

3.2 Da complexidade do conceito de lavra. Do complementar processo industrial

De antemão, alguns apontamentos prévios são necessários, pois a terminologia do tema reserva elementos úteis para a compreensão dos fundamentos fazendários. Decerto, a relevância da exata delimitação conceitual se avulta diante de problemas em que questões técnicas ocupam papel preponderante. Tratando-se de direito minerário, deve-se ter em mente definições fundamentais, tais como: lavra, recurso mineral, produto mineral e substância mineral.

Consoante o art. 36 do Código de Minas, a lavra traduz um processo complexo, compreendendo “o conjunto de operações coordenadas objetivando o aproveitamento industrial da jazida, desde a extração das substâncias minerais úteis que contiver, até o beneficiamento das mesmas”. Portanto, a lavra consiste na união de várias etapas, que visam ao maior aproveitamento econômico da jazida, culminando no beneficiamento da substância mineral extraída.

Assim, a lavra é o conjunto de atividades que objetivam a extração do recurso mineral, bem como o tratamento físico-químico da substância, de tal sorte que, ao final do processo, resulte produto que atenda às necessidades para o consumo. A partir desta asserção, necessário é destacar três elementos para melhor conceituação: recurso mineral, produto mineral e substância mineral. Para tanto, cumpre transcrever parcela do voto do Min. Teori Albino Zavascki no REsp nº 756.530/DF:

Para adequada compreensão do tema é indispensável atentar para o sentido e a diferença entre recurso mineral, produto mineral e substância mineral, a cujo respeito, aliás, há, no processo, inteira harmonia. Conforme destacado na sentença, nos pareceres do Ministério Público Federal, no acórdão recorrido e nas manifestações das partes, todos fundados no Código de Mineração, entende-se por “recurso mineral” a substância mineral ainda não lavrada ou, conforme delineado no acórdão recorrido, a “substância mineral in situ” (fl. 335). “Produto mineral”, por sua vez, é a substância mineral já lavrada, “é o destinado a distribuição, comércio e consumo, após o beneficiamento das substâncias minerais úteis” (fl. 335). E “substância mineral” é o termo genérico, que pode significar “produto mineral” ou “recurso mineral” ou ambos. É esse o sentido também adotado pela Constituição Federal, nos dispositivos acima transcritos. (REsp nº 756.530/DF, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 21.06.2007)

Deste modo, a substância mineral é o gênero do qual recurso mineral e produto mineral são as espécies. Em consonância com o art. 20, IX, da Constituição Federal, recurso mineral é a substância que permanece *in situ*, ou seja, que ainda não foi extraída da natureza. Trata-se de bem da União, que depende de concessão pública para ser explorado por particulares. À sua vez, o produto mineral (minério) é a substância já lavrada (extraída), cujo domínio é reservado ao respectivo titular da concessão de lavra (art. 176, *caput*, da Constituição Federal).

Arrimando-se no conceito legal de lavra, a Fazenda estadual aduz que o processo de obtenção do minério, por se estender até a fase do beneficiamento, não pode comportar atividade de industrialização, pois ainda não há produto para ser industrializado. Em termos mais singelos, é necessário que seja obtido o produto mineral para que ocorra a industrialização, pois o recurso mineral não é mercadoria da empresa de mineração, visto que se trata de bem da União. Nesta senda, o beneficiamento insere-se, complementarmente, na etapa de extração do minério, não correspondendo à transformação do produto, porquanto ainda não obtida a mercadoria original.

No entanto, o argumento fiscal não se sustenta por uma série de razões. Em primeiro lugar, a inserção do beneficiamento no conceito de lavra não impede, absolutamente, a identificação desta fase com a industrialização. Por certo, a lavra deve ser entendida como um processo complexo, o qual compreende diversas etapas, notadamente uma de extração da substância natural e outra de industrialização do minério obtido.

Outrossim, é incorreto afirmar que o beneficiamento não traduz a modificação industrial de mercadoria, tão somente porque inserido na etapa de obtenção do produto mineral. Decerto, esta asserção do Fisco estadual se deve a um reprovável exercício de hermenêutica sobre os dispositivos mencionados anteriormente. O beneficiamento não é etapa necessária para a obtenção do produto mineral, e sim complementar, pois visa ao maior aproveitamento econômico do minério, assim como à superação de questões logísticas envolvendo o transporte da mercadoria.

O produto mineral não surge a partir do beneficiamento do recurso mineral, mas sim da simples extração da substância *in situ*. Caso a empresa beneficie o *produto* mineral (substância mineral extraída), será somente para “modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar (...) o acabamento ou a aparência” (art. 4º, II, RIPI — conceito de beneficiamento) da mercadoria, “objetivando o aproveitamento industrial da jazida” (art. 36 do Código de Minas — conceito de lavra). O raciocínio ora delineado resta melhor evidenciado no Parecer AGU nº JT-05, de 29 de junho de 2009:

22. O produto da exploração da jazida (produto da lavra) pertence ao concessionário devendo ser assegurada a participação de proprietário do solo nos resultados da lavra. *O produto da lavra, portanto, corresponde às substâncias minerais já extraídas da jazida, ou seja, aquelas que se encontram destacadas da terra. O bem destacado, ao passar para a dominialidade do concessionário deixa de ser bem público, submetendo-se ao regime de direito privado. Isso significa dizer que poderá ser negociado nos termos da legislação civil vigente, tendo em vista que, reitera-se a exaustão, o produto da lavra não é bem público.* (grifos nossos)

Em rústica síntese, a extração da substância mineral translada o domínio do mineral da União para o concessionário, o qual poderá, assim, dispor da mercadoria em consonância com as regras de direito privado. Caso se entenda que o produto mineral (substância extraída cuja propriedade é do titular da concessão de lavra) só surge com o beneficiamento, o concessionário não teria o domínio dos minerais que destaca da terra, ou seja, não poderia celebrar contratos que os tenha como objeto. Por óbvio, é um contrassenso.

Neste sentido, é o magistério de Celso Ribeira Bastos:

O direito anterior não afirmava peremptoriamente pertencerem esses bens à União. Limitava-se, como visto, a dizer que constituem propriedade distinta da do solo, para efeito de exploração ou aproveitamento. O atual preferiu conferir claramente a sua propriedade à União. Sentiu, entretanto, necessidade de acrescentar a cláusula “garantida ao concessionário a propriedade do produto da lavra.” Sim, parece mesmo que tal inserção era de mister. Se os recursos naturais integram a dominialidade pública, só por lei seriam passíveis de transferência ao domínio privado. Diante da autorização constitucional a transferência de domínio se opera com a mera lavra, isto é, a operação da exploração da “mina”. Assim sendo, por mero contrato de concessão de exploração, o concessionário vai adquirindo o produto da sua atividade mineralógica, *na medida em que o mineral for desprendendo-se e deslocando-se do local de origem*. Enquanto , portanto, não objeto da lavra, os minerais continuam no domínio da União, nada obstante a concessão de sua exploração. *Em conseqüência, continuam impenhoráveis e inalienáveis, enquanto em aderência à jazida.*^[1] (grifos nossos)

Portanto, o mineral desprendido da jazida torna-se propriedade do concessionário, que poderá beneficiá-lo de acordo com os seus interesses mercantis. Para finalizar a presente seção, imprescindível transcrever trecho da Consulta do Contribuinte nº 061/2000 solucionada pela SEFAZ/MG, que delimita, com precisão, o papel das etapas principais no processo de lavra:

Posto isso, temos a acrescentar que à luz do exposto no RICMS/96 (art. 59) há que se considerar distintos os processos de extração do beneficiamento, ainda que sejam efetuados em uma mesma área. Assim, em ambos os processos, teremos a linha principal e a linha marginal de produção sendo que, no processo extrativo de substância mineral, a linha principal será a transformação do bem imóvel (jazida) em bem móvel (minério).

Portanto, para efeitos do ICMS, a linha principal do processo extrativo se concluirá quando o minério estiver em dimensão que o torne transportável.

No processo de beneficiamento, a linha central de produção dar-se-á com o

manufaturamento propriamente dito, seja modificando, aperfeiçoando ou de qualquer forma, alterando o funcionamento, o acabamento, a utilização ou a aparência do produto, correspondendo aos processos de fragmentação, classificação, concentração, desagramento e aglomeração do minério.

Verifica-se, então, que a mercadoria com que opera o estabelecimento extrator será matéria-prima para o estabelecimento beneficiador. (grifos nossos)

Nada mais verdadeiro: o resultado obtido pelo estabelecimento extrator será a matéria-prima do estabelecimento beneficiador. Outro ponto deveras interessante no transcrito excerto é a descrição do que vem a ser a "linha central" do beneficiamento de minérios: as atividades que caracterizam o beneficiamento industrial, conforme elencadas no inciso II do art. 4º do RIPI. A relação entre essas supostas duas modalidades de beneficiamento será, minuciosamente, analisada no próximo tópico.

3.3 Da identificação entre o beneficiamento mineral e o beneficiamento industrial

O conceito regulamentar de beneficiamento de minérios abrange um extenso cabedal de técnicas, cujos resultados manifestam-se de maneiras completamente distintas, podendo levar, entre outras consequências, à diminuição, à purificação ou à transformação do produto mineral. Para melhor compreender as diversas aplicações do beneficiamento, vale analisar sua definição constante do art. 14, III, do Decreto nº 01/01:

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, desagramento, 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).

Conforme se observa, a complexidade do procedimento não é elemento determinante para considerá-lo uma das modalidades de beneficiamento, pois técnicas mais elaboradas, como a calcinação, compartilham a alcunha com outras mais singelas, como a fragmentação. Portanto, o que os une é a finalidade de sua aplicação, qual seja, modificar o minério, de modo a melhor aproveitar, economicamente, a jazida.

Na parte final do dispositivo, notam-se dois limites à definição de beneficiamento: (i) a descaracterização mineralógica e (ii) a inclusão do produto beneficiado no campo de incidência do IPI. Apesar de não ser dotada de definição clara,^[2] a descaracterização mineralógica pode ser entendida como a transformação de aspectos fundamentais do minério, emulando, assim, o critério de “modificação essencial na identidade dos minerais” do antigo Imposto Único sobre Minério. Em razão da ausência de parâmetros objetivos, a constatação da descaracterização mineralógica depende de laudos técnicos que corroborem a transmutação do mineral, como ocorreu na Apelação em Mandado de Segurança nº 2007.70.00.007511-2/PR, julgada pela 4ª Turma do TRF-4 (09.04.2008). No acórdão do referido processo, o Tribunal, arrimando-se no Parecer PROGE nº 280/2002-SC, entendeu que a calcinação importa em transformação industrial do calcário, evidenciando-se a descaracterização mineralógica. Portanto, consoante a linha de raciocínio da Corte, a descaracterização corresponde ao processo industrial de transformação do minério.

Decerto, esta transformação essencial há de ser na constituição química do produto mineral, em consonância com o item nº 1.2.1.7 da Portaria DNPM nº 237/2001, que aprovou as Normas Reguladoras de Mineração. De acordo com a citada seção do ato normativo, o beneficiamento de minérios deve ser compreendido como “o tratamento visando preparar granulometricamente, concentrar ou purificar minérios, por métodos físicos ou químicos sem alteração da constituição química dos minerais”.

De toda forma, é incontestável que substância mineral sofre modificações físico-químicas durante o processo de beneficiamento, que a aperfeiçoam para a posterior utilização:

Conforme relatado na Manifestação Fiscal (fls. 401/402), a atividade operacional da Samarco Mineração S.A (ora Impugnante), inicia-se com a lavra ou extração do minério de ferro, tal qual encontrado na natureza, através da simples escavação ou mediante desmonte da rocha (minério) com uso de explosivos.

Confirma-se o mecanismo através do fluxograma de fls. 82/85, que após a lavra do minério esse é encaminhado, utilizando-se caminhões “fora- de-estrada” e/ou correias transportadoras, à planta de beneficiamento responsável pela concentração do minério de ferro. *Nesta fase, o minério sofre modificação química, pois a concentração do ferro, desejado, aumenta e o teor de sílica (areia), indesejada, diminui.*

Além disso, ocorre modificação física pelo tratamento mecânico submetido ao minério extraído (britagem, peneiramento, moagem), que o coloca em tamanho adequado ao processo de concentração e expedição via mineroduto. (CC/MG, Acórdão nº 19.152/11/2ª, PTA 01.000164984-60, DOE 28.05.11)

No que tange à inclusão no campo de incidência do IPI, basta ressaltar que, havendo processo industrial que altere o minério de modo a tornar inaplicável a vedação insculpida no §3º do art. 155 da Constituição Federal, dar-se-á o fato gerador do imposto. Deste modo, dessume-se que as duas limitações ao conceito regulamentar de beneficiamento apresentam expressivas semelhanças:

ambas demandam a modificação essencial do produto mineral, de tal sorte que a matéria original se convola em distinto produto industrializado.

Ultrapassados os caracteres essenciais ao beneficiamento de minérios, cabe tecer alguns comentários sobre o beneficiamento a que alude o inciso II do art. 4º do RIPI, ou seja, o processo industrial “que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto”. Como destacou o Parecer Normativo CST nº 398/71, o beneficiamento, à distinção da transformação, não tem o condão de criar espécie nova, mas simplesmente aperfeiçoar a original:

4. A diferença mais marcante entre essas duas operações encontramos-na na própria definição fiscal. E esta diferença está em quer na “transformação”, que imporá na obtenção de espécie nova, há um deslocamento do produto primitivo (matéria-prima ou produto intermediário) para nova classificação fiscal (posição ou inciso diferente); no “beneficiamento”, o produto sofre apenas um “melhoramento”, sem que a sua classificação se altere (v. RIPI, art. 1º, incs. I e II).

Com efeito, basta a simples leitura do art. 4º do RIPI para identificar a mencionada distinção, que também foi objeto de análise recente do STJ:

In casu, ao que se tem da definição, pelo próprio acórdão recorrido, dos procedimentos realizados pela empresa recorrente, há, efetivamente, uma transformação substancial do veículo, de modo a caracterizá-lo como produto industrializado, tanto porque é uma operação exercida sobre um produto intermediário, importando na obtenção de espécie nova (transformação — artigo 4º, inciso I), quanto porque a atividade realizada modifica a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento — artigo 4º, inciso II). (AgRg nos EDcl no REsp nº 1.190.282/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Hamilton Carvalhido, DJe 10.12.2010)

Depreende-se, portanto, que, assim como o beneficiamento de minérios, o beneficiamento industrial possui a função de modificar ou aperfeiçoar o produto, sem que a partir do processo surja uma espécie nova. Por certo, possuindo as mesmas funções, limitações e definições, inexistente fundamento capaz de distinguir os dois beneficiamentos citados. A conclusão inevitável é que o beneficiamento de minérios nada mais é do que o emprego dos processos listados no inciso II do art. 4º do RIPI sobre produtos minerais.

A identificação entre os beneficiamentos resta evidente quando analisadas as Consultas de Contribuinte solucionadas pela SEFAZ/MG. Além da já mencionada Consulta nº 61/2000, pode-se trazer à baila as Consultas nºs 78/94 e 315/94, as quais afirmam, igualmente, que:

No processo de beneficiamento, a linha central de produção dar-se-á com o manufaturamento propriamente dito, seja modificando, aperfeiçoando ou de qualquer forma, alterando o funcionamento, o acabamento, a utilização ou a aparência do produto, correspondendo aos processos de fragmentação, classificação, concentração, desaguamento e aglomeração do minério.

Verifica-se, então, que a mercadoria com que opera o estabelecimento extrator será matéria-prima para o estabelecimento beneficiador. (grifos nossos)

Em adição, cumpre ressaltar que as modificações ocorridas durante a fase de beneficiamento do minério já seriam suficientes para excluí-lo da definição de produtos primários, que, de acordo com a SEFAZ/MG, são “aqueles que se encontram na forma que foram obtidos na natureza, bem como aqueles que, não obstante tenham sido submetidos a algum processo de industrialização, conservem as características de produtos primários” (Consulta de Contribuinte nº 187/2011). Tendo ocorrido as referidas modificações físico-químicas, não há como afirmar que o produto resultante do beneficiamento seja igual à matéria-prima do processo.

Ressalte-se, ainda, que é discutível a utilização do conceito de produto primário para constranger o contribuinte à utilização da base de cálculo do inciso III do §4º do art. 13 da LCp nº 87/96, pois o dispositivo alude à “produtos não industrializados”, e não a produtos primários, os quais podem ser industrializados, conforme a aceção adotada pelo Fisco mineiro. Clara é a influência do Convênio ICM-66/88 na legislação tributária mineira, uma vez que este ato normativo ainda se utilizava do conceito de “produto primário”.

De todo modo, conforme será estudado no último tópico da presente Opinião Legal, o Estado de Minas Gerais não permite a qualificação do minério beneficiado como produto industrializado, quando tal caracterização possa diminuir o imposto supostamente devido em decorrência de transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

4 Das bases de cálculo listadas no §4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96

A despeito dos fundamentos apresentados no tópico 1, caso a Fiscalização repute legítima a tributação incidente sobre as transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, cumpre averiguar qual das bases impositivas previstas no art. 13, §4º, da Lei Complementar nº 87/96 encontra lastro no caso.

Pelas razões expostas alhures, a base de cálculo correta encontra-se no inciso II do referido §4º, isto é, o custo da mercadoria produzida. Tratando-se de mercadoria submetida a processo de industrialização, o minério de ferro beneficiado enquadra-se na hipótese do inciso II, qual seja, mercadoria produzida. Assim, deve a Consulente apurar o custo da mercadoria, observadas as regras dos §§2º e 3º do art. 43 do RICMS/MG, bem como os balizamentos da LCp nº 87/96.

No entanto, para aqueles que discordam da natureza industrial das atividades desempenhadas pelas mineradoras, incorreta é a utilização da base de cálculo inculpada no art. 13, §4º, II, da LCp nº 87/96. Neste caso, o minério de ferro seria bem primário, obrigando a Consulente a observar a

base imponible consubstanciada no inciso III do mesmo parágrafo: o preço corrente da mercadoria no mercado atacadista do estabelecimento remetente. Este é, como anteriormente noticiado, o posicionamento do Fisco de Minas Gerais.

Em consulta elaborada por empresa que se dedica à extração e beneficiamento de bauxita (Consulta de Contribuinte nº 098/96), o Fisco mineiro indicou que a transferência de minério a estabelecimento em outro estado deve adotar, como base de cálculo, o preço corrente da mercadoria, ou de similar, no mercado atacadista do remetente. Alguns anos mais tarde, o mesmo contribuinte formulou nova consulta (Consulta de Contribuinte nº 149/99), por meio da qual informou a dificuldade de encontrar o referido preço, indagando sobre a possibilidade e utilização do preço de custo como base imponible para a exação. Consoante a resposta do Fisco, a empresa deveria buscar o preço corrente no mercado de atacado, mesmo que fosse necessário apurá-lo em outras regiões. De todo modo, a base imponible não poderá ser, segundo a Fiscalização, menor do que o custo do produto.

Por certo, o critério do inciso II é deveras complexo para as empresas mineradoras, uma vez que não existe um mercado atacadista definido, assim como ausente um mercado de varejo. Em razão das dificuldades de apuração da base de cálculo exigida, o arbitramento acaba sendo a via escolhida pelo Fisco.

Como se observa de precedentes do CC/MG (Acórdão nº 16.351/04/3ª, PTA nº 01.000142645-00, DOE 29.04.2004), o parâmetro eleito pela Fiscalização para arbitrar o valor tributável pelas transferências interestaduais de matérias-primas é o previsto no inciso IV do art. 54 do RICMS/MG: o preço de custo da mercadoria acrescido das despesas indispensáveis à manutenção do estabelecimento.^[3] No entanto, este critério de arbitramento só é aplicável quando conhecida a quantidade de mercadoria transacionada no período. Não sendo possível tal levantamento, empregar-se-á o inciso IX do art. 54, o qual indica como parâmetro o valor médio das operações registradas no período. Em pesquisa à legislação estadual, não foi possível encontrar nenhum dispositivo legal que legitime as mencionadas técnicas regulamentares de arbitramento.

Portanto, existe risco de autuação do Fisco mineiro, caso a Consulente utilize a base imponible prevista no inciso II do §4º do art. 13 da Lei nº 87/96. No entanto, em razão dos fundamentos delineados ao decorrer da presente Opinião Legal, é provável o êxito administrativo e judicial, reconhecendo-se o caráter industrial do beneficiamento de minérios, inquestionável tanto à luz dos fatos como do direito vigente.

É o que nos parece.

Belo Horizonte, maio de 2012.

¹ BASTOS, Celso Ribeiro. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva. v. 7, p. 140-141.

² MURARO, Leopoldo Gomes. *Descaracterização mineralógica e o ponto de incidência da*

Compensação Financeira pela Exploração de Recursos Minerais (CFEM). *Revista de Direito, Estado e Recursos Naturais*, v. 1, p. 107-128, 2010. p. 120.

3 Art. 54. (...)

§3º Para o efeito do disposto no inciso IV do caput deste artigo, são consideradas despesas indispensáveis à manutenção do estabelecimento:

I - salários e retiradas;

II - aluguel, água, luz e telefone;

III - impostos, taxas e contribuições;

IV - outras despesas gerais.

Como citar este conteúdo na versão digital:

Conforme a NBR 6023:2002 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT), este texto científico publicado em periódico eletrônico deve ser citado da seguinte forma:

MOREIRA, André Mendes. Opinião legal: base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte – A problemática do minério de ferro. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 10, n. 57, maio/jun. 2012. Parecer. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=79819>>. Acesso em: 7 fev. 2017.

Como citar este conteúdo na versão impressa:

Conforme a NBR 6023:2002 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT), este texto científico publicado em periódico impresso deve ser citado da seguinte forma:

MOREIRA, André Mendes. Opinião legal: base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte – A problemática do minério de ferro. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 10, n. 57, p. 157-170, maio/jun. 2012. Parecer.
