

# REVISTA DE DIREITO ADMINISTRATIVO

Vol. 126 — out./dez. 1976

Publicação trimestral da  
Fundação Getúlio Vargas

## EXPEDIENTE

### Diretor

Carlos Medeiros Silva

Redatores: A. Gonçalves de Oliveira,  
Victor Nunes Leal e Caio Tácito

Redatores-Secretários: Alfredo de Almeida  
Paiva e L. C. de Miranda Lima

### Instituto de Documentação

Diretor: Benedicto Silva

### Editora da Fundação Getúlio Vargas

Chefe: José J. Veiga

### Coordenação Editorial

Robson Achiamé Fernandes

### Supervisão de Produção

Washington Serdeira Garcia

### Comercialização

Ari de Araujo Viana

### Promoção e Publicidade

Luiz Parpinelli

Os artigos assinados são de responsabilidade exclusiva dos autores. É permitida a reprodução total ou parcial dos artigos desta revista, desde que seja citada a fonte.

Toda correspondência deve ser dirigida à Editora da Fundação Getúlio Vargas, Praia de Botafogo, 186, Caixa Postal 9 052, ZC-02, Tel. 266-1512. Rio de Janeiro, RJ.

### N.º avulso ou atrasado

brochura

Cr\$ 50,00

encadernado

Cr\$ 60,00

### Assinaturas (um ano)

brochura

Cr\$ 180,00

encadernado

Cr\$ 210,00

### Composição e impressão:

Compositora Helvética

Editora Vozes

# 126

## DA NÃO-INCIDÊNCIA DO ICM NA VENDA DO GELO

HUGO MACHADO\*

*1. Considerações iniciais. 2. Competência para tributar os minerais do País. 3. A fronteira do imposto único. 4. Da água para o gelo não há modificação essencial. 5. Conclusões.*

### 1. Considerações iniciais

1.1 Quando se estuda um problema tributário, quase sempre é de notável relevância o exame da questão pertinente à competência tributacional. Nosso sistema tributário está estruturado tendo em vista a organização estatal adotada no Brasil. Assim, o poder de tributar é repartido em três parcelas distintas, atribuída cada uma a um nível diverso de competência. À União Federal reservou-se parcela substancialmente maior, tocando aos estados, como aos municípios, parcela diminuta desse poder. Paralelamente, porém, instituiu-se o sistema de partilha das receitas, atribuindo-se aos estados e municípios, parcelas consideráveis da arrecadação de tributos federais.

1.2 É importante destacar, desde logo, porque é de notável valia para o presente estudo, que em nosso sistema jurídico constitucional a partilha do poder tributário foi feita de forma rígida, mantendo-se neste ponto a mesma orientação já adotada pelo constituinte de 1946.<sup>1</sup> Tem-se, portanto, que, “se a lei institutória do imposto for estadual ou municipal, deverá conter-se estritamente

\* Juiz federal no Ceará.

<sup>1</sup> Cf. Ataliba, Geraldo. *Sistema constitucional brasileiro*. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1968. p. 208.

de dentro das cláusulas dos arts. 24 e 25, delas não podendo se arredar em hipótese alguma, pena de inconstitucionalidade”.<sup>2</sup>

1.3 Tributos não previstos só a União Federal pode instituir. A chamada competência residual é exclusivamente sua. Como ensina Ataliba, “todo imposto que não se subsuma às rigorosas regras contidas nos arts. 24 e 25, será forçosamente enquadrado no § 6º do art. 19. Não existe, juridicamente, possibilidade de qualquer tipo de imposto escapar ao dilema: ou se configurará como privativo (art. 24 e 25) ou será residual (§ 6º do art. 19)”.<sup>3</sup>

1.4 A aplicação desses conceitos é relevante para o deslinde da questão da pretendida incidência do ICM sobre a venda de gelo, que para alguns é simples mercadoria como qualquer outra, sujeitando-se, portanto, à tributação estadual. Desse entendimento participa o Prof. Adriano Pinto, para quem “o gelo em barra quando colocado à venda é, indubitavelmente, mercadoria nos termos da legislação vigente, mesmo porque resulta de processo considerado industrial por definição do CTN não podendo ser considerado mero serviço de congelamento”.<sup>4</sup>

1.5 Esquecem, todavia, os que assim entendem, de examinar a questão da competência, de fundamental importância, como dissemos. Não se preocupam com o fato de ser a água uma substância mineral e de ser a União a detentora da competência privativa para tributar os minerais do País.

1.6 Poderiam, neste ponto, argumentar que: a) a competência da União federal é para tributar a extração, a circulação, a distribuição ou o consumo dos minerais do País, *enumerados em lei* (art. 21, IX, da Constituição Federal de 1969) e que a água não está enumerada entre os minerais sujeitos ao imposto federal; b) o gelo seria um “produto”, resultante da industrialização da água. Tais argumentos, porém, seriam inteiramente desprovidos de qualquer procedência, não resistindo a uma análise séria, feita com a aplicação de critérios estritamente jurídicos. É o que se passa a demonstrar.

<sup>2</sup> Id. *ibid.* p. 213.

<sup>3</sup> Id. *ibid.* p. 213.

<sup>4</sup> Pinto, Adriano. *Tablóide de Tribuna do Ceará*, 18 ago. 1973.

## 2. Competência para tributar os minerais do País

2.1 A Constituição Federal de 1969 atribui à União competência para instituir imposto sobre a extração, a circulação, a distribuição ou o consumo dos minerais do País enumerados em lei (art. 21, inciso IX). A primeira questão a solucionar consiste em saber-se: a) qual a lei hábil para fazer tal enumeração; e b) se em enumerando os minerais sujeitos ao imposto único está ou não o legislador ordinário definindo ou limitando a competência tributária da União. Definidos estes pontos, é fácil chegar-se a uma conclusão segura a respeito da questão em exame.

2.2 A lei hábil para enumerar os minerais sujeitos ao imposto único, de que trata o art. 21, inciso IX, da Constituição Federal, é sem dúvida a lei ordinária federal. Poder-se-ia pensar que o instrumento adequado para esse fim seria a lei complementar. Tal, entretanto, não seria correto. A lei complementar na verdade tem o seu campo de ação delimitado pela própria Constituição. Só aquilo que a Constituição mencionou, como objeto de disciplinamento em lei complementar, constitui seu campo de atuação. Se o legislador edita *lei complementar* para disciplinar matéria outra, está editando lei ordinária e não lei complementar. Os requisitos formais, vale dizer, o nome e o *quorum* especial de votação não bastam para que o instrumento se caracterize como lei complementar. “Sem que sejam conjugados dois requisitos constitucionais — *quorum* especial e qualificado — mais o âmbito material de competência legislativa próprio — não há lei complementar no direito constitucional brasileiro. Haverá, quando muito, lei ordinária da União (observância do *quorum* e inobservância do âmbito material de validade da lei complementar, contido não obstante o ato legislativo dentro do campo da lei ordinária da União) ou lei complementar material, viciada por inconstitucionalidade formal ou extrínseca (inobservância do *quorum* e observância do âmbito material de cabimento da lei complementar). Donde se conclui que, extrapolando o seu campo material próprio — se observado no entanto o campo de atribuições legislativas da União — a lei não será formalmente complementar, mas ordinária. Inobservado, ao contrário, o *quorum* especial e qualificado, mesmo se respeitada a competência material da União, a lei “complementar” será inconstitucional.”<sup>5</sup>

<sup>5</sup> Borges, José Souto Maior. *Lei complementar tributária*. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, -1975. p. 72.

2.3 Esclarecido que o instrumento hábil para enumerar os minerais sujeitos ao imposto único de que trata o art. 21, inciso IX, da Constituição Federal, é a *lei ordinária federal*, é fácil concluir-se que a expressão “enumerados em lei”, utilizada no citado dispositivo constitucional, nada mais representa que um reforço ao denominado princípio da legalidade tributária. É mera explicitação do que seria, ainda que assim não estivesse escrito. De qualquer sorte, o imposto só haveria de incidir sobre os minerais enumerados em lei. Por outro lado, poder-se-ia ainda dar ao citado dispositivo constitucional o sentido de tornar obrigatória a enumeração, um a um, dos minérios alcançados pelo tributo, não permitida a indicação genérica. Para que o imposto único incida, é indispensável a indicação, em lei, do mineral atingido. Não basta ser uma substância mineral. O legislador ordinário não pode erigir em fato gerador a extração de substâncias minerais de um modo geral. É indispensável que indique, nominalmente, as substâncias cuja extração, comercialização ou consumo constituam fato gerador do imposto em causa. De qualquer modo, uma coisa é certa e indiscutível: o legislador ordinário pode incluir qualquer substância mineral no rol dos que ensejam a incidência do imposto único. E se assim o é, basta que se trate de uma substância mineral para que a tributação estadual e municipal estejam afastadas. Se o legislador ordinário federal pode, a qualquer tempo, tributar, logo o suporte fático de incidência da regra de tributação está no campo de competência da União federal. Assim, aos estados e municípios não é lícito tributá-lo. Ainda quando a União, por qualquer motivo, não tenha tributado uma das operações indicadas no art. 21, inciso IX, da Constituição, realizadas com determinado minério, a circulação desse minério está fora do alcance dos estados, que não a podem tributar.

2.4 Com efeito, o art. 8º do Código Tributário Nacional é taxativo: “O não-exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído.”

2.5 Comentando o dispositivo legal transcrito, Aliomar Baleeiro escreve: “A Constituição instituiu o sistema tributário nacional sob inspiração de várias diretrizes políticas e econômicas, a começar pela da eficácia e preservação do regime federativo. Cada nível de governo — o federal, o estadual e o municipal — foi provido de receitas exclusivas e indelegáveis. Dentro do ponto de vista da técnica jurídico-constitucional, parece supérfluo estatuir-se que o não-exercício da competência tributária pela pessoa que é dela titular não a defere a pessoa de direito público interno diversa. A competência fiscal não é

*res nullius* de que outra pessoa de direito público se poderá aproveitar pela inércia do titular dela.” E adiante acrescenta com absoluto conhecimento de causa: “Mas a experiência mostrou a conveniência de deixar-se expresso o óbvio. No regime da Constituição de 1946, art. 15, III e § 2º, o imposto único sobre minerais do País era da competência exclusiva da União, sem qualquer sombra de dúvida. Como o Congresso retardou a legislação sobre essa matéria, alguns estados-membros entenderam que o art. 68 do Código de Minas de 1941 não os impedia de cobrar tributos sobre mineradores e seus produtos. E o STF reiteradamente lhes deu ganho de causa, sustentando que podiam fazê-lo enquanto uma lei federal não regulasse o imposto único e sua partilha com os estados e municípios.”<sup>6</sup>

### 3. A fronteira do imposto único

3.1 O fato gerador do imposto em causa pode ser a extração, a circulação, a distribuição ou o consumo dos minerais do País enumerados em lei. Ao legislador ordinário compete a escolha da operação a ser tributada.<sup>7</sup> Uma só, das citadas operações, é tributável, ficando, outrossim, excluída a incidência de qualquer outro tributo sobre elas. É a regra da unicidade, expressa claramente no art. 21, inciso IX, da Constituição de 1969.

3.2 Há diferença relevante entre o art. 74 do Código Tributário Nacional e o inciso IX do art. 21, da Carta Magna. O primeiro se refere às mesmas operações como ensejadoras da incidência dos chamados impostos especiais, vale dizer, os incidentes sobre operações relativas a combustíveis, lubrificantes, energia elétrica e minerais do País. Entre estas, inclui a *produção* como definida no art. 46 e seu parágrafo único, do mesmo Código, onde está contido o conceito de industrialização para os fins da incidência do IPI. Já o segundo não se reporta a *produção*, mas a *extração*, corrigindo defeito grave que ensejou sérias controvérsias.

3.3 Realmente, se o legislador ordinário pudesse adotar como fato gerador do IUM a produção, como definida no art. 46 do CTN, não se poderia cogitar da incidência do IPI, ou de qualquer outro tributo, sobre o produto de

<sup>6</sup> Baleeiro, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. p. 76.

<sup>7</sup> Cf. Moraes, Bernardo Ribeiro de. *Sistema Tributário da Constituição de 1969*. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1973. p. 333.

origem mineral, mesmo industrializado. Mas não seria razoável que a substância mineral, depois de transformada, permanecesse no campo do IUM, e por isto a salvo das demais incidências tributárias. Daí porque o Tribunal Federal de Recursos firmou sua jurisprudência pela legitimidade da cobrança do IPI sobre tijolos e telhas de barro, e produtos outros da chamada cerâmica vermelha, que entendeu serem *produtos da transformação* da argila, excluídos, assim, do regime tributário desta.

3.4 Robustecendo tal entendimento, a Constituição Federal estabeleceu, na redação adotada pela Emenda nº 1, de 1969, que as indústrias consumidoras de minerais do País poderão abater o imposto único incidente sobre estes, do ICM e do IPI, na proporção de 90% e 10% respectivamente (art. 26, § 2º). Não há dúvida, portanto, de que a substância mineral, quando transformada, fica excluída do regime do imposto único, passando a ser tratada como qualquer outra mercadoria, sujeitando-se, pois, ao regime tributário comum. A questão a ser resolvida reside em determinar quando ocorre a transformação ou industrialização. Saber-se qual a regra jurídica aplicável no caso é ponto nuclear do problema.

3.5 Por tudo isto tem-se que o art. 74 do CTN é incompatível, em parte, com os dispositivos constitucionais (Emenda nº 1, de 1969). O legislador ordinário, por seu turno, disciplinou a questão com o Decreto-lei nº 1 038, de 21 de outubro de 1969, estatuinto que “a extração, a circulação e a exploração das substâncias minerais ou fósseis originárias do País, enumeradas neste decreto-lei, ficam sujeitas ao imposto único sobre minerais, cobrado pela União” (art. 1º). E que “a incidência do imposto único exclui a cota de previdência e qualquer outro tributo sobre os produtos minerais brutos, as operações de extração, tratamento, circulação, distribuição ou consumo das substâncias minerais ou fósseis” (art. 2º). Vê-se, portanto, que a operação de *industrialização* não está no campo de incidência do imposto único. Prevista, no entanto, está a operação denominada de *tratamento*, estatuinto o mencionado decreto-lei que são consideradas como tal: “a) os processos de beneficiamento realizados por fragmentação, pulverização, classificação, concentração, inclusive por separação magnética e flotação, homogeneização, desaguação, inclusive secagem, desidratação, filtragem, e levigação; b) os demais processos de beneficiamento de que não resulte modificação essencial na identidade dos minerais, ainda que exijam adição de outras substâncias; c) os processos de aglomeração realizados por briquetagem, nodulação, sinterização

e pelotização” (art. 2º, § 1º, e I, II e III). E foi taxativo: “a incidência do imposto único é restrita à fase anterior à industrialização e não exclui a dos impostos sobre a produção e a circulação de produtos industrializados, inclusive serrados, polidos e lapidados, obtidos de substâncias minerais” (art. 2º, § 5º). Tem-se, desta forma, que a fronteira entre o campo de incidência do IUM e o dos demais tributos está exatamente entre os conceitos de *operação de tratamento* e de *industrialização*.

#### 4. Da água para o gelo não há modificação essencial

4.1 Para determinar a ocorrência ou não de *transformação* ou *industrialização* de substâncias minerais, é invocável a regra do art. 2º, § 1º, do já referido Decreto-lei nº 1 038, de 21 de outubro de 1969. Efetivamente, o conceito de industrialização encontra-se na legislação pertinente ao IPI, mas este só não basta. Do que seja industrialização, exclui-se o que o Decreto-lei nº 1 038, citado, define como operação de *tratamento*. Não fora essa definição legal, prevaleceria o conceito amplo de industrialização.

4.2 A questão, aqui, não é de aplicação de leis no tempo. Não é no direito intertemporal que se há de buscar solução. Irrelevante, portanto, as datas dos diplomas legais em exame. Resolve-se o problema com a lógica jurídica e com os princípios de hermenêutica. A lei especial não revoga a geral (Lei de Introdução, art. 2º, § 2º). A legislação do IPI, conceituando *industrialização*, estabelece uma regra jurídica geral. O Decreto-lei nº 1 038, conceituando *operação de tratamento*, institui regra especial, aplicável somente às operações com substâncias minerais ou fósseis. Há, portanto, perfeita compatibilidade. O conceito de *industrialização*, em regra geral, é fixado na legislação do IPI, mas em se tratando de mineral, tal conceito cede lugar a incidência da regra especial do Decreto-lei nº 1 038, que exclui do mesmo as operações de *tratamento*.

4.3 É indiscutível ser a *água* uma substância mineral. O gelo, por seu turno, nada mais é que a água em estado sólido, por efeito de baixa temperatura. No congelamento, ou solidificação da água, não ocorre industrialização, mas simples operação de *tratamento*. A água é submetida a uma temperatura inferior a 0º e se solidifica. Basta a elevação da temperatura para que retorne a seu estado natural. Nenhuma alteração se verifica em sua composição. Não ocorre qualquer *modificação essencial* em sua identidade, sendo, portanto,

ao caso aplicável o disposto no art. 2º, § 1º, item III, do Decreto-lei nº 1 038/69.

4.4 O Prof. Adriano Pinto, em seu trabalho já mencionado, sustenta que a barra de gelo é “mercadoria específica, resultante que é de um processo industrial na forma da legislação em vigor”. Acrescenta, com arrimo no art. 46, parágrafo único, do CTN, que “segundo a sistemática tributária 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”. E conclui que, “mesmo sem questionar se houve ou não modificação da *natureza*, invidiosa a modificação sofrida em função do congelamento da água, no tocante a sua *finalidade* e ao seu *aperfeiçoamento* para o consumo dos compradores”. Como se constata dessas afirmações, a tese de Adriano Pinto fundamenta-se no conceito de *industrialização*, extraído dos dispositivos legais pertinente ao IPI. Há na mesma inteira deslembração das regras do Decreto-lei nº 1 038, de 1969. Daí a sua indiscutível insubsistência.

4.5 Realmente, o congelamento da água para obtenção de barras de gelo é um *beneficiamento*. E nos termos da legislação do IPI o beneficiamento é uma forma de industrialização, aliás expressamente referida no art. 1º, § 2º, do item II, do Regulamento do indicado tributo. Mas como já ficou demonstrado, o conceito de industrialização, genérico, abrangente, consagrado na legislação do IPI, sofre, em se tratando de substância mineral, a restrição contida no Decreto-lei nº 1 038, art. 2º, § 1º. Assim, sendo o congelamento, como efetivamente é, um beneficiamento da água, que lhe modifica a finalidade mas não lhe altera a identidade, não há como se possa entender que barras de gelo são produtos industrializados.

## 5. Conclusões

Em face das considerações expendidas, chega-se facilmente às seguintes conclusões: a) a competência para tributar operações com os minerais do País, não industrializados, é privativa da União federal, nos termos do art. 21, item IX, da Constituição; b) o não-exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído (CTN art. 8º), por isso, mesmo que as operações de extração, circulação, distribuição ou consumo de um mineral do País, não estejam sujeitas ao IUM, não podem ser atingidas por tributos estaduais ou municipi-

país; c) para que uma substância mineral seja do campo de incidência do imposto único é mister que sofra um processo de industrialização; d) o conceito de industrialização, para o efeito da conclusão anterior, é o da legislação do IPI, com a restrição imposta pelo Decreto-lei nº 1 038, de 1969; e) assim, o *beneficiamento*, por qualquer processo, de que não resulte modificação essencial na identidade dos minerais, é mera *operação de tratamento*; f) o congelamento da água para obtenção de barras de gelo é um processo que lhe atribui finalidade específica, podendo-se dizer que lhe *modifica a finalidade*, ou a utilização, sendo, pois, um processo de beneficiamento, nos termos do art. 1º, § 2º, item II, do RIPI; g) beneficiamento, como é, do qual não resulta modificação essencial da identidade da água, o congelamento é simples operação de tratamento; h) estes conceitos são específicos na legislação pertinente ao IPI e ao IUM, não tendo, por isto, prevalência para outros efeitos; i) pelo mesmo motivo, conceitos de outras áreas aqui não se aplicam.