

UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC

CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

ELISSON ROBERTO FRASSON

**ICMS E SUA INTERPRETAÇÃO LITERAL DIANTE DA HERMENÊUTICA
JURÍDICA: UMA ANÁLISE SOBRE O BENEFÍCIO FISCAL DA CESTA BÁSICA,
PREVISTO NO ARTIGO 11, ANEXO 2 DO REGULAMENTO DO ICMS DE SANTA
CATARINA.**

CRICIÚMA

2013

ELISSON ROBERTO FRASSON

**ICMS E SUA INTERPRETAÇÃO LITERAL DIANTE DA HERMENÊUTICA
JURÍDICA: UMA ANÁLISE SOBRE O BENEFÍCIO FISCAL DA CESTA BÁSICA,
PREVISTO NO ARTIGO 11, ANEXO 2 DO REGULAMENTO DO ICMS DE SANTA
CATARINA.**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado para obtenção do grau de Bacharel no curso de Direito da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientadora: Professora Msc. Márcia Andréia S. Lirio Piazza

CRICIÚMA

2013

ELISSON ROBERTO FRASSON

**ICMS E SUA INTERPRETAÇÃO LITERAL DIANTE DA HERMENÊUTICA
JURÍDICA: UMA ANÁLISE SOBRE O BENEFÍCIO FISCAL DA CESTA BÁSICA,
PREVISTO NO ARTIGO 11, ANEXO 2 DO REGULAMENTO DO ICMS DE SANTA
CATARINA.**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado pela Banca Examinadora para obtenção do Grau de Bacharel, no Curso de Direito da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, com Linha de Pesquisa em Formação e Exercício Profissional.

Criciúma, dezembro de 2013.

BANCA EXAMINADORA

Prof. MSc. Márcia Andréia S. Lirio Piazza – Orientadora

Prof. MSc. Vinicius Garcia

Prof. MSc. André Correa Goes

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, por estar presente em todos os momentos de minha vida, e por me iluminar principalmente nas horas mais difíceis; sem ele não teria chegado tão longe;

A minha família, meu porto seguro, pessoas que me ensinaram a valorizar a união, e, sobretudo a meus pais, que me ensinaram a ser correto em todos os sentidos;

A minha esposa Thayse, companheira para todas as horas, que apesar da correria do casamento, ainda me ajudou na correção de alguns erros de português! E mais importante, me fez acreditar no amor...

Aos companheiros (as) de trabalho, minha segunda família! Ao Angeloni como um todo, empresa a qual tenho orgulho de fazer parte, a minha equipe da área fiscal, que me ensinam mais do que eles imaginam! Ao Jair Maciel, que me proporcionou e me incentivou a buscar mais este diploma;

A professora Márcia, pelo tempo despendido para minha orientação;

Aos professores André e Vinícius, que com suas experiências, me sugeriram importantes melhorias na pesquisa;

Enfim, agradeço aos meus amigos que entre um momento e outro desta jornada, me iluminavam com um sorriso ou uma palavra amiga.

Obrigado!

“A interpretação deve ser objetiva, equilibrada, sem paixão, arrojada por vezes, mas não revolucionária, aguda, mas sempre respeitadora da lei”.

Francesco Ferrara

RESUMO

Diante de um sistema tributário complexo, constantemente modificado em virtude da guerra fiscal entre os estados da federação, onde se denota que tais mudanças destinam-se a aumentar a arrecadação do ente federativo, pouco beneficiar o consumidor final e raramente incentivar a economia privada, o contribuinte do ICMS fica limitado a aplicação de certos benefícios, como o da cesta básica, previsto no artigo 11, anexo 2 do RICMS/SC. Para melhor elucidar o processo, torna-se imprescindível entender o conceito de ICMS e seus principais aspectos, bem como a diferença entre interpretação e hermenêutica, sempre a luz dos indispensáveis princípios constitucionais. Também destacará a necessidade da imparcialidade no trabalho interpretativo, visto que existe certa parcialidade quando a interpretação é realizada pelo contribuinte e também pelo Fisco Estadual, em relação a extensão do benefício. Conseqüentemente, torna-se complicado assumir uma postura diante de uma norma que não especifica claramente seu objeto, que é limitada através de consultas infra-legais, que reduz sua aplicação ao caso concreto, e impede que as empresas tributem com uma carga reduzida para que pessoas de baixa renda tenham acesso a produtos de maior apreciação. Por fim, o presente trabalho almeja buscar subsídios legais e doutrinários para justificar que a aplicação do citado benefício pode se estender a outros produtos, não só aqueles definidos como “populares” ou de “consumo popular”, conforme consultas realizadas por contribuintes a Secretaria da Fazenda do Estado de Santa Catarina.

Palavras-chave: ICMS. Interpretação. Hermenêutica. Cesta Básica de Alimentos.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADIN	Ação Direta de Inconstitucionalidade
Art.	Artigo
CF	Constituição Federal
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
COPAT	Comissão Permanente de Assuntos Tributários
CTN	Código Tributário Nacional
DF	Distrito Federal
DOE	Diário Oficial da União
FGTS	Fundo de Garantia por Tempo de Serviço
Fls.	Folhas
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviço de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação
Inc.	Inciso
IPI	Imposto sob Produtos Industrializados
ISS	Imposto Sobre Serviços
IVA	Imposto sobre Valor Agregado
IVC	Imposto de Vendas e Consignações
IVM	Imposto de Vendas Mercantis
KG	Kilogramas
LC	Lei Complementar
Nº	Número
NBM/SH	Nomenclatura Brasileira de Mercadorias/Sistema Harmonizado
NCM	Nomenclatura Comum do Mercosul
P.	Página
PIB	Produto Interno Bruto
PR	Paraná
RICMS	Regulamento do ICMS
RICMS/PR	Regulamento do ICMS do Paraná
RICMS/SC	Regulamento do ICMS de Santa Catarina
RN	Resolução Normativa
RTJ	Revista Trimestral de Jurisprudência
SC	Santa Catarina

STF Supremo Tribunal Federal
UF Unidade da Federação

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2 CONSIDERAÇÕES SOBRE O ICMS	12
2.1 HISTÓRICO DO ICMS	12
2.2 CONCEITO	14
2.2.1 Fato Gerador ou Fato Imponível	16
2.2.2 Base de Cálculo ou Base Imponível	18
2.2.3 Alíquotas	18
2.3 PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DO IMPOSTO	19
2.3.1 O Princípio da Não-cumulatividade	20
2.3.2 O Princípio da igualdade	21
2.3.3 Princípio da Legalidade	22
2.4 LEGISLAÇÃO APLICÁVEL	24
2.4.1 A Lei Complementar 87 de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir)	24
2.4.2 Ponderações sobre o artigo 11, anexo 2 do Decreto Estadual nº 2.870 de 27 de agosto de 2001 (Regulamento do ICMS de Santa Catarina)	26
3 INTERPRETAÇÃO DAS LEIS SEGUNDO A DOUTRINA	31
3.1 INTERPRETAÇÃO	31
3.2 HERMENÊUTICA JURÍDICA	35
3.3 INTERPRETAÇÃO E HERMENÊUTICA	36
3.4 PRINCÍPIOS A SEREM OBSERVADOS NA INTERPRETAÇÃO DAS LEIS	38
3.4.1 Princípio da Seletividade	38
3.4.2 Princípio da Isonomia	40
3.4.3 Princípio da Tipicidade	41
4 CAPÍTULO III – ANÁLISE SOBRE A INTERPRETAÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL DA CESTA BÁSICA, PREVISTO NO ARTIGO 11, ANEXO 2 DO REGULAMENTO DO ICMS DE SANTA CATARINA	43
4.1 A GUERRA FISCAL E A CRIAÇÃO DE NORMAS.....	43
4.2 ANÁLISE CRÍTICA SOBRE A INTERPRETAÇÃO SEGUNDO PARECERES INFRA-LEGAIS	46
4.2.1 Divergências e Lacunas na Legislação remediadas com Resoluções normativas e Consultas tributárias	48

5 METODOLOGIA	58
7 CONCLUSÃO	59
REFERÊNCIAS.....	60
ANEXOS	65
ANEXO A – CONSULTA N° 04/2001	66
ANEXO B – CONSULTA N° 68/2002	71
ANEXO C – CONSULTA N° 21/2007	73

1 INTRODUÇÃO

Falar sobre o ICMS em um período de tantas transformações, de promessas sobre reforma tributária, de mudanças na forma de recolhimento, sobre o regime de tributação, é um pouco complexo. Um dos dispositivos do regulamento foi criado para, segundo o legislativo, oferecer a população de baixa renda acesso a produtos populares, a chamada “cesta básica”. Porém, existem fatores que influenciam na forma de definir o que realmente será abrangido por tal benefício, sendo que o principal deles é a guerra fiscal.

A luta por arrecadação se tornou acirrada entre os entes federativos, e faz com que a lei seja distorcida para prejudicar as aquisições interestaduais, e beneficiar a arrecadação interna, daí a origem da complexidade da norma tributária. Logo, o legislador acaba deixando certas lacunas, que podem ser utilizadas para que, no caso deste estudo sobre a cesta básica, a população de baixa renda possa usufruir de certos alimentos de maior apreciação.

Este será o foco desta pesquisa, demonstrar que o dispositivo legal citado pode abranger outros produtos, não só aqueles considerados populares. Para tanto, o primeiro capítulo conceituará os elementos que fazem parte deste universo, abordará a origem e o desenvolvimento deste tributo, bem como os princípios e o dispositivo legal tema central desta pesquisa; o segundo capítulo focará mais em questões conceituais sobre interpretação das leis e hermenêutica jurídica, trazendo também alguns princípios relacionados; já no terceiro capítulo, será feita uma análise do benefício fiscal da cesta básica previsto no regulamento do ICMS de Santa Catarina, consolidando de forma prática o conteúdo do primeiro e segundo capítulo.

Será apresentado também a legislação aplicável e as consultas tributárias sobre o tema, bem como as resoluções administrativas aplicáveis com o fim de tentar colocar luz no trabalho de interpretação literal e hermenêutica jurídica do benefício fiscal da cesta básica do ICMS Catarinense.

2 CONSIDERAÇÕES SOBRE O ICMS

2.1 HISTÓRICO DO ICMS

Faz-se necessário para abordar o tema em questão, buscar a origem deste tributo, que representa hoje a maior arrecadação dos Estados. Baleeiro (2010, p. 367) nos demonstra que as origens apontam para o ano de 1922, onde era chamado de IVM (Imposto de Vendas Mercantis):

A União criara em 1923 (Lei nº 4.625, de 31.12.1922), com o nome 'imposto sobre vendas mercantis, um papel líquido e certo, com força cambial semelhante a das letras de câmbio e promissórias (Lei nº 2.044, de 1908), para facilidade de descontar nos bancos as faturas de vendas dos comerciantes e industriais, quando reconhecidos e assinados pelos compradores (art. 219 do Código Comercial). O Congresso as atendeu e foi instituída a emissão da duplicata da fatura para ser aceita pelos devedores, em troca do imposto de 0,3% (Rs 3\$ por cento de réis), não só nas vendas a prazo, mas também nas vendas a vista, registradas em livros próprios. Na época, ficaram conhecidas como 'contas assinadas. [...]

Nesta época, a arrecadação era em “cascata”, ou seja, o imposto era “cumulativo”, sempre incidindo sobre uma nova base, e não aproveitando-se o crédito nas entradas, para que fosse compensado na saída, em função do débito.

O imposto foi de competência federal até a edição da constituição de 1934, sendo logo após transferido para os estados, porém ainda com a característica da cumulatividade, sempre tornando o tributo mais oneroso. Nesta época, surge então o IVC.

Baleeiro (2010, p. 367) tece suas considerações referentes ao IVC, comentando que “a receita fundamental dos Estados-Membros, a partir de 1936, quando entrou em execução, no particular, a discriminação de rendas da CF de 1934, foi o imposto de vendas e consignações”.

O mesmo autor também comenta que na CF de 1946 já havia uma preocupação em relação à carga tributária, devendo ser diferenciada para certos seguimentos:

A CF/1946, em seu art. 202, estabeleceu “[...] que o legislador deveria isentar do imposto de consumo os artigos classificáveis como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restritos recursos”. (BALEIRO. 2010, p. 406).

Para Costa (1978), a primeira manifestação da regra da não cumulatividade do imposto foi demonstrada no ano de 1958 com a publicação da Lei 3.520, onde previa que em cada quinzena fosse deduzido o valor do imposto que houvesse incidido sobre matérias-primas e outros produtos utilizados na fabricação dos produtos tributados.

Coelho (1994, p. 220) explana sobre a problemática histórica que acompanha o tributo, bem como o momento de transição entre o IVC e o ICM, através da publicação da Emenda Constitucional 18/1965:

Desde a Emenda nº 18/65 à Constituição de 46, após o movimento militar de 1964, quando se intentou, simultaneamente, a racionalização do sistema tributário (Emenda nº 18) e a codificação do Direito Tributário (CTN), que o ICM, agora ICMS, vem se apresentando como imposto problemático, tomado de enfermidades descaracterizantes. À época do movimento militar de 1964, receptivo às críticas dos juristas e economistas que viam no imposto sobre vendas e consignações dos Estados (IVC) um tributo avelhantado, 'em cascata', propiciador de inflação, verticalizador da atividade econômica, impeditivo do desenvolvimento da federação e tecnicamente incorreto, resolveu-se substituí-lo por imposto 'não-cumulativo', que tivesse como fatos jurídicos não mais 'negócios jurídicos', mas a realidade econômica das operações promotoras da circulação de mercadorias e serviços, no país, como um todo. Destarte, surge o ICM, não-cumulativo, em lugar do IVC cumulativo. A ideia era tomar como modelo os impostos europeus sobre valores agregados ou acrescidos, incidentes sobre bens e serviços de expressão econômica, os chamados IVAS.

O IVC, portanto, foi substituído pelo ICM (Imposto sobre Circulação de Mercadorias) em 1965; foi nesta etapa que o tributo adquiriu a característica da não-cumulatividade.

Harada (2006, p.427) explica o funcionamento do tributo, e o surgimento do termo “valor adicionado”:

O ICM era transferido ao adquirente pelos preços, sendo o encargo tributacional transferido em sua totalidade ao destinatário final, como haviam ingressos em todas as etapas de circulação da mercadoria. Foi então que surgiu a expressão valor adicionado.

Carrazza (2007) comenta que com a Constituição Federal de 1988, o ICM sofreu mais alterações substanciais; a principal delas, foi a fusão de outros cinco tributos de competência federal. O autor enfatiza com mais propriedade sobre esta fusão, bem como deixa registrado sua crítica:

A sigla "ICMS" alberga pelo menos cinco impostos diferentes, a saber: a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada de mercadorias importadas do exterior; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Dizemos *diferentes*, porque estes tributos têm hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes. [...] A fórmula adotada pela constituição de 1988, de aglutinar impostos diferentes debaixo do mesmo rótulo (ICMS), além de não ser das mais louváveis, sob o aspecto científico, está, na prática, causando grandes confusões. De fato, o legislador ordinário, nem sempre afeito à melhor técnica, tem, com frequência, dispensando o mesmo tratamento jurídico aos distintos fatos econômicos que o ICMS pode alcançar. (CARRAZZA. 2007, p.36-37).

E complementa Harada (2006, p. 427):

Dessa forma, o seu fato gerador ficou bastante ampliado, não se limitando às hipóteses definidas no art. 1º do Decreto-Lei nº 406, de 31-12-1968, que não mais vigora. Agora abrange operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que essas operações e prestações se iniciem no exterior, atingindo, inclusive, importação de produtos destinados a consumo ou para integrar o ativo fixo.

Hoje, este tributo de competência estadual, vem adquirindo cada vez mais autonomia, onde cada estado tem seu próprio regulamento, definido alíquotas e diferenciações na forma de recolhimento, muitas vezes tornando-se complexo em função das mudanças que os estados realizam, sempre com o intuito de buscar maior arrecadação.

2.2 CONCEITO

O ICMS - Imposto relativo à circulação de Mercadorias e sobre prestação de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior, é um tributo de competência estadual, conforme prevê a Constituição Federal, em seu artigo 155, inciso II:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
 [...]

 II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; [...].

 (BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, Senado, 1998).

A característica principal deste tributo é a não cumulatividade, bem exposta por Cassone (2007, p. 325):

[...] o ICMS será não-cumulativo. Distingue-se da cumulatividade, tendo em vista que nesse sistema o imposto incide, em cada etapa, sobre a totalidade do valor das mercadorias, sem nenhum abatimento. Em seguida, o inciso explica como se dará a não-cumulatividade. Pela redação posta, o ICMS incidirá sobre o valor total das mercadorias, dando a diretriz de como deverá ser emitido o documento fiscal. E a não cumulatividade se efetivará no momento do pagamento do imposto por D, em que, do devido na operação de saída de seu estabelecimento, se abaterá o montante do ICMS cobrado nas operações anteriores (de A para B, de B para C, de C para D). Na prática, esse montante cobrado consta do documento relativo à operação de venda, emitido por C contra D, considerando que no documento fiscal de C já vem embutido o valor das anteriores.

O conceito de tributo, segundo o Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) é definido em seu artigo 3º: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Ataliba (2000, p. 21) demonstra que:

O conteúdo essencial de qualquer norma jurídica é seu mandamento principal. O conteúdo das normas tributárias, essencialmente, é uma ordem ou comando, para que se entregue ao estado (ou pessoa por lei, em lei, designada) certa soma de dinheiro. Em outras palavras: a norma que está no centro do direito tributário é aquela que contém o comando: “entregue dinheiro ao estado”.

No CTN (BRASIL, 1966) também consta, mais precisamente em seu artigo 16 o conceito de imposto: “É o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Em sua obra, Carrazza (2009, p. 530) entende que:

[...] os impostos são os tributos economicamente mais importantes. De fato, as quantias em jogo na tributação por meio desta espécie tributária são, de regra, muito mais expressivas do que as que giram em torno da tributação por meio de taxas ou contribuição de melhoria.

Carrazza (2009) lembra que muitos autores ressaltaram que os impostos servem para custear os serviços públicos indivisíveis, destinados a toda coletividade e usufruíveis (segurança pública, defesa nacional, iluminação pública, etc.). O autor completa seu raciocínio comentando que “juridicamente falando, imposto é uma modalidade de tributo que tem por hipótese de incidência um fato qualquer, não consistente numa atuação estatal”. (CARRAZZA, 2009, p. 531).

Conforme Amorim (2007), o ICMS é um imposto complexo, haja vista o enorme conjunto de regras e princípios que o norteiam; é também o responsável pela maior arrecadação do país.

2.2.1 Fato Gerador ou Fato Imponível

Para que se entenda o conceito de Fato Gerador ou Fato imponível, se faz necessário primeiramente buscar seu significado no Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), que traz explícito em seus artigos 114 a 116:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Conforme o CTN entende-se que para que nasça a obrigação tributária, é necessário que exista um fato ou momento específico. No caso do ICMS, portanto, é necessário que haja a circulação de mercadorias, ou a prestação de alguns dos serviços compreendidos no conceito do tributo.

Peres e Mariano (2007, p. 35) definem fato gerador:

Em linhas gerais, podemos dizer que ocorre o fato gerador do ICMS, nas operações relativas a circulação de mercadorias e prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, ainda que a operação ou prestação se inicie no exterior.

Rubens Gomes de Souza (*apud* Harada, 2006, p. 428) enfatiza que deve ocorrer a saída física da mercadoria para que ocorra o fato gerador:

[...] fato gerador do imposto é a “saída física de mercadoria de estabelecimento mercantil, industrial ou produtor, sendo irrelevante o título jurídico de que tal saída decorra e bem assim o fato desse título envolver ou não uma transmissão de propriedade”. Acrescenta, ainda, que a saída física tributada é aquela que configura ‘uma etapa no processo de circulação da mercadoria, assim entendido o complexo das sucessivas transferências desta, desde o seu produtor, expressão que inclui o fabricante, e o importador, até o seu consumidor final.

Carrazza (2007, p.46-47) sinaliza alguns pontos importantes em relação ao fato gerador do tributo:

A lei ordinária dos Estados e do Distrito Federal é que vai eleger o momento em que esta transmissão jurídica será tida por realizada. Pode ser no *momento da entrada* da mercadoria no estabelecimento comercial, industrial ou produtor, o *momento da saída* da mercadoria de qualquer um destes locais, o *momento da extração da nota fiscal*, e assim por diante. Estes momentos apenas identificam oficialmente, no espaço e no tempo, a ocorrência da preexistente operação mercantil a que se referem.

Carrazza (2007, p. 47-50) também alerta para as situações que não se pode considerar fato imponible ou fato gerador do ICMS:

[...] a) em *momento anterior* à ocorrência da operação mercantil; b) quando o fato verificado não configura operação mercantil; c) quando o *bem móvel* sai do estabelecimento comercial, industrial ou produtor para a ele retornar, como se dá no comodato; ou d) na consignação mercantil, em que o consignante remete mercadoria de sua propriedade para o consignatário, que a venderá, por sua conta e risco (há, aí, apenas movimentação física do bem móvel, não operação mercantil). Por quê? Porque, em todas estas hipóteses, desvirtua-se a moldura constitucional do ICMS, em detrimento ao contribuinte. Melhor esclarecendo, o contribuinte do ICMS tem o direito subjetivo de só ser tributado após a ocorrência da operação mercantil. Salientamos que o fato imponible do ICMS só se completa com a transferência da *titularidade* da mercadoria. Sem ela, o dever de pagar ICMS não nasce.

No caso do ICMS, portanto, sempre irá ocorrer fato gerador quando ocorrer à circulação física de mercadorias, onde ocorra a transferência da titularidade.

2.2.2 Base de Cálculo ou Base Imponível

Conforme Peres e Mariano (2007, p.51), base de cálculo “é a expressão econômica do fato gerador sobre a qual se aplica um percentual (alíquota), cujo resultado é o tributo devido”. Ainda segundo os autores, “No ICMS, a base de cálculo deve representar o valor das mercadorias ou o preço dos serviços”. (2007, p.53).

Ataliba (2000, p. 108) também chama de base imponível, e conceitua da seguinte maneira:

A perspectiva dimensional da hipótese de incidência se costuma designar por base de cálculo, base tributável ou base imponível. A base imponível é insita à hipótese de incidência. É atributo essencial, que, por isso, não deixa de existir em nenhum caso. Todo tributo tem base de cálculo, por exigência constitucional.

Carrazza (2007, p. 75) descreve a base de cálculo como sendo a “dimensão da materialidade do tributo. É ela que dá critérios para mensurar o *fato imponível tributário*. [...] é índice seguro para a identificação do aspecto material da hipótese de incidência [...]”.

Incumbe, pois, à base de cálculo especificar, em termos matemáticos, a hipótese de incidência do tributo. Assim, se a hipótese de incidência do tributo for “vender mercadoria”, sua base de cálculo somente poderá ser o “valor da venda realizada”. Tudo o que fugir disso [...] não estará medindo de modo adequado o fato tributário e, no momento da apuração do *quantum debeat*, fará com que o contribuinte pague além da conta – circunstância que lhe vulnera o direito de propriedade. (CARRAZA, 2007, p. 76).

Base de cálculo, em uma visão objetiva, portanto, é o valor sob qual será calculado o tributo.

2.2.3 Alíquotas

Ataliba (2000, p. 113) comenta sobre o termo “alíquota” e seu significado:

A alíquota é um termo do mandamento da norma tributária, mandamento esse que incide se e quando se consuma o fato imponible dando nascimento à obrigação tributária concreta. Deve receber a designação de alíquota só esse termo que se consubstancia na fixação de um critério indicativo de uma parte, fração – sob a forma de percentual, ou outra – da base imponible. A própria designação (alíquota) já sugere a ideia que esteve sempre na raiz do conceito assim expresso: é a quota (fração), ou parte da grandeza contida no fato imponible que o estado se atribui (editando a lei tributária).

Na mesma linha de raciocínio, Carrazza (2007, p. 77) entende a alíquota como sendo “critério legal, normalmente expresso em percentagem (%), que, conjuntado à base de cálculo, permite discernir o *quantum debeat* (quantia devida, a título de tributo)”.

As alíquotas são, portanto, os percentuais aplicados sobre a base de cálculo. Peres e Mariano (2007) comentam que elas podem ser internas e interestaduais. As alíquotas internas do ICMS de cada Estado são fixadas por lei estadual e reproduzidas em regulamento. Já para a determinação das alíquotas interestaduais, os mesmos autores (2007, p.65) comentam que a “Constituição Federal passou a competência ao Senado Federal, que as fixou por meio das Resoluções do Senado nº 22/1989 e 95/1996”.

2.3 PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DO IMPOSTO

Para que se aborde o tema proposto, é necessário recorrer às origens dos preceitos fundamentais que norteiam a análise. Carrazza (2009, p. 42) demonstra em sua obra que “etimologicamente, o termo “princípio” (do latim *principium, principii*) encerra a ideia de começo, origem, base. Em linguagem leiga é, de fato, o ponto de partida e o fundamento (causa) de um processo qualquer”.

Complementa Carrazza (2009) que este termo foi introduzido na filosofia por Anaximandro e foi muito utilizada por Platão e Aristóteles, no sentido de fundamento de raciocínio e como a premissa maior de uma demonstração. Na ciência, o autor expõe que é começo, alicerce, ponto de partida, pressupondo

sempre a figura de um patamar privilegiado, para tornar mais compreensível à demonstração de algo.

Ataliba (*apud* Melo, 2006, p. 174) leciona princípios como sendo:

[...] linhas mestras, os grandes nortes, as diretrizes magnas do sistema jurídico que apontam os rumos a serem seguidos por toda a sociedade e obrigatoriamente perseguidos pelos órgãos do governo, tendo que ser prestigiados até suas últimas consequências.

Ao analisar questões tributárias, obrigatoriamente se deve buscar aos princípios, para tornar a análise autêntica e respeitadora da lei.

2.3.1 O Princípio da Não-cumulatividade

Um dos princípios que norteiam o ICMS, e o mais importante, pois é ele que impede que o tributo seja arrecadado em “cascata”, é da não-cumulatividade do imposto:

Segundo o princípio da não-cumulatividade, o imposto devido em cada operação será compensado com o montante cobrado nas operações anteriores. Tanto o IPI quanto o ICMS adotam o Princípio Constitucional da Não-Cumulatividade, conforme os arts. 153, § 3º, II (IPI), e 155, § 2º, I (ICMS), ambos da CF/1988. Para viabilizar este sistema, teve de ser criado um mecanismo de deduções que denominamos de crédito-débito. Assim, o imposto devido resulta da diferença a maior entre os débitos e os créditos do imposto. (PERES E MARIANO, 2007, p.67).

No entendimento de Pinto (2012), este princípio se aplica somente ao ICMS, IPI e aos impostos residuais da União, já que são pagos muitas vezes durante as cadeias de circulação de mercadoria, até que esta chegue ao consumidor final.

Martins (2001, p. 162) acerca da previsão constitucional de tal princípio, nos ensina:

A Carta Magna de 1988 [...] garante o princípio da não-cumulatividade, não cabendo ao legislador colocar empecilhos a tal transferência, caso contrário, nitidamente, estaria o legislador infraconstitucional a transformar o tributo de não-cumulativo em cumulativo.

Bem lembra Carrazza que este princípio veio para proteger o contribuinte, e não pode, portanto, ser mitigado por normas infraconstitucionais:

O ICMS deve necessariamente sujeitar-se ao *princípio da não-cumulatividade*, que, tendo sido considerado, pela Constituição, um dos traços característicos deste tributo, não pode ter seu alcance nem diminuído nem, muito menos, anulado por normas infraconstitucionais [...]. Como facilmente podemos perceber, tal princípio está todo voltado contra os Estados e o Distrito Federal, porquanto a incidência do ICMS em cada operação ou prestação determina o surgimento de uma relação de crédito, em favor dos contribuintes. (CARRAZZA. 2007, p. 319).

Carvalho (2013, p. 176) comenta:

O princípio da não cumulatividade é do tipo limite objetivo: impõe técnica segundo a qual o valor de tributo devido em cada operação será compensado com a quantia incidente sobre as anteriores, mas preordena-se à concretização de valores como o da justiça da tributação, respeito à capacidade contributiva e uniformidade na distribuição da carga tributária sobre as etapas de circulação e de industrialização de produtos.

Percebe-se que este princípio é de suma importância, pois evita a alta arrecadação pelo ente Estatal, e garante ao contribuinte certa segurança financeira na operação.

2.3.2 O Princípio da igualdade

Este importante princípio, defende o tratamento isonômico, previsto pela Constituição Federal, que deve ser dado à todos os cidadãos. Pessoas de diferentes unidades da Federação devem usufruir dos benefícios fiscais de forma igualitária, porém estes são diferenciados já que cada Estado define o alcance da Lei.

Conforme o ensinamento de Cais (2009, p. 48), o princípio da igualdade:

[...] representa a estrutura de todos os ramos do Direito, constando do art. 5º da CF, que em seu caput assegura que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade.

É incontestável que, apesar de o governo “baratear” alguns produtos com a redução na base de cálculo do ICMS, não vislumbre a necessidade da população

em consumir produtos melhores; é aí que entra o Princípio da Igualdade. Paula (2004) coloca de forma clara o que este princípio representa para o Direito Tributário:

Representa a estrutura de todos os ramos do Direito constando do art. 5º da Constituição Federal, que em seu caput assegura a todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos dos 57 incisos que se lhe seguem. O respeito ao princípio da igualdade em tema da ação tributária assegura ao titular de direito já violado ou ao titular de direito em vias de vir a ser violado por tratamento desigual, ingressar em Juízo a fim de obter a proteção jurídica. [...] Além do art. 5º, consta também do capítulo da Constituição chamado pelos estudiosos do tema de “estatuto do contribuinte”, entre as regras voltadas às limitações do poder de tributar no art. 150, II, sendo vedado à União, Estados, Municípios e ao Distrito Federal “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

Nas sábias palavras de Carrazza (2009, p. 86):

A lei tributária deve ser igual para todos e a todos deve ser aplicada com igualdade. Melhor expondo, quem está na mesma situação jurídica deve receber o mesmo tratamento tributário. Será inconstitucional – por burla ao princípio republicano e ao da isonomia – a lei tributária que selecione pessoas, para submetê-las a regras peculiares, que não alcançam outras, ocupantes de idênticas posições jurídicas.

Por sua vez, Carvalho (2013, p. 161) avalia a importância deste princípio, comentando que transcrito no artigo 5º, caput, da Constituição, “reflete uma tendência axiológica de extraordinária importância”. Porém o mesmo autor entende que é de difícil determinação, pois os valores não podem ser objetivados.

2.3.3 Princípio da Legalidade

O princípio da Legalidade sustenta a teoria de que para que seja válida determinada norma, a mesma deve estar tipificada nos estritos termos da Lei. Está ligado, portanto, ao princípio da Tipicidade.

Na visão de Pinto (2012, p. 19),

O princípio da legalidade, consequência direta do estado democrático de direito, tem alcance não só no direito tributário, mas também em todas as áreas do direito, ao estabelecer que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer, senão em virtude de lei, conforme dispõe o art. 5º, II, da CF.

Nas palavras de Cais (2009, p. 55), “constitui princípio básico do sistema constitucional, contido no inc. II do art. 5º, determinando que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Segundo Nogueira (1973, p. 139), “O princípio da Legalidade Tributaria é o fundamento de toda a tributação, sem o qual não há como se falar em Direito Tributário”. O autor complementa que é a necessidade de uma base legal que transforma a relação tributária em relação jurídica, retirando-a do campo do mero arbítrio”. Resumindo, “não haverá tributo sem lei que o institua”.

Ainda segundo o autor:

A enumeração das regras de interpretação contida no C.T.N., no entanto, não é taxativa, sendo permitidas todas as regras consagradas pelos outros ramos do direito. A interpretação, no entanto, sempre deverá ser realizada em observância dos princípios da estrita legalidade tributária e da conformidade com o fato gerador. Desta forma, nenhum método de interpretação pode resultar em criação ou modificação de tributo. (NOGUEIRA, 1973, p. 166).

Nogueira (1973) completa seu raciocínio afirmando que “compôr o conflito de interesses entre Estado e cidadãos é a função precípua do Direito Tributário, como disciplina jurídica das relações entre o Estado, na qualidade de Fisco, e os cidadãos, como contribuintes”.

Carrazza (2009, p. 256) lembra que “o princípio da legalidade teve sua intensidade reforçada, no campo tributário, pelo art. 150, I, da CF. Graças a este dispositivo, a lei – e só ela – deve definir, de forma absolutamente minuciosa, os tipos tributários”. Complementa Carrazza (2009) que sem esta precisa tipificação, de nada valem as normas infralegais, já que não tem a propriedade de criar ônus ou gravames para os contribuintes.

Conforme Carvalho (2013, p. 161-162), “Efunde sua influência por todas as províncias do direito positivo brasileiro, não sendo possível pensar no surgimento de direitos subjetivos e de deveres correlatos sem que a lei os estipule”.

Demonstra a doutrina que a lei é que determina os direitos e deveres, porém também determina que a mesma seja de forma clara, não deixando dúvidas quanto ao seu significado.

2.4 LEGISLAÇÃO APLICÁVEL

No campo legal, os principais textos a serem observados para sustentar a base analisada nesta pesquisa, é a lei Kandir e o Regulamento do ICMS do Estado de Santa Catarina.

2.4.1 A Lei Complementar 87 de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir)

Foi a Lei Complementar nº 87/96, a chamada “Lei Kandir”, que possibilitou aos Estados a criação das próprias normas reguladoras do ICMS.

Munhoz (2011, p. 6) comenta sobre este importante instituto, demonstrando-o de forma sucinta sobre sua criação e características:

É bem verdade que a Lei Kandir foi concebida como instrumento para disciplinar o funcionamento do ICMS. Mas, na prática ela foi aprovada porque o governo brasileiro buscava desesperadamente diminuir os efeitos negativos da política de estabilização econômica provocados pelas âncoras cambial, que valorizava o real, e monetária, que elevava a taxa de juros. Só com a articulação do governo Fernando Henrique Cardoso, que convenceu rapidamente os Estados oferecendo-lhes um chamado seguro receita que garantia repasses automáticos em caso de queda de arrecadação, a lei Kandir passou sem grandes dificuldades pelo congresso nacional.

O deputado federal Antonio Kandir, o autor da lei complementar 87 de 1996, estimava que por conta da sua lei, a economia cresceria 1,5% a mais do que o PIB a cada ano seguinte à sua implantação. Como um tipo de espiral positivo, que atrairia mais investimentos, mais renda, e por aí adiante, utilizando a desoneração das exportações de produtos não manufaturados e a permissão das empresas receberem o crédito de ICMS na aquisição de máquinas, equipamentos e material de consumo, como o instrumento de impulso para nossa economia.

Com efeito, o Brasil consegue segurar ou evitar que dispare ainda mais o preço final dos produtos primários e semi-elaborados, ao desonerá-los do ICMS. Mas é muito provável que conseguiria uma competitividade maior se

melhorasse a logística nos Estados produtores, como Mato Grosso, que convive com péssimas estradas e poucas ferrovias e hidrovias.

A Constituição Federal em seus artigos 146, II, e 155, II, § 2º, XII demonstra:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

[...]

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

XII - cabe à lei complementar:

a) definir seus contribuintes;

b) dispor sobre substituição tributária;

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;

e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a"

f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b;

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

(BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, Senado, 1998).

Pontual (2013) demonstra em seu artigo sobre este diploma legal, que foi responsável pela concessão aos Estados para que estes regulamentassem o ICMS:

A Lei Kandir regulamentou a aplicação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS). Feita pelo então ministro do Planejamento Antonio Kandir, transformou-se na Lei Complementar 87/96, que já foi alterada por várias outras leis complementares. Uma das normas da Lei Kandir é a isenção do pagamento de ICMS sobre as exportações de produtos primários e semielaborados ou serviços. Por esse motivo, a lei sempre provocou polêmica entre os governadores de estados exportadores, que alegam perda de arrecadação devido à isenção do imposto nesses produtos.

Koch (2006, p. 13) por sua vez, comenta:

O artigo 1º da Lei Complementar em comento dispõe sobre a competência para instituir o ICMS [...]. De imediato, cabe registrar que este tributo estadual incide sobre a circulação de mercadorias, que encerra a ideia de colocar a mercadoria num processo de distribuição rumo ao consumidor final, através de suas sucessivas operações mercantis.

Harada (2006, p. 435) tece algumas críticas sobre este diploma, apontando lacunas e inconstitucionalidades na LC nº 87/96:

A Lei Complementar nº 87, de 13-09-1996, editada com fundamento no inciso XII, do § 2º, do art. 155 da CF, é lacunosa e contém inconstitucionalidades gritantes, algumas delas eliminadas ou agravadas por leis complementares posteriores, outras, ainda, superadas por Emendas Constitucionais supervenientes.[...] Essa Lei Complementar nº 87/96 omitiu-se, também, na disciplina da cobrança do ICMS sobre os serviços de transportes intermunicipais e interestaduais de passageiros, impossibilitando a aplicação de normas constitucionais concernentes aos princípios da não-cumulatividade e de repartição do produto de arrecadação entre os Estados-membros.

Da mesma forma, Melo (2006, p. 182) demonstra suas considerações a respeito da lei:

Observa-se, ademais, que as legislações estaduais deverão compatibilizar-se com esta legislação nacional, sob pena de serem objeto de impugnação por parte dos devedores tributários. Além disso, também compete a cada uma das unidades federativas especificar as mercadorias e serviços que serão objeto desta sistemática.

Conforme entendimento de Melo (2006), as legislações estaduais sobre o ICMS devem ser compatibilizadas com a Lei nacional. No Estado de Santa Catarina existe uma certo desequilíbrio em relação à norma federal, principalmente no quesito de especificação das mercadorias em relação a seus benefícios.

2.4.2 Ponderações sobre o artigo 11, anexo 2 do Decreto Estadual nº 2.870 de 27 de agosto de 2001 (Regulamento do ICMS de Santa Catarina)

Existe hoje no ordenamento jurídico estadual, mais precisamente no campo do ICMS, vários benefícios que visam um objetivo específico, como aumentar o pólo industrial ou comercial, gerar empregos, incentivar a produção rural, beneficiar a população carente, entre outros.

Benefícios fiscais para Gorges (2012, p. 179):

São regidos pela Constituição Federal, art. 155, §2º, XII, “g”, acordados entre as Unidades da Federação por via de Convênios, com normas estabelecidas pela Lei Complementar nº 24/75. O RICMS-SC, em seu anexo 2, enumera os benefícios fiscais pertinentes ao ICMS. São eles: “isenções” – “redução da base de cálculo” – “crédito presumido” – “suspensão do imposto”.

Ainda segundo Gorges (2012), os benefícios podem ser tanto em operações internas, quanto em operações interestaduais, e até mesmo nas importações e exportações.

Estes benefícios devem ser catalogados em um texto legal, denominado “regulamento”, instituído por Lei Estadual, de acordo com os preceitos constitucionais.

Para Koch (2006, p. 18) os regulamentos das leis:

[...]exercem um importante papel em matéria de legislação tributária, os quais são aprovados por decretos do Poder Executivo. [...] O regulamento não pode inovar em relação a lei. Sua função é detalhar, explicitar, criar as condições de aplicabilidade da lei nos casos concretos. O regulamento não pode restringir onde a lei não restringiu; não pode alterar aspectos relativos ao fato gerador do ICMS, não pode, enfim, alterar a lei.

Dentro do Regulamento do Estado de Santa Catarina, encontramos vários dispositivos legais, que tratam dos mais variados temas fiscais. O objeto desta pesquisa trata sobre o benefício concedido a atender a população de baixa renda, a chamada cesta básica, prevista no artigo 11, anexo 2 do RICMS/SC:

Anexo 2 – Benefícios Fiscais

[...]

Art. 11. Nas operações internas com produtos da cesta básica a base de cálculo do imposto será reduzida (Convênio ICMS 128/94):

I - em 41,667% (quarenta e um inteiros e seiscentos e sessenta e sete milésimos por cento) na saída das seguintes mercadorias:

- a) carnes e miudezas comestíveis frescas, resfriadas, congeladas ou temperadas de aves das espécies domésticas;
- b) carnes e miudezas comestíveis frescas, resfriadas, congeladas de suíno, ovino, caprino e coelho;
- c) erva mate beneficiada, inclusive com adição de açúcar, espécies vegetais ou aromas naturais;

- d) banha de porco prensada;
 - e) farinha de trigo, de milho e de mandioca;
 - f) espaguete, macarrão e aletria;
 - g) pão;
 - h) sardinha em lata;
 - i) arroz;
 - j) feijão;
 - l) REVOGADA;
 - m) mel;
 - n) peixe, exceto adoque, bacalhau, congrio, merluza, pirarucu e salmão;
 - o) leite esterilizado longa vida;
 - p) queijo prato e mozzarella;
- II – em 58,823% (cinquenta e oito inteiros e oitocentos e vinte e três milésimos por cento) na saída das seguintes mercadorias:
- a) misturas e pastas para a preparação de pães, classificadas no código 1901.20.9900 da NBM/SH;
 - b) carnes e miudezas comestíveis temperadas de suíno, ovino, caprino e coelho; e
 - c) atum em lata.
 - d) água mineral natural, com ou sem gás, em embalagem de até 20 litros.
 - e) arroz parboilizado ou polido, exceto se adicionado a outros ingredientes ou temperos.
 - f) produtos hortifrutícolas descritos no inciso I do art. 2º deste Anexo, acondicionados, ainda que congelados em estado natural ou descascados, desde que não sejam cozidos, nem possuam adição de quaisquer outros produtos, mesmo que simplesmente para conservação.
- § 1º Fica facultado aplicar diretamente o percentual de 7% (sete por cento) sobre a base de cálculo integral, desde que o sujeito passivo aponha, no documento fiscal, a seguinte observação: “Base de cálculo reduzida - produto da cesta básica - RICMS-SC/01, Anexo 2, art. 11”.
- § 2º O benefício previsto na alínea “e” do inciso I do “caput”, relativamente à farinha de trigo, não se aplica às operações realizadas por estabelecimento industrial.
- (BRASIL, Santa Catarina. Decreto nº 2.870, de 27 de agosto de 2001, 2001).

Gorges (2012, p. 347) comenta sobre a cesta básica:

O Regulamento do ICMS-SC, em seu Anexo 2, artigo 11, contempla com redução da base de cálculo de forma a tributar a saída interna (*dentro do Estado*) em apenas 07% (sete por cento) alguns produtos da chamada “cesta básica”. [...] Faz-se necessária atenção para aquelas situações que exigem a proporcionalidade nas entradas interestaduais cujas saídas se sujeitam a 07% em função da redução da base de cálculo.

Para Plastina (2006, p. 123),

Na regulação do ICMS tem sido cada vez mais comum, para o legislador infraconstitucional da pessoa política competente, a instituição da chamada “tributação com base de cálculo reduzida”. Com isso, busca-se, por interesses extra fiscais, estranhos aos meramente arrecadatórios, não só incentivar algumas atividades, como também estimular e facilitar a aquisição de certas mercadorias e a prestação de determinados serviços.

Plastina sugere em seu raciocínio, que benefícios como o da cesta básica, onde o contribuinte opta por reduzir a base de cálculo do imposto, ou aplicar diretamente a alíquota reduzida, são criados com o fim de incentivar determinados seguimentos, como também facilitar o acesso a determinadas mercadorias. O legislador inseriu na norma da cesta básica, alguns produtos que a princípio, seriam destinados à população de baixa renda, onde teriam sua base de cálculo reduzida. Porém as definições elencadas são genéricas, não especificando claramente o seu objetivo. A título exemplificativo, tem-se a alínea “g)” – pão, do referido artigo. Este item da margem à redução de todos os tipos de pães possíveis, pois, se o legislador tivesse a intenção de restringir sua aplicação, faria como o disposto no regulamento do Estado do Paraná, no tocante a isenção a consumidor final de determinados produtos da cesta básica de alimentos, anexo I, item 18, “i” do RICMS/PR, onde especificou claramente o seu objeto:

Anexo I – Isenções

[...]

18. Operações internas que destinem a consumidores finais os produtos da CESTA BÁSICA de alimentos adiante arrolados (art. 1º da Lei nº. 14.978/2005):

[...]

i) pão francês ou de sal, obtido pela cocção de massa preparada com farinha de trigo, fermento biológico, água e sal, que não contenha ingrediente que venha a modificar o seu tipo, característica ou classificação e que seja produzido com o peso de até mil gramas; [...].

(BRASIL, Paraná. Decreto nº 6.080, de 28 de setembro de 2012, 2012).

Conforme Nascimento (2008, p. 678),

Com a constituição de 1988, logrou êxito um movimento em prol da maior autonomia fiscal dos estados e municípios. Na busca pelos investimentos privados, estas unidades federativas (UF) estimularam as empresas a efetuarem o que se pode chamar de "leilão" para definir o Estado e o município que iria sediar suas novas plantas industriais. Este leilão foi vencido por quem ofereceu o maior pacote de benefícios à empresa. Estes benefícios vão desde a isenção, ou postergação nos recolhimentos do ICMS ou do Imposto sobre Serviços (ISS), até a doação de terrenos, infraestrutura e financiamentos de longo prazo.

Esta disputa entre os Estados da Federação foi apelidada de "guerra fiscal" e é assim chamada por ter como instrumento de negociação a arrecadação futura de tributos, normalmente, o ICMS para os Estados e o ISS para os municípios.

Percebe-se pelo comentário do autor supracitado que, a redução da carga tributária tem um fim voltado a incentivar as aquisições internas, para que o estado

não perca arrecadação para outro estado. Isto também pode ser percebido pela enorme quantidade de seguimentos que passaram ao regime de substituição tributária, onde o recolhimento deve ser efetuado ao estado de destino, não ao estado de origem. Logo, se o estado não reduzisse a carga tributária de determinados produtos, como os da cesta básica, estaria propenso a perder em arrecadação, visto que o contribuinte iria buscar preço em outra UF.

Ao seguir esta linha de raciocínio, entende-se que o incentivo a população de baixa renda, na verdade, é um fim secundário, em detrimento a arrecadação do estado.

Um dos motivos que a Secretaria da Fazenda, por meio de pareceres consultivos, tenta limitar a aplicação do benefício, é a necessidade de recursos nos cofres públicos, onde uma redução na carga tributária de certos produtos prejudicaria a arrecadação. Adilson Rodrigues Pires, na apresentação da obra de Amorim (2007), afirma que o ICMS, criado como um tributo neutro, perdeu cedo essa característica, tendo em vista a necessidade perene de recursos, que aflige os minguados cofres públicos e os bolsos dos contribuintes. Disso resulta uma série de exigências legais, absurdas e irreais, muitas das vezes suportadas resignadamente pelos cidadãos, sempre chamados a cobrir os déficits das contas governamentais; outras, objeto de impugnações administrativas e de ações judiciais que se avolumam por todos os níveis do Poder Judiciário.

Por isso, ao vislumbrar os subsídios que sustentam a afirmativa de que a aplicação do dispositivo da cesta básica é bem mais abrangente, e o fato do legislador não haver limitado sua redação, sugere-se que outros produtos sejam tributados com a redução na base de cálculo, e sendo assim, a população, não só a carente de recursos, possa obter outros produtos mais baratos.

3 INTERPRETAÇÃO DAS LEIS SEGUNDO A DOUTRINA

Para que se possa mensurar o alcance de uma norma é necessário, por vezes, interpretar o que consta no diploma legal, pois nem sempre o texto é claro.

3.1 INTERPRETAÇÃO

Partindo do conceito básico disposto no dicionário Silveira Bueno (2000, p. 444 e p. 475), “interpretação” significa “explicação, esclarecimento [...]”, enquanto “literal” significa “ao pé da letra, rigoroso, claro, expresso por letras”. Portanto, pode ser concebido como uma modalidade que revela o significado da letra da lei. O conceito é melhor elucidado no entendimento de vários doutrinadores sobre a questão.

Para Vilas-Bôas (2010, p. 2),

Com a atual dinamicidade do mundo moderno e a divulgação das normas jurídicas e o estudo da hermenêutica jurídica e da interpretação jurídica, revela-se de extrema importância, haja vista que nem sempre ao lermos um texto – e, em específico, um texto jurídico – conseguimos compreender o seu significado e sua extensão. Dessa forma, os métodos de interpretação se fazem necessários para que possamos verificar qual o alcance da norma jurídica e qual a melhor interpretação diante do caso concreto.

Sabe-se que a interpretação é ambígua, ou seja, pode ter mais de um sentido e deixar dúvidas. Vilas-Boas (2010, p. 4) divide-a em duas categorias distintas:

- O termo interpretação como sendo a extração de um significado, neste caso estamos buscando e utilizando o sentido literal da palavra interpretada;
- O termo interpretação pode ainda significar a construção de um significado, nessa hipótese a palavra interpretada seria apenas o ponto de partida para desenvolvermos um raciocínio lógico.

Camargo (1999, p. 17) explica ainda que interpretação é "a ação mediadora que procura compreender aquilo que foi dito ou escrito por outrem". O conceito de interpretação de forma isolada, segundo o doutrinador, sugere incluir de forma subjetiva o significado, inserindo o autor da lei. Difere-se, no entanto, do conceito de “interpretação literal”, na qual a terminologia não compreende o sujeito, e sim apenas o objeto, neste caso, apenas a lei.

Streck (1999) traz em sua obra o conceito de interpretação da lei na visão de vários autores de saber notável.

De acordo com Aníbal Bruno (*apud* Streck, 1999, p. 75) "interpretar a lei é penetrar-lhe o verdadeiro e exclusivo sentido, sendo que, quando a lei é clara (*in claris non fit interpretatio*), a interpretação é instantânea".

Já para Paulo Nader (*apud* Streck, 1999, p. 75):

interpretar a lei é fixar o sentido de uma norma e descobrir a sua finalidade, pondo a descoberto os valores consagrados pelo legislador. Para ele, todo subjetivismo deve ser evitado durante a interpretação, devendo o intérprete visar sempre a realização dos valores magistrais do Direito: justiça e segurança, que promovem o bem comum.

Por sua vez, Carlos Maximiliano (*apud* Streck, 1999, p. 75-76) entende que "interpretar é a busca do esclarecimento, do significado verdadeiro de uma expressão; é extrair de uma frase, de uma sentença, de uma norma, tudo o que na mesma se contém".

Maria Helena Diniz (*apud* Streck, 1999, p. 76) entende que:

interpretar é descobrir o sentido e o alcance da norma, procurando a significação dos conceitos jurídicos. Para ela, interpretar é explicar, esclarecer; dar o verdadeiro significado do vocábulo; extrair, da norma, tudo o que nela se contém, revelando seu sentido apropriado para a vida real e conducente a uma decisão.

Paula Baptista (*apud* Streck, 1999, p. 77) entende que "interpretação é a exposição do verdadeiro sentido de uma lei obscura por defeito de sua redação, ou duvidosa com relação aos fatos ocorrentes, ou silenciosa".

Da mesma forma que Streck, França (2010) também cita dois autores em sua obra, e seus respectivos entendimentos sobre interpretação.

Para Fiori (*apud* França, 2010, p.19), a interpretação é "a operação que tem por fim fixar uma determinada relação jurídica, mediante a percepção clara e exata da norma estabelecida pelo legislador".

Já na concepção de Carlos Maximiliano (*apud* França, 2010, p.19), a interpretação:

"não se confunde com a hermenêutica, parte da ciência jurídica que tem por objeto o estudo e sistematização dos processos, que devem ser utilizados para que a interpretação se realize, de modo que seu escopo seja alcançado da melhor maneira". Portanto, conforme o autor, a interpretação consiste em aplicar as regras, que a hermenêutica perquire e ordena, para o bom entendimento dos textos legais.

Percebe-se segundo os mais renomados doutrinadores sobre o tema, que a interpretação é uma atividade que requer conhecimento e imparcialidade, já que os interessados no conteúdo a ser interpretado, tendem a exercer a atividade interpretativa com parcialidade, buscando o caminho que mais lhe seja benéfico.

Então surgem os questionamentos, pois a norma não está cumprindo com o seu papel, já que seu texto não permite um entendimento de forma clara, e sim duvidoso, variável, confuso. Villas-boas (2010, p. 8) classifica estes problemas denominando-os de "ambíguos" e "vagos" no processo de interpretação da norma jurídica:

No âmbito do Direito, ao buscarmos a interpretação jurídica, nos deparamos com dois problemas distintos e perigosos que são a vaguidade e a ambigüidade, já que os dois geram incertezas e dúvidas. A ambigüidade, nas palavras magistrais de Plácido e Silva, derivado do vocábulo latino *ambigus* (equivoco, duvidoso, incerto, variável, com dois sentidos), vem precisamente indicar a disposição legal ou texto de lei, ou cláusula contratual que possa mostrar um duplo sentido. Desse modo, diz-se que a lei é ambígua, ou há ambigüidade, quando, por defeito ou falta de clareza de sua redação, se possa ter dúvida em relação a seu verdadeiro sentido, ou possa ser interpretado de diferentes maneiras. A vaguidade gera a incerteza com relação aos limites de seu significado, até onde estará o alcance da norma jurídica a ser interpretada.

Ainda para o autor (2010, p.26), interpretação pode ser restrita:

[...] ao interpretarmos a norma jurídica restritivamente, estamos dizendo que somente o que está contida na norma jurídica estará em vigor, nada mais poderá ser acrescentado, limitando a incidência da norma jurídica e ainda

diminuindo o seu conteúdo. Nesse caso, estamos diante de uma situação em que a norma jurídica ela diz mais do que realmente quer dizer, sendo assim, deve ser limitado o seu alcance.

Villas-boas ainda cita outros tipos de interpretação de acordo com os diferentes órgãos, dentre elas a Interpretação autêntica, que é aquela realizada pelo órgão que criou a norma jurídica. Para a autora, a interpretação administrativa que é a realizada pelo poder executivo, como as Secretarias da Fazenda Estadual ligadas ao órgão executivo, e as realizadas pelo Fiscal de Tributos não são autênticas:

A interpretação autêntica é aquela que é realizada pelo próprio órgão que criou a norma jurídica. Já a interpretação Judicial é aquela realizada pelo Poder Judiciário. Alguns doutrinadores também a chama de doutrinal. A interpretação Administrativa é aquela realizada pelo Poder Executivo. Pode ser do tipo Regulamentar ou do tipo Casuística. Regulamentar é aquela oriunda do Poder Regulamentar do Direito Administrativo que permite que o agente ou funcionário público possa criar normas jurídicas dentro do seu âmbito de atuação. Como, por exemplo, os decretos, as portarias, as instruções ministeriais etc. Já a interpretação casuística é aquela normalmente realizada pela consultoria jurídica do órgão público, no qual o administrador para poder executar as suas medidas, realizada consultas específicas para poder esclarecer dúvidas, com relação ao entendimento de determinadas normas jurídicas. (VILLAS BOAS, 2006, p.26-27).

Na mesma linha, Carvalho (1998) também comenta sobre a interpretação em diferentes órgãos, o que consolida a ideia de diferentes posicionamentos, já que é uma questão subjetiva:

[...] a interpretação é autêntica quando emanada do próprio legislador. Assim, se o legislador a interpreta no próprio corpo da lei, tem-se a interpretação contextual e, se assim não o faz, temos a interpretação posterior. Pode ser ainda judicial quando feita por juízes ou tribunais, distinguindo-se da anterior (autêntica) por não ter caráter obrigatório. Tem-se ainda a doutrinária ou doutrinal, caracterizando-se por seu imenso prestígio, uma vez que realizada por escritores, jurisconsultos e estudiosos da matéria.

Carvalho (1998) transcreve também sobre as maneiras ou técnicas interpretativas:

Quanto à maneira (ou técnica, processo, método, etc.), há diversas classificações que, entretanto, podem ser resumidas aos seguintes meios: gramatical (ou literal), lógico (ou científico), sistemático e histórico. O método gramatical consiste na apuração da significação exata das palavras e da linguagem, utilizando os elementos puramente verbais, analisando-as individualmente e na sintaxe. Enfim, completa-se com a análise do texto.

Já o lógico (ou científico, como querem alguns doutrinadores) insere o intérprete nos meandros da mecânica social, na história da formação da lei e da evolução do direito, identificando-se com o espírito do legislador que a elaborou. Busca atingir o sentido e alcance da norma. É, como disse Ihering, "procurar o pensamento da lei na alma do seu autor, passando por cima das palavras".

A interpretação de maneira sistemática analisa a lei atendo-se ao fato de que o direito é organizado em princípios informadores e hierárquicos, que subordinam as leis em um conjunto harmônico. Portanto, para que sejam as leis por esse modo interpretadas, há que se examinar a sua relação com as demais leis que integram o ordenamento jurídico.

Por fim, o método histórico, onde a interpretação é feita através da perspectiva histórica da formação da lei, desde seu projeto, justificativa, exposição de motivos, emendas, aprovação e promulgação, assimilando-se os anseios da sociedade à época de sua criação e, ainda, sua evolução através do tempo para, por fim, chegar a uma justa aplicabilidade da norma. É hoje destituído de valor científico, como assinala Caio Mário da Silva Pereira, concordando com Kohler para quem, na interpretação, os trabalhos preparatórios e a discussão parlamentar são destituídos de valor, servindo apenas para indicar as condições históricas do povo e os impulsos, que determinaram a criação da lei, como remédio para atender as necessidades do momento.

Carvalho (1988), ainda comenta sobre resultado ou efeito, demonstrando que “a interpretação divide-se em declarativa, ampliativa (ou extensiva) e restritiva, embora alguns não admitam essa divisão, ao argumento de que toda interpretação é declarativa, não podendo ampliar ou restringir o conteúdo da lei”.

Carvalho (1998) deixa claro que não deve ser adicionado significado, de forma a torná-la ampliativa:

É declarativa, como induz o próprio nome, quando da interpretação da lei redunde o exato sentido que contém suas palavras, não acrescentando ou limitando os casos que não estão incluídos em seu sentido literal, o que resultaria numa interpretação ampliativa ou limitativa, respectivamente.

Para o autor, portanto, toda a lei deveria ser declarativa, evitando confrontos de entendimentos quando o texto não apresenta seu objeto de forma clara.

3.2 HERMENÊUTICA JURÍDICA

Diferente da interpretação, a hermenêutica vai mais além. A hermenêutica vem para auxiliar, trazer subsídios, ferramentas, na busca pela melhor interpretação possível. Na visão de Vilas-Bôas (2010, p. 2):

A expressão hermenêutica só surgiu recentemente com a compreensão que temos dela hoje, porém, desde a Antigüidade Clássica, como, por exemplo, os filósofos Platão e Aristóteles, a hermenêutica já era trabalhada e a forma que eles tinham de utilizá-la era por meio da lógica. É importante ressaltar que essa expressão não é um termo técnico-jurídico, ou seja, não é exclusivo nem originário do universo jurídico, podendo assim, relacionar-se com qualquer ciência. A hermenêutica Jurídica é a “ciência auxiliar do direito que tem por objetivo estabelecer princípios e regras tendentes a tornar possíveis a interpretação e a explicação não só das leis como também do direito como sistema. A Hermenêutica Jurídica é a ciência que estuda quais os métodos de interpretação jurídica que podemos fazer. Assim a função da hermenêutica é científica, abrindo novas possibilidades de métodos interpretativos”.

Camargo (1999, p. 21) explica sobre a origem do termo, que “tem como referência Hermes, o enviado divino que, na Grécia antiga, levava a mensagem dos deuses aos homens”. O autor demonstra também o significado, que seria “trazer algo desconhecido e ininteligível para a linguagem dos homens”.

Para Vilas-Boas (2010, p.3) “[...] é uma ciência com um objeto específico, que é a sistematização e o estabelecimento das normas, regras e/ou processos que busca tornar possível a interpretação e a inda busca fixar o sentido e o alcance das normas jurídicas”.

3.3 INTERPRETAÇÃO E HERMENÊUTICA

Os direitos humanos são compreendidos a partir de relações necessárias de causa e efeito, como se para cada problema jurídico houvesse uma única, inequívoca e verdadeira resposta. Desta forma a interpretação passa a ser a aplicação das regras que foram definidas pela hermenêutica, para que assim possamos desenvolver e entender os textos legais.

Celso Ribeiro Bastos citado por Vilas-Boas (2010, p. 6) difere a Hermenêutica da interpretação de uma forma bem didática, comparando com um conjunto de tintas dispostas para a pintura de uma obra prima:

[...] a hermenêutica jurídica seria o conjunto de tintas disponíveis, sendo assim, o hermeneuta, busca encontrar e produzir as mais variadas nuances de cores de tintas. Por sua vez, o intérprete agiria como um pintor que diante daquelas possibilidades apresentadas pelas tintas iria utilizá-las para

apresentar uma obra-prima. (VILAS-BOAS, 2010, *apud* Celso Ribeiro Bastos).

[...]

Dessa forma, a HERMENÊUTICA JURÍDICA difere da interpretação jurídica no momento em que no primeiro caso estamos lidando com uma ciência auxiliar do direito que busca nos dizer QUAIS SÃO as formas de se buscar o entendimento das normas jurídicas, enquanto que a INTERPRETAÇÃO JURÍDICA passa a ser a aplicação dessas formas no texto legal concreto para se buscar o sentido das normas jurídicas.

Campos comenta que diferentemente do termo "interpretação" que, segundo o autor é uma arte, a "hermenêutica" vai mais além, "O hermeneuta deve sistematizar processos aplicáveis para determinar o sentido e alcance das expressões do Direito. Para isso, no mais das vezes, precisa atingir os lindes da filosofia jurídica". (CAMPOS, 1977, p.63).

Conforme França (2010, p. 19),

Quando se fala em hermenêutica ou interpretação, advirta-se que elas não se podem restringir tão somente aos estreitos termos da lei, pois conhecidas são as suas limitações para bem exprimir o direito, o que, aliás, acontece com a generalidade das formas de que o direito se reveste. Desse modo, é ao direito que a lei exprime que se devem endereçar tanto a hermenêutica como a interpretação, num esforço de alcançar aquilo que, por vezes, não logra o legislador manifestar com a necessária clareza e segurança.

Na visão de Schlossmann (*apud* Ferreira, 2004), A *voluntas legis* é a vontade do texto da lei, e a *voluntas legislatoris* é a vontade do legislador, expressa em lei:

O intérprete deve apurar o conteúdo de vontade que alcançou expressão em forma constitucional, e não já as volições alhures manifestadas ou que não chegaram a sair do campo intencional. Pois que a lei não é o que o legislador quis ou não quis exprimir, mas tão somente aquilo que ele exprimiu em forma de lei. [...] Como diz Thöl, pela sua aplicação a lei desprende-se do legislador e contrapõem-se a ele como um produto novo, e por isso a lei pode ser mais previdente do que o legislador.

Percebe-se um sentido mais dogmático na visão do autor, onde na interpretação, o aplicador deve analisar a vontade da lei, aquilo que do texto pode ser extraído, pois a lei torna-se independente de seu criador.

Leciona Grau (1975, p. 73):

A interpretação do Direito é a seção da ciência jurídica que objetiva a determinação do sentido e alcance das disposições legais. Através dela define-se o campo de aplicação – sobre o qual deverão incidir – das normas jurídicas. Estas, genericamente, não estão dispostas de maneira casuística, ou seja, não preveem as hipóteses específicas, pormenorizadamente, a que se devem aplicar. Anteriormente, à aplicação, portanto, é necessário que aquele sentido e alcance sejam perquiridos, o que será feito por meio da utilização dos processos e métodos que, para tal, são sistematizados pela hermenêutica jurídica.

Demonstra Grau (1975) sobre a ligação entre a interpretação e a hermenêutica, sugerido que as mesmas devem andar juntas, diferentemente da relação entre a “interpretação literal”, onde encerra-se qualquer possibilidade de uso de qualquer ferramenta disposta pelo ordenamento jurídico.

3.4 PRINCÍPIOS A SEREM OBSERVADOS NA INTERPRETAÇÃO DAS LEIS

Como bem lembra Carrazza (2009, p. 48), “a interpretação é uma atividade cognoscitiva que visa a precisar o significado e o alcance das normas jurídicas, possibilitando-lhes uma correta aplicação”. Ainda segundo o autor, esta tarefa é voltada de certa forma à descoberta da intenção do legislador, e exige a constante invocação dos grandes princípios em virtude das incertezas e palavras equívocas ou polissêmicas constantes dos textos legislativos.

3.4.1 Princípio da Seletividade

O princípio da Seletividade, contempla que é necessário que determinadas mercadorias de necessidades básicas sejam tributadas como uma carga menor, bem como mercadorias supérfluas sejam tributadas a uma carga tributária maior.

Para que se entenda o princípio da seletividade e sua importância no ordenamento tributário, Carrazza (2007, p. 399) compara o ICMS com o antigo ICM:

O antigo ICM era um tributo uniforme, vale dizer, tinha as mesmas alíquotas, para todas as mercadorias. Só podia, pois, ser utilizado como instrumento de fiscalidade, carreando dinheiro aos cofres públicos, para que o Estado pudesse fazer frente as suas necessidades básicas. O atual ICMS, pelo contrário, deve ser um instrumento de extrafiscalidade, porquanto, a

teor do art. 155, § 2º, III, da CF, “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e serviços”.

Elucida Costa (2012) que a fiscalidade traduz a exigência de tributos apenas com fins arrecadatórios, sem que outros interesses interfiram no direcionamento da atividade impositiva. Significa olhar para o tributo, simplesmente, como ferramenta de arrecadação, maior geração de receita. Ainda segundo a autora, a extrafiscalidade consiste no emprego de instrumentos tributários para que se atinja a finalidades incentivadoras ou inibitórias de comportamentos, com vista à realização de outros valores.

Segundo Carrazza (2007, p. 401):

Evidentemente, a *essencialidade* de que aqui se cogita tem por escopo favorecer os consumidores finais, que, como não se contesta, são os que suportam a carga econômica do ICMS. Não é por outra razão que quem, adquirindo bem ou serviço luxuoso, revela possuir grande capacidade econômica deve ser proporcionalmente mais tributado por meio deste imposto do que quem compra um bem imprescindível à sua vida ou frui de um serviço essencial. É, que, neste último caso, não há, em rigor, liberdade de consumo, mas apenas, necessidade, já que ninguém pode prescindir de pão, de transporte coletivo, de energia elétrica, de remédios (apenas para citarmos alguns exemplos). Daí ser imperioso que sobre estes bens e serviços se faça sentir um tratamento fiscal mais brando.

O princípio da essencialidade, que é utilizado pelo Estado em sua defesa para justificar a majoração de alíquotas sobre produtos essenciais, não é observado em muitos aspectos, o que confunde o uso do princípio na esfera tributária:

[...] notamos que a alíquota do ICMS, para operações de energia elétrica (que é essencial para o progresso do país), chega a 25% (quando o consumo mensal supera a marca dos 200 Kilowatts/hora), enquanto que, para operações com armas de fogo, fica na casa dos 18% (em São Paulo) ou 17% (nas demais unidades federadas). Também o ICMS incidente sobre prestações onerosas de serviços de comunicação submete-se à mesma alíquota elevada de 25%. Isto para não falarmos nas operações com mercadorias que compõe a chamada “cesta básica do trabalhador” e nas prestações onerosas de serviços de transporte transmunicipal, tributadas do mesmo modo que as operações realizadas com a maioria dos produtos suntuários. É escusado dizer que tudo isto fere fundo o *princípio da seletividade*. (CARRAZZA, 2007, p. 403-404).

Barreto (2012) concorda e segue a mesma linha:

O ICMS é um imposto que, pode ser seletivo e deve ser não cumulativo. Até aqui é tudo muito simples, ele pode ser seletivo em razão da essencialidade do produto e é não cumulativo na medida em que é permitida a compensação do imposto pago na operação anterior com o devido por ocasião da saída. Tudo certo? Não, na verdade tem algo esquisito aqui. Vamos analisar a seletividade do ICMS. Por meio desse princípio temos que quanto mais essencial o produto ou serviço, menor deve ser a sua alíquota. Por essa linha de raciocínio, como explicar a tributação da energia elétrica e do serviço de comunicação pela alíquota média de 25%? Não vivemos sem energia elétrica e muito menos sem o serviço de comunicação, nada funciona sem eles, são tão essenciais quanto à água que bebemos.

Percebe-se segundo a visão do doutrinador que em se tratando de matéria tributária, o princípio da seletividade é aplicado somente quando beneficia o ente federativo, prejudicando o contribuinte e, conseqüentemente, o consumidor final.

3.4.2 Princípio da Isonomia

O princípio da Isonomia sustenta a tese de que deve haver tratamento igualitário para todos, sem qualquer tipo de distinção.

Ensina Sabbag (2013, p. 135):

Historicamente, o estudo da isonomia se mostrou necessário em face da propensão humana, quase inexorável, de buscar, de um lado, o atingimento de uma uniforme igualdade – atribuindo o mesmo a todos, como se todos iguais fossem -, e, de outro, a consecução do tratamento discriminatório, na tentativa de subtração do que a cada um pertence, com o fito de não se atribuir iguais condições a todos, uma vez que estes se mostram diferentes.

Ao tratar o benefício da cesta básica de forma genérica, o Fisco Estadual está ferindo o princípio da isonomia, pois não atinge os desiguais de forma satisfatória.

A Resolução Normativa 61/2008 está indo no sentido inverso sobre o que prevê o princípio da isonomia previsto na CF/88, já que consumidores de “baixa renda” residentes em outros Estados da Federação adquirem produtos mais baratos, em virtude da flexibilidade quanto à extensão dos produtos da cesta básica. É o caso do Paraná, que já se manifestou também através de consultas realizadas pelos contribuintes de forma favorável a estes.

Não só a Resolução Normativa supracitada, mas também as consultas expedidas pela Secretaria da Fazenda do Estado são direcionadas a determinado contribuinte, invocando o princípio da isonomia:

[...] Se um contribuinte obtiver uma resposta do órgão administrativo sobre uma determinada matéria que fora objeto de consulta, esse mesmo tratamento deverá ser reservado para os demais contribuintes que se encontrarem na mesma situação daquela que formulara a consulta. Não poderá ser dispensado tratamento diferente entre o contribuinte consulente e os demais, sob o império do princípio da isonomia. (KOCH, 2006, p. 20).

Conforme Koch (2006), estarão albergados pelo princípio da isonomia os contribuintes situados em determinada unidade federativa que publicou a consulta, porém em relação as demais unidades federativas que adotam entendimento diferente, continuará a disparidade e a agressão a este princípio constitucional.

Outras normas diferentes também já feriram este princípio, como a Resolução do Senado 13/2012, que objetiva coibir a guerra fiscal. Junqueira (2012) comentando sobre esta medida do Senado Federal verifica que ela rompe o princípio da isonomia:

Entretanto, como será demonstrado, a manobra do Senado Federal, ainda que dotada de validade formal, posto que aprovada conforme os ditames da Constituição, estabelece tratamento anti-isonômico repudiado pela Constituição, em verdadeiro contra-senso, na medida em que, teoricamente, a unificação da alíquota deveria ser encarada como medida de equiparação e, portanto, isonômica.

Na visão de Carvalho (2013, p. 163), “a isonomia das pessoas constitucionais – União, Estados e Municípios – é uma realidade viva da conjuntura normativa brasileira, muito embora aflore de maneira implícita”.

Medidas que interferem no ICMS tendem na maioria das vezes a prejudicar o contribuinte e, conseqüentemente, o consumidor, ferindo de forma agressiva o princípio da isonomia.

3.4.3 Princípio da Tipicidade

Para Ataliba e Carvalho (1978, p. 443), o princípio da tipicidade:

Consiste no caráter de *numerus clausus*, que tem os tributos rigidamente catalogados no fato de eles terem um conteúdo literalmente determinado de tal forma que não é livre ao administrador, ao fisco, criar novos tipos de tributos. Não é possível delimitar voluntariamente o seu conteúdo.

Conforme o entendimento de Pinto (2012, p. 25), “O princípio da tipicidade, qualificada de cerrada ou fechada, é decorrente e conexo ao princípio da legalidade”. Complementa a autora que, não basta que a lei determine o pagamento de determinado tributo, mas é necessário que ela tipifique, definindo o fato gerador, os sujeitos ativo e passivo, a alíquota e a base de cálculo do tributo.

Assim, o princípio da tipicidade busca alcançar o legislador, para que este formule a lei de forma que todos os critérios necessários para a cobrança do tributo estejam presentes e, com isto, evitar que o aplicador da norma faça interpretação extensiva ou por analogia com o intuito de estabelecer novas cobranças. (PINTO, 2012, p. 25).

Conforme Alberto Xavier (*apud* Cais, 2009, p. 114):

[...] tributo, imposto, é pois o conceito que se encontra na base do processo de tipificação no Direito Tributário de tal modo que o tipo, como é de regra, representa necessariamente algo de mais concreto que o conceito, embora necessariamente mais abstrato do que o fato da vida.

E complementa Cais (2009, p. 114): “Vale dizer que cada tipo de exigência tributária deve apresentar todos os elementos que caracterizam sua abrangência”.

Denota-se neste princípio a preocupação com o texto legal, onde o mesmo deve apresentar todos os requisitos necessários para evitar interpretação equivocada.

4 CAPÍTULO III – ANÁLISE SOBRE A INTERPRETAÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL DA CESTA BÁSICA, PREVISTO NO ARTIGO 11, ANEXO 2 DO REGULAMENTO DO ICMS DE SANTA CATARINA

O presente capítulo não busca contradizer a intenção do legislador, não pretende questionar a vontade objetiva ao criar um texto legal com a finalidade de beneficiar a população de baixa renda. O presente capítulo sugere que determinadas espécies podem sim, ser compreendida como produtos a serem utilizados por tais classes sociais, por fazer parte do cotidiano das chamadas classes menos favorecidas em virtude da fragilidade, da falta de objetividade da norma, do modo incompleto que ela é exteriorizada, e não da incoerência da intenção legislativa.

4.1 A GUERRA FISCAL E A CRIAÇÃO DE NORMAS

Apesar de um pouco agressivo, o termo é adequado para a situação fiscal atual entre as Unidades da Federação. Gorges (2012, p. 762) conclui que o termo recebe esta denominação, em função de “concessões de benefícios por Estados à revelia de Convênio, pré-requisito estabelecido pela Lei Complementar Federal nº 24/75”.

Arbix (*Apud* Nascimento, 2008, p. 679) nos explica que:

A maior liberdade fiscal foi um dos elementos que propiciou o desenvolvimento e o acirramento da chamada "guerra fiscal", que é um termo pejorativo encontrado na literatura para definir a competição tributária [...]. Por "guerra fiscal" entende-se a disputa entre as UF para atrair à sua esfera de domínio investimentos e /ou receita tributária oriundos de outros Estados. Esta prática se dá com a concessão de benefícios fiscais, financeiros e de infra-estrutura às empresas interessadas em investir ou transferir seus investimentos para o Estado que concede o benefício. A guerra é chamada de fiscal por estar centrada no jogo com a receita e a arrecadação futura de tributos, geralmente o ICMS.

A jurisprudência tem se manifestado efetivamente contra as práticas que atenuam a guerra entre os entes federativos. Em sua obra, Gorges (2012, p. 762) traz a medida cautelar em ADIN nº 2.377-2 proposta pelo Estado de Minas Gerais

em face do Estado de São Paulo, que também pode ser encontrada no sítio do STF, julgada em 21 de fevereiro de 2001, transcrita abaixo:

Processo: ADI-MC 2377 MG
 Relator(a): SEPÚLVEDA PERTENCE
 Julgamento: 21/02/2001
 Órgão Julgador: Tribunal Pleno
 Publicação: DJ 07-11-2003 PP-00081 EMENT VOL-02131-02 PP-00367
 RTJ VOL-00191-03 PP-00848
 Parte(s): GOVERNADOR DO ESTADO DE MINAS GERAIS
 PGE-MG - MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI E OUTRO
 GOVERNADOR DO ESTADO DE SÃO PAULO
 Processo: ADI-MC 2377 MG
 Relator(a): SEPÚLVEDA PERTENCE
 Julgamento: 21/02/2001
 Órgão Julgador: Tribunal Pleno
 Publicação: DJ 07-11-2003 PP-00081 EMENT VOL-02131-02 PP-00367
 RTJ VOL-00191-03 PP-00848
 Parte(s): GOVERNADOR DO ESTADO DE MINAS GERAIS
 PGE-MG - MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI E OUTRO
 GOVERNADOR DO ESTADO DE SÃO PAULO
 Ementa

ICMS: "guerra fiscal": concessão unilateral de desoneração do tributo por um Estado federado, enquanto vigorem benefícios similares concedido por outros: liminar deferida.

1. A orientação do Tribunal é particularmente severa na repressão à guerra fiscal entre as unidades federadas, mediante a prodigalização de isenções e benefícios fiscais atinentes ao ICMS, com afronta da norma constitucional do art. 155, § 2º, II, g - que submete sua concessão à decisão consensual dos Estados, na forma de lei complementar (ADIn 84-MG, 15.

2.96, Galvão, DJ 19.4.96; ADInMC 128-AL, 23.11.89, Pertence, RTJ 145/707; ADInMC 902 3.

3.94, Março Aurélio, RTJ 151/444; ADInMC 1.296-PI, 14.6.95, Celso; ADInMC 1.247-PA, 17.8.95, Celso, RTJ 168/754; ADInMC 1.179-RJ, 29.2.96, Março Aurélio, RTJ 164/881; ADInMC 2.021-SP, 25.8.99, Corrêa; ADIn 1.587, 19.10.00, Gallotti, Informativo 207, DJ 15.8.97; ADInMC 1.999, 30.6.99, Gallotti, DJ 31.3.00; ADInMC 2.352, 19.12.00, Pertence, DJ 9.3.01).

2. As normas constitucionais, que impõem disciplina nacional ao ICMS, são preceitos contra os quais não se pode opor a autonomia do Estado, na medida em que são explícitas limitações. 3. O propósito de retaliar preceito de outro Estado, inquinado da mesma balda, não valida a retaliação: inconstitucionalidades não se compensam.

4. Concorrência do periculum in mora para a suspensão do ato normativo estadual que - posto inspirada na razoável preocupação de reagir contra o Convênio ICMS 58/99, que privilegia a importação de equipamentos de pesquisa e lavra de petróleo e gás natural contra os produtos nacionais similares - acaba por agravar os prejuízos igualmente acarretados à economia e às finanças dos demais Estados-membros que sediam empresas do ramo, às quais, por força da vedação constitucional, não hajam deferido benefícios unilaterais.

(BRASIL. STF, ADI-MC 2377 MG, Relator: Sepúlveda Pertence, 2001).

Os incentivos concedidos unilateralmente pelas unidades da federação, na visão de Lima (2006, P. 296) têm ocasionado diversos conflitos:

Além da isenção tributária, os referidos convênios também têm concedido demais incentivos de natureza diversificada, especialmente a redução de base de cálculo, o crédito presumido do imposto e a anistia. Entretanto, unilateralmente, as unidades federativas têm expedido leis, decretos, e atos administrativos, outorgando vantagens fiscais, financeiras, creditícias e operacionais, que afetam a carga impositiva [...].

A liberdade concedida pela Constituição Federal do Brasil aos entes federativos na regulamentação do ICMS faz com que as normas instituídas interfiram em outros Estados, na maioria das vezes prejudicando a arrecadação pela perda de operações tributáveis, já que adquirir em tais estados que concedem maior benefício é mais vantajoso. Na visão de Barreto (2012),

A lição básica para aqueles que operam nas áreas fiscal ou tributária é que a Constituição Federal estabelece competência aos Estados e ao do Distrito Federal para a instituição do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), desde que obedecidos os preceitos determinados na Lei Complementar nº 87/96.

Mas, essa competência "vigiada" abre espaço para que cada um dos 27 entes tributantes adotem comportamentos conflitantes ou no mínimo "esquisitos".

Alguns instituem benefícios fiscais sem que haja concordância dos demais por meio de convênio conforme determina a Lei Complementar nº 24/75. Isso leva outras unidades da Federação a instituir outros benefícios fiscais no mesmo sentido, instaurando assim a chamada guerra fiscal.

Mas o que mais chama a atenção são os procedimentos esquisitos que podemos verificar na legislação do ICMS, e que muitas vezes levam a entendimentos e comportamentos inadequados pelos contribuintes.

Coelho (1994, p. 223) vislumbra que este problema é antigo, e acompanha o ICMS desde os primórdios. Em sua obra ele destaca:

Sobre a nossa Constituinte – compromissória aqui e radical acolá – convergiram pressões altíssimas de todas as partes. Dentre os grupos de pressão há que destacar o dos Estados-Membros em matéria tributária, capitaneada pela tecnicoburocracia das Secretarias de Fazenda dos Estados, que atuavam com uma única e exclusiva preocupação: abocanhar o maior naco de recursos que fosse possível, custasse o que custasse.

A criação da Resolução do Senado Federal nº 13/2012 como já foi citado anteriormente, conforme Junqueira (2012) veio para tentar frear a fome arrecadatória dos Estados, eliminando vários benefícios unilaterais, concedidos sem a aprovação do CONFAZ¹ ou dos demais Estados membros:

¹ Conselho Nacional de Política Fazendária

Não é novidade que os Estados da Federação, ao arrepio dos ditames constitucionais de cooperação e convivência harmônica, travam homérica batalha pelo produto da arrecadação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, o ICMS.

Espanta-nos, entretanto, o fato de os Estados utilizarem, neste prélio, de expedientes sorrateiros e vedados pelo ordenamento jurídico, tais como concessão de créditos presumidos e benefícios unilaterais.

É possível que o presente contexto de arrecadação do ICMS reflita a verdadeira situação de insegurança do contribuinte, que se vê desamparado em meio aos ataques e retaliações perpetrados pelos Estados-Membros.

Assim, se o Judiciário não foi inteiramente capaz de serenar a sede arrecadatória destes entes federativos, tenta, agora, o Legislativo intervir na conjuntura do ICMS, ao menos no que toca aos produtos importados, com a publicação da Resolução nº 13, de 2012.

[...]

O objetivo da Resolução é, portanto, eliminar os benefícios (créditos presumidos) concedidos pelos Estados portuários aos importadores neles estabelecidos.

Entretanto, vislumbra Junqueira (2012) que esta medida resolveu apenas parcialmente o problema, e criou outro de proporções ainda mais avassaladoras, como o privilégio aos Estados mais desenvolvidos:

Pelo exposto, entendemos que a Resolução nº 13, publicada pelo Senado Federal, ainda que tenha resolvido parcialmente a problemática da chamada "guerra fiscal dos portos" criou sistemática de tributação repudiada pela Constituição Federal, privilegiando os Estados mais desenvolvidos, ao arrepio do princípio do desenvolvimento regional e social.

Ademais, atabalhoadamente, criou distinção entre os produtos nacionais e importados, na medida em que alterou, para os últimos, a distribuição das receitas entre os Estados.

É, portanto, matéria que deverá ser submetida à apreciação do Poder Judiciário, com vistas à inafastável declaração de inconstitucionalidade da Resolução, pelos argumentos já expostos.

Neste caso, destarte, o Poder Legislativo ao tentar resolver o problema da guerra fiscal acabou por criar outro de dimensões ainda mais significativas, com importantes reflexos constitucionais.

O que percebe-se é que medidas e mais medidas são criadas, e pouco muda o que realmente importa. O Ideal seria uma reforma tributária, porém com o sistema tributário complexo e amarrado que existe, é praticamente inviável, tornando complicado o seu desenvolvimento.

4.2 ANÁLISE CRÍTICA SOBRE A INTERPRETAÇÃO SEGUNDO PARECERES INFRA-LEGAIS

Em qualquer que seja a área, seria dispensável uma análise interpretativa se o conteúdo do texto legal trouxesse exatamente o seu objetivo. No Direito Penal é

evidente que o homicídio é crime; no Direito Trabalhista está claro que o não pagamento do FGTS é apropriação indébita; No Direito Civil, entende-se o que é um dano patrimonial e sua consequência. No Direito Tributário, assim como nas outras áreas, existem leis completas em si mesmas, sem necessitarem de interpretação, como a distribuição de competências para instituir impostos. A interpretação torna-se necessária quando o conteúdo da norma deixa dúvidas pela imperfeição com que ela é publicada.

Nogueira explana sobre a imperfeição de determinadas normas e a dificuldade de interpretação:

A interpretação consiste em esclarecer o sentido de uma norma jurídica. O esclarecimento do sentido muitas vezes se faz mister quando o texto de uma norma jurídica exprimir seu conteúdo de forma imperfeita, dando margem a dúvidas quanto ao seu verdadeiro significado e alcance. Conforme a opinião dominante na doutrina, a finalidade da interpretação consiste em atingir-se com exatidão a intenção da lei, a “mens legis”, isto é, a vontade objetivada do legislador (teoria objetiva da interpretação). Para tanto, na aplicação das leis tributárias, são admissíveis todos os métodos e processos de interpretação, consagrados pela hermenêutica, tais como os métodos gramatical, sistemático, teleológico e histórico. (NOGUEIRA, 1973, p. 165).

Na visão de Barreto (2012), a norma pode levar a equívocos em seu entendimento, pois o trabalho interpretativo considera um elemento que prejudica muito na questão: o benefício “esperado” pelo sujeito:

A aplicação da norma também depende da interpretação que se dá ao seu texto, e isso também gera conflito ou enganos até por aqueles que operam constantemente com o imposto. Não é difícil encontrarmos empresas com problemas nas fiscalizações de fronteira por divergência de entendimento na tributação da operação, e não é rara a interpretação equivocada dos próprios fiscais.

No caso em tela, quando é o contribuinte que exerce uma interpretação equivocada, sofre as consequências, seja pela perda quando tributa a maior, seja através de multas quando tributa a menor. Explana Barreto (2012):

A legislação do ICMS é demasiadamente complexa levando o contribuinte a adoção de procedimentos inadequados gerando encargos em razão de multas por auto de infração. O legislador tem total parcela de culpa na medida em que cria normas cujo texto é de difícil interpretação até para os profissionais do direito. Não bastasse isso, a norma muitas vezes não

respeita o que determina a Lei Complementar 87/96, muito menos a nº 24/75 e cria procedimentos e condutas estranhas à legislação tributária.

Observa Pinto (2012, p. 48):

[...] a norma prevista no art. 111 do CTN ainda prevê que, no caso de suspensão, exclusão, isenção e dispensa do cumprimento da obrigação, a interpretação deve ser literal, ou seja, específica para aquela situação descrita pela lei.

Conforme o CTN em seu artigo 111, nas questões tributárias a lei deve ser interpretada literalmente, ou seja, há a dispensa da ferramenta hermenêutica/interpretativa, pois não é necessário aprofundar o que está claro em sua literalidade:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:
 I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;
 II - outorga de isenção;
 III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.
 (BRASIL, Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966, 1966).

Observa-se que a interpretação de dispositivo legal, concessivos de benefício fiscal (inciso I – suspensão ou exclusão de crédito tributário), deve ser realizada, portanto, de forma literal (exatamente o conteúdo linguístico do texto), conforme disciplina o dispositivo supracitado. Por isso, sugere-se que a lista concessiva de benefícios fiscais presente no regulamento do ICMS de SC não poderia sofrer interpretação restritiva. A questão em tela é sobre interpretação, não importando se a lei serve para restringir ou ampliar seu alcance.

4.2.1 Divergências e Lacunas na Legislação remediadas com Resoluções normativas e Consultas tributárias

Sempre que existe uma lacuna na legislação, ela ocasiona dúvidas e lançamentos errados pelo contribuinte, devendo o Fisco, neste caso, manifestar-se sobre o tema, publicando decreto corrigindo urgentemente o ponto falho na norma. Segundo Pinto (2012, p.40), “Decreto é um ato normativo produzido pelo chefe do executivo que tem como intuito regular as matérias tratadas pelas leis tributárias”.

Recentemente, o fisco Catarinense publicou o decreto 1.720 de 05 de setembro de 2013, enquadrando produtos hortifrutícolas como produtos constantes da cesta básica de alimentos sujeitos a alíquota de 7%, quando embalados e sem adição de outros ingredientes:

[...] produtos hortifrutícolas descritos no inciso I do art. 2º deste Anexo, acondicionados, desde que não possuam adição de quaisquer outros produtos, mesmo que simplesmente para conservação, nem sejam cozidos, congelados ou descascados.
(BRASIL, Santa Catarina. Decreto nº 1.720, de 5 de setembro de 2013, 2013).

Esta medida foi necessária, pois o fisco percebeu que anteriormente estava havendo divergência entre o seu entendimento e do contribuinte, já que o segundo tributava com a isenção do imposto mesmo quando embalado, e o Fisco considerava este produtos (mesmo que em uma simples bandeja ou plástico) como produtos industrializados, perdendo sua condição de estado natural e sujeito, portanto, a alíquota de 17% de ICMS.

Entende-se que não se pode enquadrar os produtos hortifrutícolas processados, modificados, embalados e conservados de forma tão benéfica, porém muitos produtos dependem de uma embalagem mais elaborada para sua melhor conservação natural, como por exemplo, os morangos em bandejas.

Como forma de remediar o desentendimento entre o fisco e os contribuintes, foi publicado posteriormente, mais precisamente no dia 16 de outubro deste mesmo ano o Decreto Estadual nº 1.798, permitindo que o benefício se estendesse também aos hortifrutícolas descascados e congelados:

f) produtos hortifrutícolas descritos no inciso I do art. 2º deste Anexo, acondicionados, ainda que congelados em estado natural ou descascados, desde que não sejam cozidos, nem possuam adição de quaisquer outros produtos, mesmo que simplesmente para conservação.
(BRASIL, Santa Catarina. Decreto nº 1.798, de 16 de outubro de 2013, 2013).

Este é um tema controverso e de difícil entendimento, porém foi elucidado com clareza e restringido pelo Fisco. O mesmo processo então poderia ser feito para

o restante dos produtos constantes na cesta básica, diminuindo esta questão antiga de interpretação do benefício.

Foi o Convênio ICMS 128 de 09 de novembro de 1994 celebrado em Brasília no dia 10 de outubro do mesmo ano, que outorgou o poder a cada Estado para que estes regulamentassem e instituíssem o benefício da cesta básica. No entanto, este convênio assinado por todos os secretários da fazenda de cada Estado já é vago, uma vez que não traz referência alguma sobre a extensão do benefício.

Pinto (2012, p.42-43) explica que “Convênios são acordos firmados entre os entes federativos que produzem norma de eficácia subordinada às demais normas legais”.

Estando autorizado pelo CONFAZ e obtido a liberdade do legislador, é regulamentada a matéria, trazendo um rol de produtos que serão tributados a uma alíquota de 7%, beneficiando o consumidor de baixa renda.

A Resolução Normativa 61/2008 surgiu, portanto, para remendar e não integrar o texto legislativo, uma vez percebido a lacuna normativa. Campos (1977, p.69) demonstra sobre o conceito de integração:

Integração é ato de integrar, completar, tornar inteiro, colmatar, atulhar, etc. A colmatagem seria o perenchimento da lacuna [...]. Como de sabedoria trivial, dificilmente o legislador faz obra completa, sem qualquer omissão. Via de regra, situações fáticas surgem sem a previsão do legislador. Daí a problemática da lacuna. [...] Por outro lado, a integração pode assumir outra forma: a integração é feita pelo mesmo poder legiferante - "integrazione normativa", isto é, nova lei para clarear o sentido ou preencher a falha.

Verifica-se que o caminho para preencher esta lacuna, seria a integração, complementando a redação da norma.

Resolução Normativa é um ato normativo expedido pelo Fisco Estadual. Pinto (2012, p. 42) conceitua como “[...] normas expedidas pelos órgãos inferiores aos do chefe do executivo que tem como intuito criar alguma orientação aos contribuintes e aos servidores, como tarifas e referências aos procedimentos administrativos tributários”.

O Fiscal de tributos com o uso da Resolução Normativa 61/2008 está construindo uma hermenêutica através de seu próprio entendimento e liberdade, ou seja, ele não está levando em consideração o disposto do CTN e seu artigo 111 que estabelece de forma taxativa o uso da literalidade interpretativa diante de fatos tributários. A resposta para a questão está no campo do “ser” e não do “dever ser”. Logo, para A (norma tributária) “é” usado o disposto B (benefício), e não “deve ser”, pois não necessita de análise mais profunda. O que temos na resolução normativa é a ideia ou hipótese de intenção do Legislador.

Ao analisar o § 2º do artigo 11, anexo 2 do RICMS/SC, percebe-se que este dispositivo “limita” a extensão da interpretação sobre quais farinhas de trigo entram na cesta básica, pois perceberam que a indústria (e não o consumidor) iriam se beneficiar adquirindo matéria prima (farinha de trigo) mais barata, sob alíquota de 7%, para fabricação de pães, também produtos contidos na cesta básica e posteriormente vendidos a 7%:

§ 2º O benefício previsto na alínea “e” do inciso I do “caput”, relativamente à farinha de trigo, não se aplica às operações realizadas por estabelecimento industrial.
(BRASIL, Santa Catarina. Decreto nº 2.870, de 27 de agosto de 2001, 2001).

O que se pretende com a citação supracitada, é provocar a necessidade de criação idêntica para limitar também a extensão dos demais produtos que classes mais favorecidas consomem, como queijos mais elaborados, pães de especiarias, etc., sempre a luz dos princípios citados, em especial, o princípio da essencialidade. Enquanto não estiver tipificado (segundo o princípio da tipicidade), sugere-se que não pode ser cogitado.

Carrazza (2007, p. 406) comenta que:

[...] a *Proposta de Reforma Constitucional Tributária* – ainda em tramitação no Congresso Nacional – quer que o inciso III do § 2º do art. 155 da CF passe a ter a seguinte redação: “(O ICMS) deverá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”. Pretende o Governo, pois, tornar imperativo o que, segundo supõe, é facultativo. [...] Como quer que seja, a nova redação sugerida vem ao encontro do objetivo da *Proposta*

de “(...) atenuar imperfeições, como a taxaço das exportações, investimentos e *alimentos da cesta básica*”.

Várias são as consultas que tentam impor o princípio da essencialidade, anteriormente esquecido no texto legal. Outro caso que pode ser utilizado como subsídio à ideia é o produto arroz, constante da cesta básica de alimentos. Na alínea "i" do inciso I do artigo 11, a redação consta apenas “arroz”. Já na alínea "e" do inciso II do mesmo artigo, traz várias restrições ao mesmo produto. Neste caso, se a Resolução Normativa 61/2008 surgiu para restringir a aplicação do benefício apenas a determinadas espécies, paira a dúvida sobre qual a necessidade de criação de um dispositivo extra na norma da cesta básica, em fevereiro de 2012 (Decreto nº 836 / 2012 - DOE de 29.02.2012, vigência a partir de 29.02.2012). O problema é que a RN 61 é de 2008, e o decreto 836 é de 2012, ou seja, decreto com a criação de uma exceção na alínea "e", inciso II do regulamento, entra em conflito com a Resolução Normativa de 2008.

Ainda no mesmo dispositivo, encontra-se também o item “pão”, produto este que já foi inclusive objeto de julgado do Tribunal de Justiça Catarinense. Conforme análise do item “g” I, do art. 11, anexo 2, RICMS/SC – “pão”, percebe-se que o chamado “pão-doce” em algumas regiões, “pão de leite” em outras, são produtos que não apresentam nenhuma característica que o enobrecem, tornando-o de fácil aquisição para as classes menos favorecidas. Logo, entende-se que estes produtos poderiam fazer parte do pacote de itens da cesta básica, já que apresenta todas as características para estar inserido nos produtos albergados pela vontade legislativa de ofertá-lo a um preço mais acessível para esta classe. Ele consta no rol de produtos (item “g” I, do art. 11, anexo 2, RICMS/SC), e sua redação é clara: “pão” (análise literal), tendo portanto, disposição expressa no texto legal, dispensando até mesmo o disposto do artigo 107 do Código Tributário Nacional:

Art. 107. A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo.

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

(BRASIL, Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966, 1966).

A intenção do Legislador, indivíduo este que vislumbrou e apresentou o projeto de lei para ser votada, deve ser interpretada literalmente, de acordo com o CTN, em seu artigo 111. O judiciário Catarinense também já se manifestou no mesmo sentido, conforme segue:

TRIBUTÁRIO - ICMS - CESTA BÁSICA - REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO - ISENÇÃO PARCIAL - CONCESSÃO AO PRODUTO "PÃO" EM TODAS AS SUAS ESPÉCIES - RICMS/SC, ANEXO 2, ART. 11, INC. I, G - INTERPRETAÇÃO LITERAL - CTN, ART. 111

A redução da base de cálculo do ICMS, estatuída pelo art. 11, inc. I, g, do Anexo 2 do RICMS/SC, abrange o produto "pão" em todas as suas espécies. Essa interpretação é literal, nos termos do art. 111 do Código Tributário Nacional, o que não se confunde com a interpretação restritiva, a qual, por certo, não é impingida pela legislação tributária de regência.

Afinal, não é dado ao Poder Judiciário, por meio de simples técnica de interpretação, realizar a tarefa reservada exclusivamente ao Estado de Santa Catarina, que, na condição de pessoa política tributante, detém autonomia e, por consequência, liberdade suficiente para abrir ou não mão de sua própria receita.

(BRASIL. Tribunal de Justiça de Santa Catarina, Apelação Cível em Mandado de Segurança 2010.021578-1, Relator: Luiz César Medeiros, 2011).

No julgado acima, a terceira câmara de direito público se manifestou defendendo a literalidade interpretativa a ser aplicada no caso do produto "pão", prevista no artigo 111 do CTN, negando provimento a apelação do Estado de Santa Catarina diante de mandado de segurança interposto pela "Wickbold & Nosso Pão Indústrias Alimentícias Ltda", em função de notificações fiscais lavradas em desfavor da empresa:

Andou bem o ilustre sentenciante ao conceder a ordem, por reconhecer a ilegalidade das Notificações Fiscais ns. 76030096120 e 76030089174. Isso porque, ao contrário do considerado pelas autoridades fazendárias, a empresa contribuinte, ao realizar as operações dentro do Estado de Santa Catarina com o produto "pão", em todas as suas espécies, de fato, fazia jus à redução da base de cálculo do ICMS, nos termos do previsto no art. 11, inc. I, g, e § 1º, do Anexo 2 do Decreto n. 2.870/2001 (RICMS-SC) [...] Nota-se que o Regulamento, ao conceder o referido benefício fiscal, referiu-se ao produto "pão", sem discriminar qualquer de suas espécies, ao contrário do que fez no tocante a outras mercadorias, a exemplo da farinha [de trigo, de milho e de mandioca] das carnes [frescas, refrigeradas, congeladas, de suíno, ovino, caprino e coelho] e até mesmo da erva mate [beneficiada, exceto com adição de açúcar]. Nesse passo, se em relação ao "pão", o

Regulamento foi taxativo e genérico, certo é que albergou o mencionado produto em todos os seus tipos, considerando-os, pois, integrantes da cesta básica, de modo a sustentar a concessão da aludida isenção parcial do ICMS. Por fim, afasta-se qualquer efeito vinculante da suscitada Resolução Normativa n. 29/2000 (e outras que lhe sucederam) da Comissão Permanente de Assuntos Tributários - COPAT, por se tratar, na espécie, de ato administrativo meramente orientador dos trabalhos das autoridades fazendárias. Não pode ser, portanto, veículo de restrição de direitos conferidos ao contribuinte pela legislação estadual, na forma acima elucidada. Ante o exposto, nego provimento ao recurso e, em sede de reexame necessário, confirmo os termos da sentença. (BRASIL. Tribunal de Justiça de Santa Catarina, Apelação Cível em Mandado de Segurança 2010.021578-1, Relator: Luiz César Medeiros, 2011).

São vários os remendos infralegais emitidos pelo Fisco Catarinense, tais como as consultas 04/2001, 68/2002 e 21/2007, que constam em anexo a esta pesquisa. Consultas² estas exteriorizadas através de análises parciais por auditores do corpo federativo, questões surgidas em função de dúvidas em relação ao alcance da medida legislativa. Tratam-se de entendimentos parciais, que obrigam o contribuinte a seguir uma ordem de difícil entendimento.

Outra questão que merece análise, porém sem parâmetros para mensuração dos limites, é sobre qual o critério é utilizado para mensurar o grau de pobreza da classe menos favorecida sugerida pelo legislador, para saber com exatidão se ela se enquadra ou não como de “baixa renda”, ou “população carente”. Na mesma linha de raciocínio, também não há parâmetro para mensurar a essencialidade de um produto (valor, qualidade, etc.), ficando esta mensuração sujeita a posições subjetivas.

Não havendo um parâmetro estabelecido, conseqüentemente torna difícil o entendimento da abrangência da norma jurídica. Uma família dita “pobre” pode considerar até mesmo o pão francês como produto nobre, e em outra visão, uma outra família da mesma classe pode consumir pão doce ou com especiarias com

² A consulta, formulada por escrito, é o instrumento que o contribuinte possui para esclarecer dúvidas quanto a determinado dispositivo da legislação tributária relacionado com sua atividade. A consulta deve limitar-se a fato determinado, descrevendo suficientemente o seu objeto e indicando as informações necessárias à elucidação da matéria. Na petição devem ser indicados os dispositivos da legislação que ensejaram a apresentação da consulta e cuja interpretação se requer, como também, a descrição minuciosa e precisa dos fatos. Para se efetivar consulta sobre situação determinada ainda não ocorrida, o consulente deverá demonstrar vinculação com o fato, bem como a efetiva possibilidade de ocorrência do fato gerador relativo a tributos administrados pela Receita Federal do Brasil. A consulta deverá versar sobre apenas um tributo, exceto nos casos de matérias conexas. (BRASIL. Receita Federal, 2013).

frequência, em função do preço, valor nutritivo, preferência, etc., porém ambos possuem praticamente o mesmo valor econômico. Há pães franceses mais caros e mais baratos, porém em virtude da inércia da norma, a situação sugere colocar todos com a tributação reduzida. Por outro lado, há também pães de queijo mais caros e mais baratos, não havendo motivos para não enquadrá-los como produto acessível à população carente, já que possui diminuto valor.

Na consulta 32/2006 podemos verificar sobre a extensão da essencialidade:

A adoção de alíquotas seletivas, de acordo com o critério da essencialidade da mercadoria, encontra o seu fundamento nos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil (CF, art. 3º), especialmente a mencionada no inciso III que é a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais. As alíquotas seletivas devem atender a esse objetivo fundamental, na medida que é reduzida a carga tributária suportada pelo consumidor ao adquirir mercadorias mais essenciais. (BRASIL, SANTA CATARIA. Consulta nº 32, de 19 de outubro de 2006, 2006).

Interessante acrescentar que a análise realizada nesta pesquisa não fere o princípio da seletividade, pois a lei é incompleta, não colocando luz sob a dúvida que paira em relação à extensão do benefício em relação a sua essencialidade.

Conceitualmente, consultas tributárias são atos administrativos semelhantes às portarias, circulares e resoluções normativas, expedidos pelas Secretarias da Fazenda dos Estados, publicados mediante provocação dos contribuintes. Nas palavras de Ezio Vanoni (*apud* Bottallo, 1977, p. 15):

As portarias e circulares, sendo também uma manifestação interna da atividade administrativa, não criam normas jurídicas, mas ficam simplesmente regras destinadas a provocar, governar e dirigir a atividade dos funcionários da administração.

As consultas expedidas pelo executivo devem ser apenas orientativas, estando abaixo hierarquicamente da normal principal, pois caso não fosse dessa maneira, Bottallo (1977, p. 14) entende que estaria ferindo o princípio da legalidade:

Instrumentalmente, tal princípio se expressa na afirmação de que as normas inovadoras da ordem jurídica devem ser feitas por um órgão

independente dos que irão aplicar e necessariamente terão conteúdo mandamental genérico e abstrato.

Portanto, conforme o autor, qualquer regra jurídica que crie dever de ação positiva (fazer) ou negativa (deixar de fazer) tem de ser regra de lei, com as formalidades que a Constituição exige.

Melo (2006, p. 19) acrescenta que “as decisões dos colegiados que são formados nas administrações tributárias para responder as consultas sobre a correta interpretação das leis, podem adquirir o caráter normativo se assim forem declaradas por lei”.

Decretos ou atos de menor hierarquia (normas complementares) não inovam a ordem jurídica e assim não se mostram capazes de criar encargos a contribuintes. (BOTTALLO, 1977, p. 16).

Na mesma direção leciona Koch (2006, p. 22), comentando que “as normas complementares não podem modificar uma lei. Sua vocação é de natureza subalterna na hierarquia normativa”.

Deste modo, entende-se que não seria necessário expedir estes atos administrativos caso o conteúdo literal da norma fosse mais específico, tal qual aquele do Regulamento do ICMS do Estado do Paraná, quando faz menção ao pão francês e sua tributação, previsto no anexo I, item 18, “i” do RICMS/PR:

Anexo I – Isenções

[...]

18. Operações internas que destinem a consumidores finais os produtos da CESTA BÁSICA de alimentos adiante arrolados (art. 1º da Lei n. 14.978/2005):

[...]

i) pão francês ou de sal, obtido pela cocção de massa preparada com farinha de trigo, fermento biológico, água e sal, que não contenha ingrediente que venha a modificar o seu tipo, característica ou classificação e que seja produzido com o peso de até mil gramas; [...].

(BRASIL, Paraná. Decreto nº 6.080, de 28 de setembro de 2012, 2012).

A análise pode ser realizada com outros dispositivos legais que restringem a aplicação de benefícios, tal como dispositivo constante no artigo 26,

inciso III, item b, do Decreto nº 2.870/2001 (RICMS/SC). Neste dispositivo que trata da redução da base de cálculo para produtos de consumo popular, não há como mensurar de forma cristalina seu significado, mas de forma perceptiva que consumo popular alberga produtos mais baratos (mesmo que também faltem parâmetros para mensurar o conceito de “baratos”). Na Consulta de nº 32/2006, a autoridade que assinou o documento demonstra um exemplo de mensuração:

Ocorre que o queijo fabricado e vendido pela interessada se distingue dos produzidos por estabelecimentos similares pela qualidade, prazo e estocagem (...) e especialmente pelo preço que alcança nas gôndolas do supermercado – acima dos R\$ 40,00/kg. Definitivamente, não pode ser considerado um produto de consumo popular. O queijo tipo grana é um produto diferenciado, destinado aos consumidores estratificados nas camadas mais elevadas de renda. [...]

Assumindo-se, na interpretação da legislação específica, o critério da finalidade – exposto pela própria Copat, na Resolução nº 026/Cesta Básica, conforme citação abaixo – pode-se concluir que, não se tratando de um produto popular, não poderia o queijo produzido pela consulente enquadrar-se numa lista específica de produtos que, em tese, se destinariam à plebe ignara, às camadas mais pobres da população.

(BRASIL, SANTA CATARIA. Consulta nº 32, de 19 de outubro de 2006, 2006).

E complementar o parecer:

Com acurada percepção, a autoridade fiscal, em sua informação de fls. 13-17, propõe uma interpretação que, afastando-se da literalidade da norma, investiga o fim perseguido pelo legislador. De fato, repugna ao senso comum de justiça que um produto sabidamente de alto preço seja incluído entre os “produtos de consumo popular” elencados na Seção II do Anexo Único do citado diploma legal. A norma deve ser interpretada de modo a assegurar “plenamente a tutela de interesses para a qual foi regida”, para aproveitar as palavras de Carlos Maximiliano.

(BRASIL, SANTA CATARIA. Consulta nº 32, de 19 de outubro de 2006, 2006).

A complexidade e falta de objetividade da norma tributária confundem o contribuinte, deixando-o inseguro na classificação de seus produtos e destinação ao consumidor final, ficando este constantemente em dúvida quanto à tributação de determinada mercadoria.

Deste modo, se o contribuinte tributa a maior, está inflando os cofres públicos, e o ente estatal jamais se manifestará sobre o equívoco; por outro lado, se tributa a menor, está sujeito a autuações e multas por parte do setor fiscalizatório do Estado, que não especificou com clareza o alcance da norma tributária.

5 METODOLOGIA

Para abordar o presente tema, e alcançar os objetivos propostos, a metodologia utilizada foi a pesquisa bibliográfica e jurisprudencial.

7 CONCLUSÃO

O estudo em tela é uma provocação com o objetivo de reduzir a carga tributária que se paga no Brasil, quer beneficie o consumidor, quer beneficie a indústria e comércio.

Por isso, sugere-se que a interpretação da norma contida no dispositivo legal em questão (cesta básica), contemple todos os produtos ali elencados.

Em fim, tanto a interpretação literal quanto a hermenêutica jurídica, ambas abordadas nesta pesquisa, sugerem que não somente limitados produtos citados em consultas de comissões permanentes de tributos sejam beneficiados com a menor carga tributária, mas outros produtos citados nesta pesquisa também teriam abrigo ao benefício da menor carga tributária, em virtude de possuir todas as características, qualidades e similaridade com os produtos sugeridos e intencionados pelo legislador que arquitetou a norma.

O Auditor Fiscal ao exercer sua interpretação diante do texto legal, não visualizará a norma da mesma forma que os contribuintes, faltando-lhe as outras qualidades necessárias, como o uso das ferramentas hermenêuticas e olhar imparcial sobre o tema. A busca constante por arrecadação, o déficit público, o fomento pelo crescimento econômico, são fatores que influenciam o servidor ligado ao Executivo Estatal na interpretação da lei. Por este motivo, respostas a consultas tributárias não deveriam ser respondidas por tais servidores públicos.

Como sugestão, percebe-se uma necessidade urgente de revisão, correção, integração do regulamento do ICMS de Santa Catarina, não só no dispositivo objeto desta pesquisa, mas em vários outros que apresentam deficiência, demonstrando de forma clara quais produtos se enquadram ou não em determinada situação, inclusive com o uso de parâmetros de fácil identificação, como a NCM, tirando a responsabilidade do contribuinte sobre a mensuração e alcance da norma. É claro que o ideal seria a reforma tributária, tão esperada entre os profissionais da área fiscal, porém cada vez mais longe de um consenso entre os entes políticos.

REFERÊNCIAS

AMORIM, João Luiz. **ICMS: questões controvertidas (doutrina e jurisprudência)**. Niterói, RJ: Impetus, 2007. 177 p.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2000. 209 p.

ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. **VI Curso de Especialização em Direito Tributário**. São Paulo: Resenha Tributária. 1978. 921 p.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. 1063 p.

BARRETO, Nadja Lúcia de Carvalho. **ICMS - O Imposto "Esquisito"**. São Paulo: Fiscosoft, 2012. Disponível em: <http://www.robertodiasduarte.com.br/index.php/icms-o-imposto-esquisito/>. Acesso em: 19 de set. 2013.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Procedimento Administrativo Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977. 78 p.

BRASIL. **Código Tributário Nacional** (1966). Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e Institui Normas Gerais de Direito Tributário Aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/CodTributNaci/ctn.htm>. Acesso em: 19 de set. 2013.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, Senado, 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 19 de set. 2013.

BRASIL. **Convênio ICMS nº 128**, de 20 de outubro de 1994. Dispõe sobre tratamento tributário para as operações com as mercadorias que compõem a cesta básica. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/confaz/>. Acesso em: 19 de set. 2013.

BRASIL. PARANÁ. **Decreto 6.080**, de 28 de setembro de 2012. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação do Estado do Paraná. Disponível em: <http://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/106201206080.pdf>. Acesso em: 19 de set. 2013.

BRASIL. Receita Federal. **Consulta Sobre Interpretação da Legislação Tributária**. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/guiacontribuinte/conslegistrib/conslegistrib.htm>. Acesso em: 07 de nov. 2013.

BRASIL. **Resolução do Senado Federal nº 13** de 2012. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/confaz/frameset.asp?pagina=confaz/diversos/ResolucaoSenado/ResolucaoSenado.asp>. Acesso em: 19 de set. 2013.

BRASIL. SANTA CATARIA. **Consulta nº 04**, de 04 de janeiro de 2001. Disponível em: <http://legislacao.sef.sc.gov.br/>. Acesso em: 19 de set. 2013.

BRASIL. SANTA CATARIA. **Consulta nº 68**, de 09 de setembro de 2002. Disponível em: <http://legislacao.sef.sc.gov.br/>. Acesso em: 19 de set. 2013.

BRASIL. SANTA CATARIA. **Consulta nº 32**, de 19 de outubro de 2006. Disponível em: <http://legislacao.sef.sc.gov.br/>. Acesso em: 19 de set. 2013.

BRASIL. SANTA CATARIA. **Consulta nº 21**, de 22 de março de 2007. Disponível em: <http://legislacao.sef.sc.gov.br/>. Acesso em: 19 de set. 2013.

BRASIL. SANTA CATARINA. **Decreto nº 2.870**, de 27 de agosto de 2001. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação do Estado de Santa Catarina. Disponível em: <http://www.sef.sc.gov.br/>. Acesso em: 04 de nov. 2013.

BRASIL. SANTA CATARINA. **Decreto nº 1.720**, de 5 de setembro de 2013. Introduce as Alterações 3.227 e 3.228 no RICMS/SC-01. Disponível em: <http://legislacao.sef.sc.gov.br/>. Acesso em: 19 de set. 2013.

BRASIL. SANTA CATARINA. **Decreto nº 1.798**, de 16 de outubro de 2013. Introduce as Alterações 3.243 e 3.248 no RICMS/SC-01. Disponível em: <http://legislacao.sef.sc.gov.br/>. Acesso em: 19 de set. 2013.

BRASIL. SANTA CATARIA. **Resolução Normativa nº 61**, de 07 de novembro de 2008. Disponível em: <http://legislacao.sef.sc.gov.br/>. Acesso em: 19 de set. 2013.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. ICMS: "guerra fiscal": concessão unilateral de desoneração do tributo por um Estado federado, enquanto vigorem benefícios similares concedido por outros: liminar deferida. **Medida Cautelar em ADIN 2377** MG. GOVERNADOR DO ESTADO DE MINAS GERAIS PGE-MG - MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI E OUTRO GOVERNADOR DO ESTADO DE SÃO PAULO. Relator: Sepúlveda Pertence. 21 fev. 2001. Disponível em: <http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/778021/medida-cautelar-na-acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-mc-2377-mg?ref=home>. Acesso em: 25 de out. 2013.

BRASIL. **Tribunal de Justiça de Santa Catarina. Terceira Câmara de Direito Público**. TRIBUTÁRIO - ICMS - CESTA BÁSICA - REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO - ISENÇÃO PARCIAL - CONCESSÃO AO PRODUTO "PÃO" EM TODAS AS SUAS ESPÉCIES - RICMS/SC, ANEXO 2, ART. 11, INC. I, G -

INTERPRETAÇÃO LITERAL - CTN, ART. 111: Provimento Negado. Apelação Cível em Mandado de Segurança 2010.021578-1. Estado de Santa Catarina - Wickbold & Nosso Pão Indústrias Alimentícias Ltda. Relator: Luiz César Medeiros. 02 nov. 2011. Disponível em: <http://app6.tjsc.jus.br/cposg/pcpoSelecaoProcesso2Grau.jsp?cbPesquisa=NUMPRO C&Pesquisar=Pesquisar&dePesquisa=20100215781>. Acesso em: 25 de out. 2013

BUENO, Silveira. **Minidicionário da Língua Portuguesa**. São Paulo: FTD, 2000. 829 p.

CAIS, Cleide Previtalli. **O Processo Tributário**. 6. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009. 814 p.

CAMARGO, Margarida Maria Lacombe. **Hermenêutica e Argumentação: Uma Contribuição ao Estudo do Direito**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. 272 p.

CAMPOS, Antônio Faraco de. **Interpretação Hermenêutica e Exegese do Direito Tributário**. São Paulo: José Bushatsky, 1977. 191 p.

CARRAZZA, Antônio Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. 1103 p.

_____. **ICMS**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. 606 p.

CARVALHO, Paulo A. Soares de. **A questão da interpretação das leis**. Jus Navigandi, Teresina, ano 3, n. 27, 23 dez. 1998 . Disponível em: <http://jus.com.br/revista/texto/28>. Acesso em: 22 abr. 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. 551 p.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2007. 423 p.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro/RJ: Forense, 1994. 355 p.

COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na lei complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978. 184 p.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código de Direito Tributário Nacional**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2012. 479 p.

FERREIRA, Éder. **A Hermenêutica Jurídica na obra de Francesco Ferrara: uma (re)leitura do "traTTato dl diritto civiLe italiano"**. Jus Navigandi, Teresina, ano 9, n. 458, 8 out. 2004 . Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/5786>. Acesso em: 19 ago. 2013.

FRANÇA, R. Limongi. **Hermenêutica Jurídica**. 10. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009. 190 p.

FREITAS, Vladimir Passos de. **Código tributário nacional comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS**. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. 1087 p.

GORGES, Almir José. **Dicionário do ICMS-SC: o ICMS de A a Z**. 13. ed. Blumenau: Nova Letra, 2012. 1776 p.

GRAU, Eros Roberto. **Conceito de Tributo e Fontes do Direito Tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. 105 p.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2006. 770 p.

JUNQUEIRA, Bruno Ladeira. **ICMS e guerra fiscal: A Resolução nº 13 do Senado Federal**. São Paulo: Fiscosoft, 2012. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/a/5v2q/icms-e-guerra-fiscal-a-resolucao-n-13-do-senado-federal-bruno-ladeira-junqueira>. Acesso em: 19 de set. 2013.

KOCH, Deonísio. **Manual do ICMS – Comentários à Lei Complementar 87/96 Atualizada**. Florianópolis: OAB/SC, 2006. 336 p.

MARTINS, Ives Gandra. **Temas Atuais de Direito Tributário**. São Paulo: Elevação Jurídica, 2001. 196 p.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS Teoria e Prática**. 9. ed. São Paulo: Dialética, 2006. 415 p.

MUNHOZ, Maurício. **A lei Kandir e o Enfraquecimento dos Municípios**. Mato Grosso, 2011. 59 p.

NASCIMENTO, Sidnei Pereira do. **Guerra fiscal: uma avaliação comparativa entre alguns estados participantes**. Economia Aplicada, São Paulo, v.12, n.4, p.677-706, dez. 2008.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Direito Tributário: Estudo de Casos e Problemas**. São Paulo: Bushatsky, 1973. 450 p.

PAULA, Luiz Antônio de. **Princípios Constitucionais no Direito Tributário**. 2004.

PEREIRA FILHO, Luiz Alberto. **ICMS: questões polêmicas**. 1. Ed. Curitiba, PR: Juruá, 2006. 245 p.

PERES, Adriana Manni; MARIANO, Paulo Antonio. **Emissão e Escrituração de Documentos Fiscais**. 2. ed. São Paulo: IOB, 2007. 320 p.

PINTO, Fabiana Lopes. **Direito Tributário**. Barueri/SP: Manole, 2012. 123 p.

PONTUAL, Helena Daltro. **Lei Kandir**. Disponível em: <http://www12.senado.gov.br/noticias/entenda-o-assunto/lei-kandir>. Acesso em:

22/10/2013.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. 1164 p.

STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica jurídica em Crise: Uma Exploração Hermenêutica da Construção do Direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999. 264 p.

VILAS-BOAS, Renata Malta. **Hermenêutica Jurídica: Uma Questão Intrigante**. Brasília: Consilium - Revista Eletrônica de Direito nº 4, 2010. Disponível em: <http://www.faimi.edu.br/v8/RevistaJuridica/edicao9/5hermeneutica2.pdf>. Acesso em: 19 de set. 2013.

ANEXOS

ANEXO A – CONSULTA Nº 04/2001

RESOLUÇÃO NORMATIVA Nº 20: ICMS. CESTA BÁSICA. INTERPRETA-SE NOS SEUS ESTRITOS TERMOS A LEGISLAÇÃO EXCEPCIONAL, NÃO PODENDO SER AMPLIADA PARA ACOMODAR ARTIGOS MAIS SOFISTICADOS. CRITÉRIO DA FINALIDADE PELO QUAL O DISPOSITIVO LEGAL VISA BARATEAR OS ITENS ORDINARIAMENTE CONSUMIDOS PELA POPULAÇÃO DE BAIXA RENDA.
CONSULTA Nº: 04/2001
PROCESSO Nº: GR02 55762/99-5

01 - DA CONSULTA

A consulente em epígrafe informa que "tem por objeto o comércio varejista, desenvolvido por sua rede de supermercados e hipermercados".

A presente consulta versa sobre a tributação de produtos da cesta básica, face o disposto nos incisos I e II do art. 11 do Anexo 2 do RICMS-SC/97. Argumenta a consulente (sic):

Todavia, a Consulente, ao analisar minuciosamente o teor do citado texto, entendeu não estar o mesmo suficientemente claro, ainda que a norma regulamentar não seja restritiva, na medida em que, dentre os produtos acima listados, não houve discriminação de quais tipos fariam jus ao benefício anteriormente aludido.

E, justamente, por não ser restritiva a determinadas espécies dos produtos elencados, é que a norma comporta interpretações diversas, por parte dos contribuintes do ICMS, ensejando dúvidas quanto ao enquadramento de certos produtos no rol dos que integram a cesta básica alimentícia, razão pela qual, a Consulente, submete a questão em tela ao crivo deste prestimoso órgão Consultivo. Segue-se extensa relação de produtos, fls. 8 a 46 - Documento 2, sobre os quais entende a consulente "passíveis de contemplação pela Cesta Básica do Trabalhador, ou ainda, em juízo distinto, a quais alíquotas se subordinam, respectivamente" (?).

A informação fiscal de fls. 48 conclui da seguinte forma:

Analisando as dúvidas suscitadas pela consulente, informamos que as mesmas estão perfeitamente dirimidas pela Resolução Normativa 002/95. Portanto, a presente consulta de acordo com a Portaria 213/95, deve ser respondida pelo Gerente Regional, nos termos da Resolução Normativa 002/95.

O Gerente Regional da 1ª Gereg, com sede em Florianópolis, entretanto, decidiu encaminhar a consulta a esta Comissão, sob o argumento de que "a consulta versa sobre mercadorias não mencionadas na Resolução Normativa 002/95".

02 - LEGISLAÇÃO APLICÁVEL

Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 111;

Lei nº 10.297, de 26 de dezembro de 1996, art. 19, III, "d" e "e";

Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 1.790, de 29 de abril de 1997, Anexo 2, art. 11.

03 - FUNDAMENTAÇÃO E RESPOSTA

A ementa da mencionada Resolução Normativa nº 2/95 é do seguinte teor:

ICMS. CESTA BÁSICA. OS PRODUTOS SUJEITOS À REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO SÃO SOMENTE OS EXPRESSAMENTE PREVISTOS NA LEGISLAÇÃO. NÃO CABE INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA PARA INCLUIR PRODUTOS SEMELHANTES. SAL TEMPERADO OU TEMPEROS A BASE DE SAL NÃO PODEM SER EQUIPARADOS A SAL DE COZINHA PARA FINS DE FRUIÇÃO DO BENEFÍCIO.

Com o intuito de resumir o entendimento desta Comissão sobre a matéria em foco, trazemos à colação outras respostas a consultas sobre o mesmo tema. Assim, temos a resposta à Consulta nº 85/96:

ICMS. CESTA BÁSICA. PÃO DE QUEIJO. OS PRODUTOS SUJEITOS À REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO SÃO SOMENTE AQUELES EXPRESSAMENTE PREVISTOS NO RICMS/SC-89 (ANEXO IV, ARTIGO 6º, INCISO XVII). NÃO CABE INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA DO BENEFÍCIO PARA INCLUIR PRODUTOS DIVERSOS, POR ANALOGIA.

tanto o substrato básico da massa do "pão" e da do "pão de queijo", quanto a forma de fabricá-los são distintos e, como não há qualquer similitude entre ambos os produtos, não é possível considerar o "pão de queijo" como espécie do gênero "pão", equiparando produtos que não guardam semelhança entre si (com exceção do nome que os identifica) para fins de fruição do benefício da redução da base de cálculo.

Aliás, neste particular, segundo as Normas Explicativas do Sistema Harmonizado da NBM, o "pão de queijo" não é considerado um produto de padaria mas de pastelaria, justamente porque em sua composição, entram substâncias muito variadas como féculas, manteiga ou outras gorduras, leite, ovos, queijo etc.

A par disso, é importante que se ressalte que a legislação tributária não é fruto de mero ca-pricho do legislador: colima alcançar objetivos.

Esse, ao instituir tal redução, teve a intenção precípua de favorecer os produtos básicos da alimentação humana, pretendendo minorar seus preços e torná-los mais acessíveis à população, em especial à de baixa renda.

Consulta nº 6/97:

ICMS. CESTA BÁSICA. OS PRODUTOS BENEFICIADOS COM BASE DE CÁLCULO REDUZIDA SÃO EXCLUSIVAMENTE OS ELENCADOS NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. NÃO CABE INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA INCLUINDO OUTROS PRODUTOS. INTELIGÊNCIA DO ART. 111 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

.....
O tratamento tributário diferenciado justifica-se, teleologicamente, para baratear os bens de consumo popular, pela via da desoneração tributária. Sob esse prisma, é descabido incluir, no indigitado tratamento, defumados de carne suína e outros produtos que raramente freqüentam a mesa do trabalhador. O benefício não visa o contribuinte, mas determinada categoria de consumidores. Se o preço a varejo dos produtos da cesta básica não for reduzido na mesma proporção que a base imponível do imposto, a finalidade do tratamento tributário não estará sendo atingida.

Consulta nº 16/98:

.....
CESTA BÁSICA. ICMS. OS PRODUTOS BENEFICIADOS COM BASE DE CÁLCULO REDUZIDA SÃO EXCLUSIVAMENTE OS ELENCADOS NA LEGISLAÇÃO. NÃO CABE INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA PARA INCLUIR OUTROS PRODUTOS.

.....
 O benefício dado aos produtos da cesta básica, como o nome indica, tem por escopo baratear produtos de primeira necessidade, em favor da população de menor poder aquisitivo. O tratamento tributário é dirigido, não ao contribuinte, mas ao consumidor.

No caso do pão, estão excluídos o pão doce, confeitado, com passas ou de qualquer outro tipo. Pão, no sentido estrito do termo, é "alimento feito de massa de farinha de trigo ou outros cereais, com água e fermento, de forma arredondada ou alongada, e que é assado no forno" (Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa). Qualquer outro produto, que inclua outros ingredientes, não está abrangido pelo benefício.

Consulta nº 43/98:

ICMS. AÇÚCAR LÍQUIDO PARCIALMENTE INVERTIDO. OS PRODUTOS CONTEMPLADOS COM BASE DE CÁLCULO REDUZIDA SÃO ESTRITAMENTE OS ELENCADOS NA LEGISLAÇÃO. DESCABIDA, NO CASO, INTERPRETAÇÃO EX-TENSIVA, PARA INCLUIR NOVOS PRODUTOS.

Consulta nº 49/98:

CESTA BÁSICA DA CONSTRUÇÃO CIVIL. TIJOLOS REFRAATÓRIOS NÃO ESTÃO ABRANGIDOS NA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PREVISTA NO RICMS-SC/97, ANEXO 2, ART. 7º, IV.

.....
 O benefício de recolher o imposto sobre base de cálculo reduzida visa precipuamente baratear o material de construção, sobretudo para as camadas populares, facilitando a aquisição da casa própria. Analogamente o benefício previsto no art. 11 do mesmo anexo busca a redução de preços, para o consumidor, dos gêneros alimentares mais essenciais.

A norma comentada estabelece uma exceção à regra geral que é a de tributar integralmente. Como norma de caráter excepcional deve ser interpretada restritivamente, não sendo permitida qualquer ampliação do seu sentido para albergar outros produtos tais como "tijolos refratários".

A questão levantada pela consulente não pode ser respondida caso a caso, posto que as diferentes hipóteses multiplicam-se de modo a impossibilitar a sua exaustão. Assim sendo, forçoso é procurar critérios que, aplicados a qualquer caso, nos permitam identificar a mercadoria como integrante da cesta básica ou não. A análise das respostas a consultas anteriores sobre a mesma matéria, permite identificar dois critérios que tem orientado as respostas desta Comissão, a saber: a interpretação da norma excepcional em relação à norma geral e a finalidade almejada pelo benefício estudado.

A - Critério da excepcionalidade:

O financiamento do Estado é dever de todos, na medida da capacidade contributiva de cada um. Leciona Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, 1999) que "todos devem contribuir para os serviços públicos, segundo sua capacidade econômica, nos casos estabelecidos em lei". Por isso, toda regra que exclui, no todo ou em parte, a exigência tributária deve ser tida como "regra de direito excepcional, porque subtrai bens ou pessoas ao princípio da generalidade da tributação (Souto Maior Borges, Isonções Tributárias, 1980).

Ora, a regra de direito excepcional deve, por afastar-se da regra geral, ser interpretada nos seus estritos termos, vedada a interpretação extensiva. Ensina Carlos Maximiliano (Hermenêutica e Aplicação do Direito, 1998) que:

Em regra geral, as normas jurídicas aplicam-se aos casos que, embora não designados pela expressão literal do texto, se acham no mesmo virtualmente

compreendidos, por se enquadrarem no espírito das disposições: baseia-se neste postulado a exegese extensiva. Quando se dá o contrário, isto é, quando a letra de um artigo de repositório parece adaptar-se a uma hipótese determinada, porém se verificar estar esta em desacordo com o espírito do referido preceito legal, não se coadunar com o fim, nem com os motivos do mesmo, presume-se tratar-se de um fato da esfera do Direito Excepcional, interpretável de modo estrito.

Estriba-se a regra numa razão geral, a exceção, numa particular; aquela baseia-se mais na justiça, esta na utilidade social, local ou particular. As duas proposições devem abranger coisas da mesma natureza; a que mais abarca, há de constituir a regra; a outra, a exceção.

Tanto a regra que institui o tributo quanto aquela que o excepciona referem-se a idêntica "ordem de relação": o nascimento (ou não) de uma relação jurídica entre o Estado, no pólo ativo, e o contribuinte, no pólo passivo, sempre que ocorra no mundo fenomênico o fato descrito em lei como hipótese de incidência tributária. Sendo que a norma exonerativa impede a incidência da norma tributária. Continua o autor citado:

Os privilégios financeiros do fisco não se estendem a pessoas, nem a casos não contempla-dos no texto; porém não se interpretam de modo que resultem diminuídas as garantias do erário. Constituíram estas o fim, a razão do dispositivo excepcional.

As mercadorias integrantes da cesta básica sujeitam-se ao imposto sob base de cálculo reduzida. O imposto onera apenas parcialmente tais bens. Portanto, trata-se de regra de direito excepcional que deve ser interpretada literalmente, sem ampliar o seu sentido para abranger outros bens no referido benefício.

B - Critério da finalidade:

A norma jurídica visa a um fim; dirige-se a obter um determinado resultado. É tarefa do aplicador do direito pesquisar qual seria essa finalidade. O art. 5º da Lei de Introdução ao Código Civil determina que a aplicação da lei "atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum". Nesse passo, nos socorremos ainda da autoridade de Carlos Maximiliano (op. cit.):

Considera-se o direito como uma ciência primariamente normativa ou finalística; por isso mesmo a sua interpretação há de ser, na essência, teleológica. O hermeneuta sempre terá em vista o fim da lei, o resultado que a mesma precisa atingir em sua atuação prática. A norma enfeixa um conjunto de providências protetoras, julgadas necessárias para satisfazer a certas exigências econômicas e sociais; será interpretada de modo que melhor correspon-da àquela finalidade e assegure plenamente a tutela de interesses para a qual foi regida.

Ora, qual seria a finalidade perseguida pelo legislador ao instituir a cesta básica? Certamente, tal finalidade nada tem a ver com o contribuinte de direito. Dada a natureza indireta do imposto (ICMS), o ônus tributário repercute sobre o consumidor (contribuinte de fato) que é o verdadeiro destinatário da norma exonerativa. O legislador pretendeu favorecer o consumidor, principalmente o de baixa renda, reduzindo, via exoneração tributária, o preço dos gêneros de primeira necessidade. É essa a finalidade social almejada pela norma e esse o resultado pretendido pelo legislador.

Uma vez definidos os critérios pelos quais cada mercadoria pode enquadrar-se ou não no tratamento excepcional previsto para a cesta básica, podemos examinar alguns casos concretos. De modo geral, os itens constantes do rol de mercadorias integrantes da cesta básica devem ser entendidos na sua forma mais corriqueira, como normalmente consumidos pela população de baixa renda, excluídos os produtos mais sofisticados.

A título de exemplo, sem pretender esgotar a matéria, podemos definir, como integrando a cesta básica:

1. Arroz: em grão, simplesmente polido e ensacado. Não contempla o arroz pré cozido, desidratado, temperado, com ervas finas, especiarias e coisas semelhantes;
2. Carnes: simplesmente frescas, resfriadas ou congeladas, sem adição de temperos, essências, conservantes ou quaisquer outras substâncias. Também não estão incluídos os empanados e as carnes exóticas (avestruz, javali etc.);
3. Farinhas: produto da moagem de cereais, na sua apresentação convencional, sem adição de temperos e outras substâncias;
4. Feijão: em grão, sem adição de tempero ou outra substância;
5. Pão: feito de massa de farinha de cereais, água e fermento, assada ao forno. Excluído o produto com leite, ovos, queijo, presunto, essências, açúcar, especiarias, ervas, frutas cristalizadas, frutas secas etc.

Isto posto, responda-se à consulente:

- a) as mercadorias enquadradas na cesta básica, sujeitas à tributação sobre base de cálculo reduzida, são exclusivamente as enumeradas no art. 11 do Anexo 2 do Regulamento do ICMS;
- b) as mercadorias devem ser entendidas na sua forma mais simples, como normalmente consumidas pela população de baixa renda, excluídas as mercadorias mais elaboradas.

À superior consideração da Comissão.

Getri, em Florianópolis, 4 de janeiro de 2001.

Velocino Pacheco Filho

FTE - matr. 184244-7

De acordo. Responda-se à consulta nos termos do parecer acima, aprovado pela Copat na Sessão do dia 9/02/01.

Laudenir Fernando Petroncini
Secretário Executivo

João Paulo Mosena
Presidente da Copat

ANEXO B – CONSULTA Nº 68/2002

EMENTA: ICMS. CESTA BÁSICA. NÃO ESTÁ ABRANGIDO PELO BENEFÍCIO DE REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO O MACARRÃO INSTANTÂNEO, ACOMPANHADO DE TEMPERO SEPARADO NA MESMA EMBALAGEM. MATÉRIA JÁ TRATADA NA RESOLUÇÃO NORMATIVA Nº 29/01, DEVENDO SER RESPONDIDA NOS SEUS TERMOS PELO GERENTE REGIONAL, CONFORME § 1º DO ART. 4ª DA PORTARIA SEF Nº 226/01.

CONSULTA Nº: 68/2002

PROCESSO Nº: GR01 2399/02-4

01 - DA CONSULTA

Cuida-se de consulta formulada pelo contribuinte em epígrafe sobre a tributação de macarrão instantâneo, acompanhado de tempero separado na mesma embalagem. Por não integrar o tempero diretamente a composição do produto, entende o consulente ter direito à redução da base de cálculo de 41, 667%, prevista no RICMS-SC, Anexo 2, art. 11, I, f (espaguete, macarrão e aletria).

02 - LEGISLAÇÃO APLICÁVEL

RICMS-SC, aprovado pelo Decreto nº 2.870/01, Anexo 2, art. 11, I, f.

03 - FUNDAMENTAÇÃO E RESPOSTA

A matéria de que trata a consulta já foi analisada por esta Comissão que publicou a seguinte resolução normativa:

Resolução Normativa nº 29/01:

ICMS. CESTA BÁSICA. INTERPRETA-SE NOS SEUS ESTRITOS TERMOS A LEGISLAÇÃO EXCEPCIONAL, NÃO PODENDO SER AMPLIADA PARA ACOMODAR ARTIGOS MAIS SOFISTICADOS. CRITÉRIO DA FINALIDADE PELO QUAL O DISPOSITIVO LEGAL VISA BARATEAR OS ITENS ORDINARIAMENTE CONSUMIDOS PELA POPULAÇÃO DE BAIXA RENDA.

Esclarece o parecer que:

“As mercadorias integrantes da cesta básica sujeitam-se ao imposto sob base de cálculo reduzida. O imposto onera apenas parcialmente tais bens. Portanto, trata-se de regra de direito excepcional que deve ser interpretada literalmente, sem ampliar o seu sentido para abranger outros bens no referido benefício.”

Conforme dispõe o art. 4º da Portaria SEF nº 226/01, a matéria publicada como resolução normativa, por ser considerada relevante e de interesse geral, se aplicará a todos os contribuintes. O § 1º do mesmo artigo determina que a consulta sobre matéria já tratada em resolução normativa “será respondida em seus termos pelo Gerente Regional da Fazenda Estadual”.

No caso em tela, o tempero, embora não compondo o produto, é vendido juntamente com este, destinando-se à finalidade precípua de temperar o macarrão instantâneo e a nenhuma outra finalidade. Macarrão e tempero constituem uma só unidade para fins de comercialização, integrados na mesma embalagem. Nem o macarrão é comercializado sem o tempero, nem o tempero sem o macarrão. Não há como dissociá-los para fins de tratamento tributário.

Isto posto, responde-se ao consulente que o macarrão instantâneo, acompanhado de tempero separado na mesma embalagem não goza do benefício de redução de base de cálculo dado aos produtos integrantes da cesta básica.

À superior consideração da Comissão.

Getri, em Florianópolis, 9 de setembro de 2002.

Velocino Pacheco Filho

FTE - matr. 184244-7

De acordo. Responda-se à consulta nos termos do parecer acima, aprovado pela Copat na Sessão do dia 18 de dezembro de 2002.

Laudenir Fernando Petroncini
Secretário Executivo

João Paulo Mosená
Presidente da Copat

ANEXO C – CONSULTA Nº 21/2007

CONSULTA Nº: 21/07

EMENTA: ICMS. CESTA BÁSICA. CARNE DE PATO E MARRECO RECHEADOS NÃO SE CLASSIFICAM COMO MERCADORIAS DE CONSUMO POPULAR. NÃO SE LHEA APLICA A REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PREVISTA NOS ARTIGOS 11, I, “A”, E 12-A, DO ANEXO 2 DO RICMS/SC. OS PRODUTOS BENEFICIADOS COM BASE DE CÁLCULO REDUZIDA SÃO EXCLUSIVAMENTE OS ELENCADOS NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. NÃO CABE INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA PARA INCLUIR OUTROS PRODUTOS QUE NÃO ESTEJAM ALI RELACIONADOS EXPRESSAMENTE.

Este texto não substitui o publicado no D.O.E. de 24/04/07

CONSULTA Nº: 21/07

PROCESSO Nº: GR03 17372/070

1 – DA CONSULTA

A consulente desenvolve as atividades de abate de aves, fabricação de produtos de carne e preparações de subprodutos do abate, tais como os patos e marrecos, que são vendidos frescos, resfriados, congelados, temperados ou recheados.

Sua dúvida é se patos e marrecos “recheados” são mercadorias de consumo popular, às quais se aplica a alíquota de 12%, conforme prevê o art. 26, III, “d”, do RICMS/SC, bem como se fazem jus ao benefício da redução da base de cálculo, do art. 11, inciso I, alínea “a”, do Anexo 2 do Regulamento do imposto. Se a resposta for afirmativa, quer saber se é aplicável a estes produtos o disposto no art. 12-A, do Anexo 2 do RICMS/SC.

Informa a consulente que o recheio das aves compreende o seguinte: moelas, fígado, coração, gordura e tempero, constituído por sal, aroma de cebola, aroma de alho, aroma de bacon, salsa, farinha de trigo, farinha de rosca, emulsificante, estabilizante e ácido cítrico.

Na sua informação, o Auditor Fiscal transcreve a legislação tributária pertinente e aponta o art. 111 do Código Tributário Nacional, em que se encontra a chave para a interpretação em casos semelhantes.

É o relatório, passo à análise.

2 - LEGISLAÇÃO APLICÁVEL

Lei nº 5.172 – Código Tributário Nacional, de 25 de outubro de 1966, art. 111;

RICMS/SC, aprovado pelo Decreto nº 2.870, de 27 de agosto de 2.001: art. 26, III, “d”; Anexo 1, item 1; Anexo 2, arts. 11, I, “a” e 12-A.

3 - FUNDAMENTAÇÃO E RESPOSTA

Os dispositivos que a consulente submete à interpretação desta Comissão são os arts. 11, I, “a”, e 12-A, ambos do Anexo 2 do RICMS/SC, “in verbis”:

“Art. 11. Nas operações internas com produtos da cesta básica a base de cálculo do imposto será reduzida (Convênio ICMS 128/94):

I - em 41,667% (quarenta e um inteiros e seiscentos e sessenta e sete milésimos por cento) na saída das seguintes mercadorias:

a) carnes e miudezas comestíveis frescas, resfriadas, congeladas ou temperadas de aves das espécies domésticas;”

“Art. 12-A. Fica reduzida em 41,66% (quarenta e um inteiros e sessenta e seis centésimos por cento) a base de cálculo nas saídas tributadas em 12% (doze por cento) de carne e demais produtos comestíveis frescos, resfriados, congelados, salgados, secos ou temperados, resultantes do abate de aves, de leporídeos e de gado bovino, bufalino, caprino, ovino e suíno, com destino a outro Estado ou ao Distrito Federal. (Convênio ICMS 89/05)”.

O primeiro artigo prevê a redução da base de cálculo, nas operações internas, para as carnes e miúdos comestíveis de aves domésticas, nas condições ali indicadas: frescas, resfriadas, congeladas ou temperadas. O art. 12-A, acima transcrito, prevê idêntico tratamento nas saídas interestaduais de carnes de aves nas mesmas apresentações, acrescido ainda das salgadas e secas.

Para casos como este, a interpretação deve ser estrita, conforme determina o art. 111, II, do Código Tributário Nacional: “interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção”, pois se trata de dispositivo que concede redução da base de cálculo, exoneração tributária correspondente à isenção parcial.

Esta Comissão, analisando matéria semelhante, expediu a Resolução Normativa nº 20 (Consulta nº 4/01):

“ICMS. CESTA BÁSICA. INTERPRETA-SE NOS SEUS ESTRITOS TERMOS A LEGISLAÇÃO EXCEPCIONAL, NÃO PODENDO SER AMPLIADA PARA ACOMODAR ARTIGOS MAIS SOFISTICADOS. CRITÉRIO DA FINALIDADE PELO QUAL O DISPOSITIVO LEGAL VISA BARATEAR OS ITENS ORDINARIAMENTE CONSUMIDOS PELA POPULAÇÃO DE BAIXA RENDA”.

A “ratio juris” para a instituição da cesta básica, com tributação reduzida, liga-se à essencialidade do produto. Assim, os produtos de consumo popular, menos elaborados ou de menor valor agregado, são contemplados com tributação reduzida, visando favorecer ao consumidor de baixa renda.

Para o caso concreto sob exame – pato e marreco “recheados”, constata-se facilmente que o adjetivo “recheado” não consta dos dispositivos questionados. Aliás, pela composição do produto já é possível concluir que não se trata de mercadoria de consumo popular, pois apresenta outros elementos, além da carne, tais como aromas, farinha de trigo, farinha de rosca, emulsificante, estabilizante e ácido cítrico.

Mais recentemente, a COPAT assim se manifestou sobre o assunto:

Consulta nº 70/06:

“ICMS. CESTA BÁSICA. OS PRODUTOS BENEFICIADOS COM BASE DE CÁLCULO REDUZIDA SÃO EXCLUSIVAMENTE OS ELENCADOS NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. NÃO CABE INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA PARA INCLUIR OUTROS PRODUTOS NÃO RELACIONADOS EXPRESSAMENTE. INTELIGÊNCIA DO ART. 111 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL”.

Feitas essas considerações, responde-se à consulente que, por não estarem expressamente previstas nos artigos 11, I, “a”, e 12-A, do Anexo 2 do RICMS/SC, as carnes de pato e marreco recheados não gozam do benefício de redução da base de cálculo, tanto nas operações internas quanto nas interestaduais.

Este é o parecer que submeto à elevada apreciação desta Comissão.

Gerência de Tributação, Florianópolis, 05 de março de 2007.

Fernando Campos Lobo

AFRE III – matrícula 184.725-2

De acordo. Responda-se à consulta nos termos do parecer acima, aprovado pela COPAT na sessão do dia 22 de março de 2007.

Alda Rosa da Rocha
Secretária Executiva

Almir José Gorges
Presidente da COPAT