



TFRM mineira e a transferência para transformação

Sistema de Informação William Freire Advogados Associados

Diário Tributário

A Instrução Normativa nº 2, de 6 de julho de 2017, expedida pela Superintendência de Tributação de Minas Gerais, dispõe sobre a apuração da Taxa de Fiscalização de Recursos Minerais (TFRM), na hipótese de transferência dentro do Estado, para estabelecimento que efetuará a transformação do minério em outra espécie de produto.

A questão que se coloca, portanto, diz respeito à possibilidade da exigência da taxa sobre a **venda** ou a **transferência interestadual** do produto **que resulta da transformação industrial**, tal qual, por exemplo, o aço, fabricado a partir da transformação de minério de ferro.

Isso porque o art. 1º da IN nº 2/2017, que adota a mesma tese da Consulta de Contribuinte nº 80/2016, determina que o estabelecimento que recebe o minério em transferência, e fabrica o produto transformado, deve apurar a TFRM sobre a venda e/ou transferência interestadual deste produto (aço, por exemplo), **na proporção do minério contido**, a ser apurado mediante “*fator de conversão*”.

Entendemos que a pretensão do Fisco mineiro é manifestamente ilegal.

O critério material da hipótese de incidência da TFRM mineira consiste em atos do Estado relativos ao pretense exercício regular do poder de polícia.

Já o seu critério temporal foi estabelecido (i) na **transferência** de **minério** para **fora** do Estado de Minas Gerais e (ii) na **venda** de **minério**.

Como será visto, não há margem para se interpretar que a **saída** de bem **diferente de minério** (como o aço), por venda ou transferência, configure fato gerador da TFRM. A lei é expressa ao restringir a incidência tributária às operações cujo objeto seja a saída de bem mineral.

A ocorrência do fato gerador de qualquer tributo apenas se verifica quando o evento praticado se amolda, **cumulativamente**, aos critérios *material*, **temporal** e *espacial* da hipótese de incidência. Preenchidos apenas um ou dois dos critérios, não haverá a formação da relação jurídica tributária.

O **critério temporal** da TFRM mineira é extraído mediante uma interpretação sistemática dos arts. 5º e 9º, *caput* e § 3º, da Lei Estadual nº 19.976/2011:

“**Art. 5º** Considera-se ocorrido o fato gerador da TFRM no **momento da venda** ou da



transferência entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular do mineral ou minério extraído.” – (grifamos).

“Art. 9º A TFRM será apurada mensalmente e recolhida até o último dia útil do mês seguinte ao da emissão do documento fiscal relativo à saída do recurso mineral do estabelecimento do contribuinte, nas hipóteses de venda ou de transferência para estabelecimento de mesma titularidade situado em outra unidade da Federação.

§ 3º Na hipótese de transferência entre estabelecimentos de mesma titularidade **no Estado**, a apuração do valor da TFRM a ser recolhida **será efetuada de forma global** pelo estabelecimento que realizar a venda **ou a transferência interestadual.**” – (grifamos).

A interpretação sistemática é necessária no caso, uma vez que: (i) o art. 5º determina que a transferência de minério, **genericamente** considerada, configura a hipótese de incidência; e (ii) o art. 9º, *caput* e § 3º, **especificam** que apenas a transferência de minério **para fora do Estado de Minas Gerais** e a venda de minério ensejam a obrigação de pagar o tributo.

Parte-se do **geral** (art. 5º) para o **específico** (art. 9º, *caput* e § 3º), de modo a se extrair do texto da Lei o critério temporal da taxa.

Com isso, chega-se à conclusão de que a mera transferência de minério entre estabelecimentos do contribuinte, **dentro do Estado de Minas Gerais**, **não** configura a hipótese de incidência da TFRM.

Por outro lado, a venda de produto **que não seja minério** também **não** se amolda à hipótese de incidência da taxa, em razão da parte final do art. 5º, da Lei nº 19.976/2011: **“no momento da venda ou da transferência [...] do mineral ou minério extraído.”**

Igualmente, o *caput* do art. 9º expressa que a TFRM apenas deve ser apurada e recolhida quando houver (i) **“a saída do recurso mineral”**, (ii) **“nas hipóteses de venda ou de transferência para estabelecimento de mesma titularidade situado em outra unidade da Federação”**.

Daí que a venda ou transferência interestadual **de produtos siderúrgicos, como o aço**, resultantes da transformação industrial de minério, **não** se amolde à hipótese de incidência da taxa.

As primeiras versões da TFRM-D (declaração da apuração da taxa ao Estado) eram inclusive parametrizadas de forma a se tratar esse tipo de operação como **não tributada**, conforme item S.8.

A Instrução Normativa, então, representa afronta ao princípio da estrita legalidade tributária e a decorrente tipicidade, já que se está exigindo tributo sem lei que o estabeleça – no caso, por ausência de critério temporal correspondente.

Considerando que **(i)** a saída de produto transformado, como o aço, não é fato gerador da TFRM; e **(ii)** que, ainda assim, o Fisco pretende tratar essa hipótese como se fosse saída de minério, para cobrar tributo, há duas interpretações possíveis (ambas inconstitucionais e



ilegais):

(a) O Fisco está se valendo de **ficção jurídica**, não autorizada por lei, para fazer incidir norma tributária (**tratar produto transformado, vide aço, como se fosse minério**);

(b) ou está tributando por **analogia**, o que é vedado expressamente pelo art. 108, do Código Tributário Nacional.

Quanto ao primeiro ponto, as ficções jurídicas^[1], no Direito Tributário, apenas podem ser criadas por lei em sentido formal, jamais por construção doutrinária ou por ato do Poder Executivo.

Isso porque o art. 114, do CTN, dispõe que o que configura fato gerador de obrigações tributárias é a situação descrita **na lei**, e não em construções interpretativas da doutrina, em atos infralegais, ou mesmo na jurisprudência. Interessa ao Direito Tributário que a situação fática a qual se atribui valor jurídico esteja previamente descrita em lei formal:

*“Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida **em lei** como necessária e suficiente à sua ocorrência.”* – (grifamos).

É ver o preciso magistério de Ricardo Mariz de Oliveira^[2]:

*“[...] o art. 114 do CTN diz, com toda propriedade, que: [...] Sendo assim, quem interpreta a lei meramente em tese, ou quem a aplica efetivamente em concreto, **não pode fugir da norma legislada e do fato real**, como ele é (na simples interpretação em abstrato) e como ele estiver devidamente comprovado (na aplicação em concreto). Vale dizer, o intérprete ou **o aplicador da lei não trabalha com ficção de uma realidade inexistente onde não haja ficção prevista em lei**, tanto quanto não pode insurgir-se contra a norma válida, **por entendê-la de algum modo inconveniente** ou pior que outra não editada pelo Poder Legislativo. Destarte, **ficção somente parte do legislador e deve estar em norma por ele colocada no ordenamento jurídico**, mas mesmo ele não detém poder absoluto para assim legislar.”* – (grifamos).

Isto é, o Fisco mineiro não pode fugir da norma legislada (art. 5º c/c art. 9ª, § 3º, da Lei 19.976/2011), segundo o qual se considera ocorrido o fato gerador da TFRM no momento da venda de minério ou da sua transferência interestadual, por considerá-la, a seu juízo, inconveniente ou pior do que a outra “norma”, não legislada, que preconiza a incidência da TFRM sobre a venda de produto transformado (como o aço) ou sobre o consumo de minério no processo de transformação industrial.

No mesmo sentido, Luciano Amaro^[3]:

*“Já a ficção jurídica (ou melhor, a ficção no plano jurídico) é de **utilização privativa do legislador**. Por meio dessa técnica, a lei atribui a certo fato características que, sabidamente, não são reais.”* – (grifamos).

O STF, no RE nº 503.372/RJ, Rel. Ministro Joaquim Barbosa, DJe 23.04.2010, já se pronunciou sobre o tema, manifestando o entendimento de que “*presunções e **ficções** de senso comum, **não expressamente autorizadas em lei, não podem ser usadas para motivar ou fundamentar juízo pela incidência de norma tributária**”, o que corrobora o*



exposto.

Também nesse sentido, de que não cabe ao intérprete se afastar do conteúdo legislado, o acórdão proferido no RE nº 166.772/RS, de Relatoria do Ministro Marco Aurélio, DJ 16.12.1994: “**No exercício gratificante da arte de interpretar, descabe ‘inserir na regra de direito o próprio juízo - por mais sensato que seja - sobre a finalidade que ‘conviria’ fosse por ela perseguida’.**”

Quando menos, ainda que não se considere haver **ficção jurídica** que tenha **equiparado o minério ao produto transformado, ou a saída ao consumo**, para fazer incidir TFRM, tratar-se-ia de **tributação por analogia**, vedada expressamente pelo art. 108, do CTN.

Trata-se, então, de típico caso em que uma **situação A** (*venda de minério*) gera determinado **efeito B** (*incidência da TFRM*); mas, sendo a **situação C** (*venda de aço, produzido a partir de minério*) semelhante, aos olhos do Fisco, à **situação A**, pretende-se, por **analogia, equiparar** a situação C à situação A, **de forma que ambas produzam o mesmo efeito B**: incidência da TFRM.

Em todo caso, considerando tratar-se de ficção jurídica, a tributação é vedada pela ausência de lei formal que a tenha criado; e, sendo analogia, há o óbice expresso no art. 108, § 1º, do CTN, o que impede, em absoluto, a incidência da TFRM.

Por outro lado, ao proceder equiparando o produto transformado ao minério, o Fisco introduziu, por ato infralegal, **inédito** critério técnico para apuração da **base de cálculo** da TFRM (cálculo da proporção de minério no produto transformado vendido), que não consta na Lei nº 19.976/2011.

O art. 8º, da Lei nº 19.976/2011, exauriu todas as possibilidades técnicas de se apurar a base de cálculo da taxa:

“Art. 8º O valor da TFRM corresponderá a 1 (uma) Ufemg vigente na data do vencimento da taxa por tonelada de mineral ou minério bruto extraído.

§ 1º No caso de a quantidade extraída corresponder a uma fração de tonelada, o montante devido será proporcional.

§ 2º Para fins de determinação da quantidade de mineral ou minério extraída, sujeita ao recolhimento da TFRM, será considerada a quantidade indicada no documento fiscal relativo à venda ou à transferência, ainda que se trate de mineral ou minério submetido a processo de acondicionamento, beneficiamento, pelotização, sinterização ou processos similares.

§ 3º Para fins do disposto no § 2º, na hipótese de venda de mineral ou minério em estado bruto entre estabelecimentos mineradores, a quantidade indicada no documento fiscal será reduzida ao percentual equivalente de teor da substância contida no mineral ou minério, na forma do regulamento.

§ 4º Na hipótese de ser apurado, no mês, valor a recolher inferior a 100 (cem) Ufemgs, o recolhimento será transferido para o mês seguinte ou para os meses seguintes, até que seja alcançado o valor mínimo de recolhimento.”



O § 2º, acima transcrito, é cristalino ao dispor que, para determinar o quantidade de minério sujeito à TFRM, “***será considerada a quantidade indicada no documento fiscal relativo à venda***”.

Obviamente, tratando-se de venda de **produto transformado**, a Nota Fiscal jamais poderia indicar a quantidade de bem mineral, simplesmente porque não haveria minério comercializado.

Daí que, para superar o óbice prático intransponível, decorrente da ilegal exigência da TFRM sobre a venda de produto transformado, o Fisco precisou **inovar** no ordenamento jurídico, **criando o inédito método** de calcular a taxa com base na proporção de minério consumido, mediante “*fator de conversão*”.

E, ao introduzir este novo critério para a apuração da base de cálculo, o Fisco, indiretamente, considera como critério temporal da TFRM o **consumo** do minério no processo industrial de transformação, o que também não encontra guarida na Lei nº 19.976/2011. Segundo a lei, apenas a **saída** de minério é critério temporal.

A IN nº 2/2017, portanto, somente normatiza a atuação ilegal já adotada pelo Fisco Estadual ao exigir dos contribuintes a TFRM nas hipóteses de transferência interna do produto mineral, seguida de venda e/ou transferência interestadual do produto transformado.

Belo Horizonte, 2 de agosto de 2017.

Paulo Honório de Castro Júnior

Júlia Gomes

[1] Angela Pacheco, em sua obra sobre ficções tributárias, anota a existência de duas correntes sobre a natureza das ficções jurídicas e propõe uma terceira, configurando o cenário abaixo:

- A ficção jurídica enquanto oposição entre a realidade jurídica e a realidade da natureza.
- A ficção jurídica enquanto remissão legal.
- A ficção jurídica autônoma, que camufla a substância da ficção.

PACHECO, Angela Maria da Motta. **Ficções Tributárias: identificação e controle**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 298-299.

[2] OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Presunções. Índícios. Ficções. In: BARRETO, Aires Fernandino. **Direito Tributário Contemporâneo: Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 671.



[3] AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 274.