

RODOLFO REBOUÇAS  
PAULO HONÓRIO DE CASTRO JÚNIOR • NEREIDA HORTA •  
THALES FALEK • GABRIEL HERCOS

# CONTROVÉRSIAS TRIBUTÁRIAS ATUAIS NO AGRONEGÓCIO

— VOLUME II —



DIALÉTICA



## açúcar VHP – REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS.

Mário Luiz Oliveira da Costa<sup>1</sup>  
Luís Henrique da Costa Pires<sup>2</sup>

### I. INTRODUÇÃO.

Desde a instituição das antigas pautas fiscais (em que o então ICM sobre a aquisição da cana-de-açúcar era diferido e posteriormente calculado sobre valores fixos, a partir de pautas divulgadas pelo extinto IAA – Instituto do Açúcar e do Alcool), passando pelo problema relativo à manutenção ou não dos créditos no caso de exportação (no período anterior ao da Lei Kandir) e a temas relativos à substituição tributária (também comum a outros segmentos econômicos), o setor sucroenergético sempre se viu às voltas com o contencioso fiscal em matéria de ICMS, em especial no Estado de São Paulo<sup>3</sup>.

1 Advogado militante na área de Direito Tributário, com cursos de especialização em Direito Tributário (CEU) e Direito Empresarial (PUC/SP). Mestre em Direito Econômico pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo – USP. Diretor e conselheiro da Associação dos Advogados de São Paulo (AASP). Membro do Instituto dos Advogados de São Paulo (IASP) e do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT).

2 Advogado militante na área de Direito Tributário, com curso de especialização em Direito Tributário (IBET). Mestre em Direito de Estado pela Universidade de São Paulo – USP.

3 Em que se concentra o maior número de usinas produtoras de açúcar do país. Eram, na safra 2016/2017, 172 unidades (42% do total nacional), responsáveis por 55% da área de cana-de-açúcar plantada no país e 56% da cana moída (dados obtidos em <https://www.investe.sp.gov.br/setores-de-negocios/agronegocios/cana-de-acucar>).

No que respeita à redução da base de cálculo autorizada pelo Convênio ICMS n. 128/94, não obstante introduzida no território paulista, há controvérsia acerca de sua aplicabilidade ao açúcar do tipo VHP.

O referido Convênio permitiu aos Estados a implementação de uma carga tributária mínima de 7% nas saídas internas de mercadorias que compõem a cesta básica, como é o caso do açúcar. No âmbito interno, a pretexto de regulamentar o incentivo, o Poder Executivo paulista restringiu sua aplicação ao “açúcar cristal ou refinado classificado nos códigos 1701.11.00 e 1701.99.00 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias – Sistema Harmonizado – NBM/SH”, conforme redação do artigo 3º, inciso V, do Anexo II do Regulamento do ICMS.

A partir desse contexto normativo, parte da fiscalização passou a sustentar a não inclusão do açúcar VHP dentre aqueles fixados na norma regulamentar, ao fundamento de que não integraria a cesta básica por, supostamente, não ser apto ao consumo humano, bem como porque não se enquadraria no conceito de açúcar “cristal” ou “refinado”. Assim, contudo, não nos parece.

### 2. DEFINIÇÃO E CARACTERÍSTICAS DO AÇÚCAR DO TIPO VHP NO ÂMBITO DA LEGISLAÇÃO.

VHP significa *Very High Polarization* (em literal tradução, “Polarização Muito Alta”). A polarização está ligada à pureza do produto. Sendo mais elevado o grau de polarização, mais puro será o açúcar e maior será sua capacidade de adoçar.

Muito embora parte significativa da produção nacional de VHP seja adquirida por indústrias, inclusive estrangeiras, para fins de utilização como matéria-prima na produção de outros tipos de açúcares, nada obsta seja ele diretamente consumido pela população.



Alguns produtores, inclusive, direcionam parte de sua produção para vendas no varejo, ao consumidor final, sendo possível encontrar o produto em diversos pontos de comércio.

Nesse sentido, vale observar que a definição e a parametrização dos tipos de açúcares estão sujeitas a normatização rígida, como sucede com inúmeros outros gêneros alimentícios. Ao menos desde a edição da Resolução n. 2.190, de 30/01/1986, do extinto Instituto do Açúcar e do Alcool – IAA, os açúcares têm sido classificados de acordo com as suas características. Atualmente, vigora a Instrução Normativa n. 47, de 30/08/2018, editada pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, que estabeleceu o “Regulamento Técnico do Açúcar”.

O texto normativo em questão dividiu os açúcares em dois grupos, conforme artigo 6º: Grupo I, “destinado à alimentação humana através da venda direta ao consumidor” e Grupo II, formado pelo “açúcar destinado a indústrias alimentícias e outras finalidades de uso”. Nos termos do artigo 7º, o Grupo I está subdividido em “cristal branco” e “cristal bruto”, classificando-se o VHP, cuja polarização mínima é de 99,0º, neste último. O Grupo II está dividido nos subgrupos “branco”, “bruto” e “líquido”. O VHP encontra-se igualmente no subgrupo “cristal bruto”, de acordo com o artigo 8º.

Veja-se que a norma que regulamenta os tipos de açúcares conforme suas características e finalidades inclui o VHP dentre aqueles que podem ser tanto destinados ao consumo humano quanto utilizados como matéria-prima para a fabricação de outros tipos de açúcares.

A própria Secretaria de Agricultura e Abastecimento do Estado de São Paulo, por meio do ITAL – Instituto de Tecnologia e Alimentos, ao analisar amostra do VHP a pedido da entidade que congrega o setor canavieiro paulista (UNICA – União da Agroindústria Canavieira do Estado de São Paulo)<sup>4</sup>, reconheceu (item 4) que o produto estava de acordo com o Grupo I (açúcar destinado à alimentação humana) defi-

4 Relatório de Ensaio nº: RE-CQ 02.530/18, de 19/06/2018.

nido no regulamento então vigente (Regulamento n. 42/2017, que veio a ser revogado pelo atual Regulamento – n. 47/2018).

Nem poderia ser diferente, na medida em que o açúcar VHP difere muito pouco do açúcar tradicional e comumente conhecido como *cristal* (sem adjetivação), cuja aptidão para consumo humano não se coloca em dúvida. “As etapas para a produção do açúcar VHP e V-VHP<sup>5</sup> são basicamente as mesmas descritas no processo de produção de açúcar cristal branco (...) *as únicas diferenças* são que no processo de produção do açúcar VHP não se faz a adição de dióxido de enxofre, ou seja, a etapa da *sulfitação* não é realizada (...)”<sup>6</sup>. A sulfitação, que não é feita no processo de produção do VHP, tem como finalidade primordial clarear o produto, tornando-o mais atrativo ao mercado consumidor final.

Em suma, não remanesce dúvida de que o açúcar do tipo VHP, conforme definição legal, é do tipo cristal. Ademais, adotadas as *Boas Práticas de Fabricação (BPF)* aplicáveis não apenas ao preparo de açúcares, mas aos gêneros alimentícios em geral, conforme regulamentação esparsa (dentre outras, referem-se a RDC n. 218/2005 e a RDC n. 275/2002, ambas da ANVISA), pode ele ser diretamente consumido pela população. Trata-se, de qualquer modo, como se verá adiante, de produto integrante da cesta básica independentemente de, em eventual situação específica, mostrar-se ou não apto ao consumo humano em razão de condições de transporte ou armazenagem que, eventualmente, possam inviabilizar seu pronto consumo, naquele exato momento.

5 Outro tipo de açúcar – *Very Very High Polarization* (“Polarização Muito Muito Alta”), ao qual se aplica o mesmo entendimento ora exposto em relação ao VHP. A polarização mínima do açúcar V-VHP precisa ser de 99,49º.

6 JAMBASSI, Jéssica Rodrigues. Dissertação de Mestrado ESALQ/USP, 2017, p. 25 (disponível em [https://teses.usp.br/teses/disponiveis/11/11138/tde-16082017-152118/publico/Jessica\\_Rodrigues\\_Jambassi\\_versao\\_revisada.pdf](https://teses.usp.br/teses/disponiveis/11/11138/tde-16082017-152118/publico/Jessica_Rodrigues_Jambassi_versao_revisada.pdf) (grifo não original))



### 3. O CONVÊNIO ICMS N. 128/94.

A possibilidade de redução da carga tributária do açúcar tem sua matriz legal no Convênio ICMS n. 128/94, cuja Cláusula primeira autorizou os Estados signatários, dentre os quais São Paulo, “*estabelecer carga tributária mínima de 7% (sete por cento) do ICMS nas saídas internas de mercadorias que compõem a cesta básica*”.

O açúcar compõe a cesta básica por força de lei (como também se verifica com os demais produtos que a integram). Trata-se do Decreto-lei n. 399, de 30/04/1938 que, a despeito de editado há mais de 80 anos, continua plenamente vigente, não tendo sido revogado de modo expresse ou mesmo tácito. Não há qualquer distinção ou discriminação entre os tipos, subtipos, espécies ou subespécies de cada produto listado no Decreto-lei n. 399 que pudesse legitimar a consideração de apenas parte de qualquer deles como integrante da cesta básica. Todos os tipos de açúcar compõem a cesta básica, assim como todos os tipos de carne, leite, feijão, batata, café, banana etc. Compõem a cesta básica, por opção do legislador, os gêneros de produtos listados, não parte de suas diversas e múltiplas espécies e subespécies.

Digno de nota que a lista de produtos componentes da cesta básica contém itens que não são diretamente consumidos pela população (banha, por exemplo) ou podem servir tanto de matéria-prima quanto para consumo imediato (farinha ou manteiga, por exemplo). Disto resulta irrelevante (a par de inexistente) a suposta inaptidão do açúcar VHP para consumo humano. Vale dizer, ainda que o açúcar VHP servisse apenas como matéria-prima para fabricação de outros tipos de açúcares (o que não é fato), tal em nada prejudicaria sua característica de produto integrante da cesta básica.

Pois bem, a despeito de o Convênio não ter limitado o tipo de açúcar passível de redução da carga tributária, o artigo 3º, V, do Anexo II do Regulamento do ICMS/SP, que elenca as reduções de base de cálculo, restringiu o benefício ao “*açúcar cristal ou refinado classificado*

*nos códigos 1701.11.00 e 1701.99.00 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias – Sistema Harmonizado – NBM/SH*”.

A restrição perpetrada pelo Executivo paulista é nítida. Dentre os vários tipos de açúcares existentes, limitou a aplicação do Convênio a apenas dois deles, contrariamente ao que sucedeu em outros Estados que, corretamente, reproduziram em suas legislações a redução tal como veiculada pelo Convênio ICMS n. 128/94.<sup>7</sup> De fato, não se tem notícia de que qualquer outra unidade da federação, dentre aquelas que optaram pela aplicação da redução autorizada pelo Convênio ICMS n. 128/94, tenha pretendido fazê-lo apenas em parte, para alguns – e não todos – tipos de açúcar.

De qualquer modo, a par de o açúcar do tipo VHP enquadrar-se até mesmo na discriminação havida (caracterizando-se como um dos tipos de açúcar referidos no artigo 3º, V, do Anexo II do RICMS/SP, como se verá no item seguinte), ainda que assim não fosse, fato é que o incentivo, uma vez internalizado, deve ser necessariamente aplicado a todo e qualquer tipo de açúcar, sendo ilegal a restrição imposta na legislação paulista.

Em se tratando da concessão de incentivos fiscais no âmbito do ICMS, o artigo 155, §2º, XII, “g”, do texto constitucional impõe que Lei Complementar defina o modo como os Estados, mediante deliberação, poderão instituí-los. Desde 1975, o tema é regulado pela Lei Complementar n. 24, a partir do que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF), ao longo do tempo, vem reiteradamente afirmando que “*o pacto federativo reclama, para a preservação do equilíbrio horizontal na tributação, a prévia deliberação dos Estados-membros para a concessão de benefícios fiscais relativamente ao ICMS, na forma prevista no artigo 155, §2º, XII, g, da Constituição e como disciplinado pela Lei Complementar 24/75, recepcionada pela atual ordem constitucional*”.<sup>8</sup>

7 A exemplo: Minas Gerais (Parte 6, item 27 do Anexo IV do RICMS); Paraná (art. 9º, posição 1 do Anexo VI do RICMS); e Goiás (art. 8º, XXXIII do Anexo IX do RICMS).

8 ADI n. 3.984, Min. Luiz Fux, DJe 23/09/2019.



O propósito da exigência de deliberação conjunta dos Estados é evitar o que se costuma denominar de “Guerra Fiscal”, tema ainda caro ao pacto federativo e que apenas recentemente, a partir da publicação da Lei Complementar n. 160/17, sinaliza com uma possível resolução dos litígios. Nesse sentido, *“esses convênios – enquanto instrumento de exteriorização formal do prévio consenso constitucional entre as Unidades Federadas investidas de competência tributária em matéria de ICMS – destinam-se a compor os conflitos de interesses que necessariamente resultariam, uma vez que ausente essa deliberação intergovernamental, da concessão, pelos Estados-membros ou Distrito Federal, de isenções, incentivos e benefícios fiscais pertinentes ao imposto em questão”*.<sup>9</sup>

De outro lado, o STF também vem reafirmando a natureza autorizativa dos Convênios editados pelo Confaz com supedâneo na Lei Complementar n. 24/75, reconhecendo seu *“sentido jurídico meramente autorizativo: permite a concessão do benefício fiscal por parte de cada um dos Estados e do Distrito Federal, mas não o cria per se”*.<sup>10</sup> Vem, ainda, entendendo que sua internalização deve ocorrer mediante Lei e não mero Decreto<sup>11</sup> – assunto, de qualquer modo, do qual não se ocupa esse trabalho.

O que se coloca é que, ainda que autorizativo, *“uma vez ratificado o convênio, não pode o ente estatal, mediante decreto, afastar o benefício fiscal, a não ser que seja feito por intermédio de convênio específico”*.<sup>12</sup> É o que decorre do artigo 7º da Lei Complementar n. 24/75: *“os convênios ratificados obrigam todas as Unidades da Federação inclusive as que, regularmente convocadas, não se tenham feito representar na reunião”*. Tudo isso se justifica porque o Convênio leva em consideração

o interesse de todos os Estados, o que perderia sentido caso pudessem as unidades federadas, a seu talante, modificar unilateralmente o benefício ao implementá-lo.

Não por outra razão, o parágrafo 2º do artigo 2º da Lei Complementar n. 24/75 estabelece que a concessão de benefícios depende de decisão unânime dos Estados, enquanto *“a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelos menos, dos representantes presentes”*. O termo “parcial” compreende a mitigação do benefício, tal como aquela perpetrada pelo Executivo paulista. Mais ainda, o artigo 3º da mesma Lei estabelece que *“os convênios podem dispor que a aplicação de qualquer de suas cláusulas seja limitada a uma ou a algumas Unidades de Federação”*, o que reforça a impossibilidade de qualquer unidade federativa, voluntariamente, restringir a norma deliberada e votada no âmbito do Confaz. É o entendimento que, de qualquer modo, prevalece há tempos no STF, para o qual *“a revogação de isenção decorrente de convênio não pode fazer-se por meio de Decreto Estadual, mas tem de observar o disposto no §2º do artigo 2º da referida Lei Complementar”*.<sup>13</sup>

Nesse contexto, tendo o Confaz autorizado a redução da carga tributária dos produtos da cesta básica e sendo o açúcar um deles, incumbia ao Estado de São Paulo ou bem implementar a medida internamente, sem qualquer restrição, ou bem não o fazer, conforme sua livre discricção, na linha adotada pelo STF.

O que não se admite é internalizar o Convênio, mas, ao mesmo tempo, restringir sua aplicação, o que implicaria, em última análise, a concessão de um incentivo sem a concordância dos demais entes federativos, cuja autorização deu-se em sentido mais amplo, com a finalidade de abranger todos os produtos componentes da cesta básica, sem exceção.

9 ADI In. 247, Min. Celso de Mello, DJ 08/09/1995.

10 RE repercussão geral n. 635.688, Min. Gilmar Mendes, DJe 13/02/2015. No mesmo sentido, mais recentemente: ADI n. 5.929, Min. Edson Fachin, DJe 06/03/2020.

11 ADI n. 5929, Min. Edson Fachin, DJe 06/03/2020. No mesmo sentido, dentre outros: RE repercussão geral n. 635.688, Min. Gilmar Mendes, DJe 13/02/2015.

12 TJ/RJ, Apel. n. 0221490-77.2009.8.0001, Des. Helda Lima Meirelles, j. 10/12/2012.

13 RE n. 96.545-9, Min. Moreira Alves, DJ 04/03/1983. No mesmo sentido: RE n. 97.250, Min. Moreira Alves, DJ 17/12/1982.



Já foi referido que o açúcar é produto integrante da cesta básica, sem qualquer distinção quanto ao tipo ou mesmo quanto à finalidade. E também foi referenciado que o próprio “Regulamento Técnico do Açúcar” aprovado pelo MAPA (Instrução Normativa n. 47, de 30/08/2018) elenca o VHP dentre aqueles subtipos passíveis de consumo direto. Isso já é o suficiente para infirmar qualquer premissa no sentido de que o açúcar VHP não teria sido contemplado pelo incentivo veiculado originariamente pelo Convênio ICMS n. 128/94.

Portanto, em suma, não só o VHP é componente da cesta básica, como também a legislação paulista não poderia ter restringido a aplicação do incentivo. Exercida a opção pela internalização do Convênio, sua aplicação há de ser feita no exato modo em que aprovado pelos Estados no âmbito do Confaz. Interpretação em sentido contrário revela ilegalidade e, portanto, deve ser afastada.

#### 4. O ENQUADRAMENTO DO AÇÚCAR VHP NOS REQUISITOS DO RICMS/SP.

O Regulamento do ICMS/SP restringiu a aplicação da redução veiculada pelo Convênio ICMS n. 128/94, ao estabelecer no artigo 3º, inciso V do Anexo II que o incentivo se aplica ao “açúcar cristal ou refinado classificado nos códigos 1701.11.00 e 1701.99.00 na Nomenclatura Brasileira de Mercadorias – Sistema Harmonizado – NBM/SH”.

Ainda que o exame da questão se situe no contexto da legislação interna, a interpretação correta conduz, de qualquer modo, à aplicação da redução da base de cálculo ao açúcar do tipo VHP, ou seja, à sua adequação também aos requisitos ilegítimamente fixados pelo RICMS/SP. Como visto, o “Regulamento Técnico do Açúcar” elenca o VHP dentre os açúcares do *Grupo I*, que são os destinados à alimentação humana (além de constar também do *Grupo II*, cuja finalidade é servir de matéria-prima a indústrias alimentícias). Nos

subgrupos do *Grupo I*, o VHP foi classificado entre os açúcares do tipo *cristal bruto*, juntamente com o demerara e o VVHP.

O açúcar do tipo VHP, portanto, é legalmente definido como um açúcar do tipo *cristal*, o que já seria suficiente para enquadrá-lo no benefício, tendo em vista que o requisito é de natureza objetiva (ser açúcar do tipo *cristal*, além da classificação na NBM indicada no RICMS – questão que não tem causado maior controvérsia), de modo que não poderiam as autoridades fiscais ignorar tal fato e deixar de lhe atribuir a consequência (redução da base de cálculo) que dele decorre.

Nesse sentido, o artigo 110 do Código Tributário Nacional (CTN) estabelece que “a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”. Trata-se de dispositivo que proíbe ao legislador fiscal ou ao ente tributante em geral deturpar conceitos previstos na legislação não-fiscal, ou mesmo conceitos que decorrem da natureza do objeto (dispensando, assim, regulação normativa), para fins de ampliar a carga tributária.

Miguel Reale já afirmava que “alegar-se-á que a lei pode tudo, até mesmo converter o vermelho em verde, para eliminar proibições e permitir a passagem de benesses, mas há erro grave nesse raciocínio (...)”, acrescentando que o Poder Público em geral “não escapa da mesma increpação se a lei configurar o emprego malicioso de processos tendentes a camuflar a realidade, usando-se dos poderes inerentes ao ‘processo legislativo’ para atingir objetivos que não se compadecem com a ordem constitucional”.<sup>14</sup>

A jurisprudência é rica em exemplos de reconhecimento de ilegalidade e/ou inconstitucionalidade de tributos justamente por conta da deturpação de conceitos emprestados de outras áreas do direito.

14 REALE, Miguel. Abuso do poder de legislar - RDP 39/40, julho/dezembro de 1976, RT, ps. 76/77.



Desde a declaração de inconstitucionalidade do empréstimo compulsório sobre automóveis de que tratava o DL n. 2.288/86 – porque a devolução não se dava em dinheiro, mas em cotas do “Fundo Nacional de Desenvolvimento”, o que o afastava do conceito de empréstimo (mútuo) regulado pelo direito civil<sup>15</sup> –, passando pelo afastamento da contribuição previdenciária sobre pagamentos feitos a “autônomos” e outros dispêndios distintos do salário (à época em que a contribuição previdenciária poderia incidir apenas sobre o salário – art. 195, I da CF/88, na redação original)<sup>16</sup>, o afastamento do ISS sobre locação de bens móveis (porque na locação não existe um serviço – obrigação de fazer envolvido)<sup>17</sup>, até os precedentes em matéria de PIS/COFINS que excluam de sua base de cálculo (faturamento e/ou receita) verbas que não se qualificam como tal<sup>18</sup>, o STF tem sido rigoroso quanto à necessária observância da natureza ínsita aos atos e fatos jurídicos, em especial daqueles definidos legalmente, na medida em que “*se a lei pudesse chamar de compra ou que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição*”.<sup>19</sup>

No caso, a Lei Federal n. 9.972/00 estabelece que é obrigatória a classificação para os produtos vegetais e respectivos subprodutos (artigo 1º), enquanto a competência foi atribuída ao Ministério da Agricultura e do Abastecimento (artigo 2º). O MAPA exerceu a competência que lhe foi outorgada ao editar a Instrução Normativa n. 47, de 30/08/2018, instituindo o “Regulamento Técnico do Açúcar”.

15 RE n. 121.336, j. 11/10/1990

16 RE n. 166.772-9, j. 12/05/1994

17 RE n. 116.121, j. 11/10/2000

18 REs ns. 390.840, 357.950 e 358.273, j. em 09/11/2005, a respeito da Lei n. 9.718/98 (art. 3º) e, mais recente, a decisão que mandou excluir o ICMS das bases do PIS/COFINS (RE n. 574.706, j. 15/03/2017).

19 RE n. 71.758, Min. Thompson Flores, DJ 31/08/1973. Trecho do voto do Min. Luiz Galotti.

Tratando-se de definição implementada por norma editada pelo ente competente (União Federal, no caso, por meio do Ministério competente), evidentemente as autoridades de qualquer esfera (federal, estadual ou municipal), no âmbito de suas finalidades e independente do escopo da fiscalização (sanitária, fiscal, consumerista etc.), têm o dever de se curvar aos seus ditames. Em outras palavras, se o órgão competente reconheceu que o VHP é açúcar do tipo *crystal* e apto para *consumo humano*, sem prejuízo de sua aptidão, também, para servir de matéria-prima à produção de outros tipos de açúcares, as autoridades fiscais não podem ignorar tal fato e, aprioristicamente, atribuir-lhe outro significado para fins de constituir crédito tributário.

Aliás, a própria Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, por meio de sua Consultoria, já firmou entendimento de que questões relativas à classificação fiscal de mercadorias é de competência exclusiva da Receita Federal, não tendo a administração estadual competência normativa nesse ponto.<sup>20</sup> Por simetria, quando a classificação de um produto decorre de legislação editada no âmbito federal, igualmente falece às autoridades fiscais estaduais competência para ignorá-la.

Desse modo, as assertivas que têm sido suscitadas pelas autoridades fiscais paulistas na constituição de créditos tributários relacionados ao açúcar VHP, na linha de que se trataria de açúcar bruto (e não cristal), não teria aptidão para consumo, seria comercializado unicamente a granel e tantas outras considerações desprovidas de rigor técnico, não se sustentam face à realidade de fato devidamente normatizada pelo órgão competente.

Especificamente quanto à questão da destinação do produto – se para consumo ou utilização como matéria-prima na fabricação de outros tipos de açúcar –, a própria Secretaria da Fazenda de São Paulo já se manifestou na linha de que “*as operações internas com açúcar cristal ou refinado classificados nos códigos (...) estão beneficiadas com a redução da base de cálculo do ICMS prevista no artigo 3º do Anexo II*

20 Consultas ns. 960/97, 666/00, 439/01, 6185/15 e 20575/19, dentre outras.



do RICMS/2000, desde que atendidas as condições impostas nesse dispositivo, independentemente da destinação e uso a ser dado pelo destinatário desses produtos, haja vista que tal dispositivo regularmente não faz qualquer restrição ao uso dos produtos”.<sup>21</sup>

As respostas às Consultas, enquanto vigente o entendimento nelas exteriorizado, vinculam a Administração (art. 100, I a III, do CTN e art. 106, § único, da Lei Estadual n. 6.374/89<sup>22</sup>), o que, evidentemente, inclui os agentes administrativos nela lotados. Seu propósito é permitir “o acesso à Administração, pelo contribuinte, na busca da certeza administrativa em matéria tributária”.<sup>23</sup> Tanto assim é que eventual resposta equivocada sujeita o Poder Público à reparação dos danos causados.<sup>24</sup>

Não sendo relevante, como reconhece o próprio ente tributante, a destinação do açúcar para fins de aplicação da redução da base de cálculo de ICMS de que ora se cuida, além de ser o açúcar VHP do tipo cristal e destinado tanto ao consumo final quanto à produção de açúcar refinado, vê-se que, mesmo sob o prisma da legislação estadual, sujeita-se ao referido benefício.

## 5. INTERPRETAÇÃO FINALÍSTICA.

A concessão de incentivos fiscais é a expressão mais genuína da extrafiscalidade em matéria de tributação. Na clássica lição de Geraldo Ataliba, é o “uso de instrumentos tributários para obtenção de

21 Consulta n. 176/11. No mesmo sentido, a Consulta n. 245/12.

22 “A observância, pelo consultante, da resposta dada à consulta, exime-o de qualquer penalidade e exonera-o do pagamento do imposto considerado não devido, enquanto prevalecer o entendimento nela consubstanciado”.

23 GRAU, Eros Roberto. Responsabilidade do Estado em matéria tributária, Rev. de Direito Tributário, IDEPE/IBET, n. 45, jan./mar de 1988, p. 136.

24 RE n. 131.741, Min. Marco Aurélio, DJ 24/05/1996.

finalidades não arrecadatórias, mas estimulantes, indutoras ou coibidoras de comportamentos, tendo em vista outros finais, a realização de outros valores constitucionalmente consagrados”.<sup>25</sup>

De outro lado, é sabido que a interpretação da norma excludente do crédito tributário segue a regra do art. 111 do CTN: “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 acessória”. Esse dispositivo costuma ser invocado com afincio pelas autoridades fiscais na atividade de aplicação da legislação tributária que envolva, de algum modo, a redução de crédito tributário. E não tem sido diferente no exame da questão pertinente à tributação do açúcar VHP. Partindo da premissa (equivocada, como referido no item anterior) de que o açúcar em questão não seria do tipo cristal, ou de que não seria apto ao consumo humano, afirma-se que a norma do art. 3º, V, do Anexo II do RICMS não seria a ele aplicável e que não poderia o contribuinte interpretá-la extensivamente, para ampliar o benefício.

Ocorre que, além de não se tratar de interpretação extensiva (como visto), há de se ter presente, inicialmente, a evidente constatação de que o propósito da autorização prevista no Convênio ICMS n. 128/94, de redução da carga tributária dos produtos componentes da cesta básica, foi no sentido de facilitar o consumo desses produtos sobretudo pela população de baixa renda, tornando-os mais acessíveis à medida em que menos onerados. O mecanismo indutor, próprio das normas de natureza extrafiscal, foi, em primeira e última análise, baratear o custo final de comercialização, o que está em conformidade, inclusive, com o princípio de que o ICMS deve ser seletivo em função da essencialidade da mercadoria (art. 155, §2º, III da Constituição).

Quanto a essa última ressalva, abre-se um parêntese para observar que, a despeito de o texto constitucional prever que o ICMS

25 ATALIBA, Geraldo. IPTU: progressividade. Revista de Dir. Público, v. 23, n. 93, 1990.



*poderá ser seletivo*, enquanto para IPI a norma é imperativa (o imposto será seletivo – art. 153, §3º, I), o tema aguarda definição no STF.

O Ministro Marco Aurélio, em voto já disponibilizado no RE n. 714.139 (que discute alíquotas de ICMS dos serviços de energia elétrica e comunicação) assentou que *“a facultatividade do método não significa inexistir, no preceito, núcleo essencial a ser preservado quando evocado pelo legislador ordinário”*, o que viabiliza *“o controle judicial a fim de garantir o respeito ao figurino constitucional”*<sup>26</sup>. Compartilhamos, nesse sentir, do entendimento de Roque Antonio Carrazza, fundado na teoria de “deveres-poderes” de Celso Antônio Bandeira de Mello, de que *“este singelo ‘poderá’ equivale juridicamente a um peremptório ‘deverá’. Não se está, aqui, diante de mera faculdade do legislador, mas de norma cogente, de observância obrigatória. (...) Portanto, a seletividade, no ICMS – tanto quanto no IPI –, é obrigatória”*<sup>27</sup>.

Voltando-se ao tema de que ora se cuida, outra constatação relevante é a de que a interpretação literal apregoada pelo artigo 111 do CTN vai muito além da leitura fria da lei. Afinal, se a norma concessiva de incentivo tem um propósito nitidamente indutor, a pesquisa acerca de sua finalidade é elemento essencial na definição de seu real alcance.

Como bem observado por Heleno Torres, a interpretação literal *“estatui uma proteção ao contribuinte, o que poucos dão exato sentido”*, porque *“esta proteção consiste em não se suprimir direito ao benefício, com reduções das suas possibilidades”*.<sup>28</sup> É nesse sentido que alguns julgados têm observado que a interpretação literal exige a *“exata*

*compreensão pela literalidade da norma”* o que, explicado de um modo mais objetivo, *“não veda a interpretação extensiva”*, mas proíbe *“a concessão do benefício via interpretação analógica”*.<sup>29</sup>

A identificação entre onde termina a busca pela literalidade da norma (permitida) e inicia-se a ampliação de seu alcance via interpretação analógica (proibida) nem sempre é fácil. A distinção muitas vezes é tênue. De todo modo, com relação às normas aplicáveis à tributação do VHP, vê-se que o Convênio ICMS n. 128/94 não fez distinção quanto aos tipos de açúcares, enquanto a regra inserta no RICMS/SP (artigo 3º, V do Anexo II) restringiu a redução da base a dois tipos de açúcares (cristal e refinado) e o VHP enquadra-se no primeiro conceito, nos termos da classificação veiculada pelo MAPA.

Assim, o disposto no artigo 111 do CTN, ao invés de impedir a aplicação do benefício fiscal de que se cuida ao açúcar VHP, antes a confirma. Nos dizeres de Carrazza, reportando-se a precedente do Superior Tribunal de Justiça (STJ)<sup>30</sup>, *“o art. 111, II, do CTN, corrobora a tese de que a comercialização dos açúcares cristais VHP e VVHP deve ser alcançada pelo benefício fiscal em tela, até porque, como já decidido pelo STJ, nosso direito positivo inadmite “a restrição além da ‘mens legis’ ou a exigência de requisito ou condição não prevista na norma isentiva”*<sup>31</sup>.

Levando-se tudo isso em conta e, em especial, que a literalidade da norma induz ao reconhecimento de que a diminuição da carga tributária atinge produtos de consumo essencial (cesta básica), não parece haver dúvida de que o açúcar VHP está contemplado pelo incentivo.

Interpretação em sentido contrário levaria à situação absurda de o preço final do açúcar refinado, encontrado nas gôndolas de qualquer supermercado, variar em razão do tipo de açúcar utilizado na sua produção. Se utilizado açúcar cristal distinto do VHP, o preço seria

26 Além do Ministro Marco Aurélio, votou também o Min. Alexandre de Moraes. O julgamento encontra-se suspenso em razão de pedido de vista formulado pelo Min. Dias Toffoli (situação verificada em 18/03/2021).

27 CARRAZZA, Roque Antonio, Parecer sobre o tema objeto do presente artigo, datado de 10/04/2019 (não publicado), ps 45/46.

28 TORRES, Heleno Taveira. Interpretação literal das isenções é garantia de segurança jurídica. Revista eletrônica Consultor Jurídico, 20/05/2020 (disponível em <https://www.conjur.com.br/2020-mai-20/consultor-tributario-interpretacao-literal-isencoes-garantia-seguranca-juridica#sdfootnote9sym>).

29 RESP n. 1.471.576, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJ 09/11/2015

30 RESP n. 1.098.981-PR, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 14/12/2010.

31 CARRAZZA, Roque Antonio, cit., p. 105.



um. Se utilizado o VHP e não admitida a redução da base de cálculo, o preço seria outro, tendo em vista que o ICMS constitui inequivocamente elemento de custo, até porque é destacado na nota fiscal emitida pelo produtor. Conforme o sempre atual ensinamento de Carlos Maximiliano, “o direito deve ser interpretado inteligentemente, não de modo que a ordem legal envolva um absurdo, prescreva inconveniências, vá ter a conclusões inconsistentes ou impossíveis”<sup>32</sup>

Diante disso, não parece razoável admitir interpretação da norma que, na prática, leve a um resultado – variação do preço final do açúcar refinado em razão do tipo de açúcar cristal utilizado como matéria-prima – manifestamente ilógico. Ademais, mesmo enquanto utilizado como matéria-prima, a redução de carga tributária do açúcar VHP reflete necessariamente no preço do produto final (açúcar refinado), o que se coaduna com a antes referida intenção do Confaz de tornar produtos básicos mais acessíveis à população de baixa renda.

Afastar a redução da base de cálculo do ICMS em se tratando de operações envolvendo açúcar do tipo VHP, portanto, também não se coaduna com os preceitos de razoabilidade e proporcionalidade, que devem sempre nortear a interpretação de dispositivos legais e constitucionais.

Como definido pelo STF, “impõe-se ao Estado, no processo de elaboração das leis, a observância do necessário coeficiente de razoabilidade, pois, como se sabe, todas as normas emanadas do Poder Público devem ajustar-se à cláusula que consagra, em sua dimensão material, o princípio ‘substantive due process of law’ (CF, art. 5º, LIV), eis que, no tema em questão, o postulado da proporcionalidade qualifica-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais, consoante tem proclamado a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (...) Em suma: a prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, não lhe outorga

o poder de suprimir (ou de inviabilizar) direitos de caráter fundamental, constitucionalmente assegurados ao contribuinte, pois este dispõe, nos termos da própria Carta Política, de um sistema de proteção destinado a ampará-lo contra eventuais excessos cometidos pelo poder tributante ou, ainda, contra exigências irrazoáveis veiculados em diplomas normativos por este editados”<sup>33</sup>. Isto porque “as competências administrativas só podem ser validamente exercidas na extensão e intensidade proporcionais ao que seja realmente demandado para cumprimento da finalidade de interesse público a que estão atreladas”<sup>34</sup>.

Ora, excluir o açúcar VHP do benefício fiscal em questão não apenas contrariaria a legislação como seria excessivo, irrazoável e desproporcional. Distanciar-se-ia do “mínimo aceitável”, não atenderia a critérios de adequação e necessidade, tampouco seria condizente com o interesse público envolvido (muito ao contrário).

## 6. CONCLUSÃO.

A controvérsia tributária atinente à aplicação da redução da base de cálculo do ICMS ao açúcar do tipo VHP não comporta outra solução senão no sentido de ser reconhecida a sujeição ao referido benefício fiscal.

A aplicação das normas primária (Convênio ICMS n. 128/94) e secundária (RICMS/SP, Anexo II, art. 3º, V) que tratam da questão, em conjunto com o exame técnico e imparcial das características do produto, tal como legalmente definidas, conduz ao reconhecimento

32 Citação doutrinária extraída do acórdão do RE n. 543.794, Min. Eros Grau, DJe 29/05/2009.

33 Voto proferido pelo Min. Celso de Mello nos autos do RE nº 413.782/SC, Relator Min Marco Aurélio, DJ 03/06/2005.

34 MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo, 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 67. Na mesma linha, dentre tantos outros, MENDES, Gilmar Ferreira, em A Proporcionalidade na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Repertório IOB de Jurisprudência - 1ª quinzena de dezembro de 1994 - nº 23/94, Caderno 1, p. 469.



de enquadrar-se, o açúcar VHP, nos requisitos da legislação para fazer jus ao benefício.

Qualquer interpretação que ignore a realidade fática (ser o VHP açúcar do tipo cristal, apto ao consumo humano<sup>35</sup> e integrante da cesta básica) configura tortuoso raciocínio para exigir tributo além do limite estabelecido pela legislação, contrariando não apenas o disposto no Convênio ICMS n. 128/94 e no RICMS/SP, como também no CTN e na Lei Estadual n. 6.374/89. Contrária, ademais, os preceitos de seletividade, razoabilidade e proporcionalidade fixados na Constituição Federal.

#### REFERÊNCIAS.

ATALIBA, Geraldo. IPTU: progressividade. Revista de Dir. Público, v. 23, n. 93, 1990.

CARRAZZA, Roque Antonio. Parecer sobre o tema objeto do presente artigo, datado de 10/04/2019 (não publicado).

GRAU, Eros Roberto. Responsabilidade do Estado em matéria tributária, Rev. de Direito Tributário, IDEPE/IBET, n. 45, jan./mar de 1988.

JAMBASSI, Jéssica Rodrigues. Dissertação de Mestrado ESALQ/USP, 2017 (disponível em <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/11/11138/tdc-16082017>).

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo, 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

MENDES, Gilmar Ferreira. A Proporcionalidade na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Repertório IOB de Jurisprudência - 1ª quinzena de dezembro de 1994 - nº 23/94, Caderno 1.

REALE, Miguel. Abuso do poder de legislar - RDP 39/40, julho/dezembro de 1976, RT.

TORRES, Heleno Taveira. Interpretação literal das isenções é garantia de segurança jurídica. Revista eletrônica Consultor Jurídico, 20/05/2020 (disponível em <https://www.conjur.com.br/2020-mai-20/consultor-tributario-interpretacao-literal-isencoes-garantia-seguranca-juridica#sdfootnote9sym>).

35 Se, obviamente, transportado e/ou armazenado em condições adequadas a tanto, o que se aplica igualmente aos demais tipos de açúcar.