

ICM - RAÇÕES ANIMAIS
A NATUREZA IMUNITÓRIA DA ISENÇÃO DO
ICM CONCEDIDA PELA UNIÃO, ATENDENDO
A RELEVANTE INTERESSE SOCIAL E ECO-
NÔMICO NACIONAL (*)

RUY BARBOSA NOGUEIRA
Catedrático de Direito Tributário,
Professor de Direito Tributário
Comparado e Presidente do IBDT/USP.

1. A lei complementar de aplicação direta do texto constitucional (LC nº 4/69) e a lei complementar "orgânica" (LC nº 24/75), que fundamenta outro ato normativo, no caso, os "convênios" por meio dos quais os Estados poderão conceder ou revogar isenções de ICM de suas competências.
2. Os problemas da fome e os incentivos fiscais.
3. A isenção de impostos estaduais ou municipais concedida pela União, mediante lei com

(*) Informação:

O ilustre Advogado do fôro de São Paulo, Dr. João Nery Guimarães, que em nome dos Sindicatos solicitou este parecer para instruir impetração de mandado de segurança, já obteve a concessão liminar, com forme autos de nº 461/84 da 2a. Vara da Fazenda do Estado de São Paulo e nº 489/84 da 4a. Vara.

plementar e atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional. Sua natureza e efeitos constitucionais de IMUNIDADE.

4. A isenção nacional do ICM para todo gênero de "rações balanceadas para animais", que compreendem as espécies "ração animal", "concentrado" e "suplemento".
5. Cabimento de mandado de segurança. O fato é líquido porque já qualificado normativamente pela lei tributária complementar nº 4/69 que, sem excepcionar, e no plural, já o determinou como "rações balanceadas para animais" e também no plural reiterou que esta isenção, que é de caráter constitucional, nacional e imunitória, é concedida "aos produtos destinados ao uso na pecuária, na avicultura". Quanto ao direito, este é certo, tal como está escrito no texto expresso do art. 1º, XIII e § 1º dessa mesma lei tributária, aplicativa da estatuição constitucional, constante do § 2º do art. 19.

C O N S U L T A

O SINDICATO NACIONAL DA INDÚSTRIA DE RAÇÕES BALANCEADAS e o SINDICATO NACIONAL DA INDÚSTRIA DE DEFENSIVOS ANIMAIS, vêm solicitar a V.Exa. estudo e se possível parecer, sobre o seguinte:

A Lei Complementar nº 4, de 2 de dezembro de 1969, como instrumento de aplicação do estatuido no § 2º do art.19 da Constituição Federal concedeu, para todo o território nacional, isenção do imposto estadual-ICM - sobre as "rações balanceadas para animais", com o objetivo de desagravar tais alimentos básicos "destinados ao uso na pecuária, na avicultura e na agricultura" (Lei Complementar nº 4/69 citada, art. 1º, XIII e § 1º).

Sem que nenhuma outra lei complementar decorrente do citado § 2º do Art. 19 da Constituição, Emenda Constitucional ou nova Constituição tivesse alterado essa concesção, os Estados-membros, por meio de Convênios e demais atos estaduais vêm negando essa aplicação direta e específica do texto constituicio

nal e restringindo ou derogando essa isenção que foi concedida pela União, "atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional" (citado § 2º do art. 19 da Constituição).

Solicitamos a V.Exa. esclarecer se a Lei Complementar nº 24/75 baseada em e decorrente de outro dispositivo da Constituição, mas relativo à matéria de isenções por meio de Convênio entre os Estados, para disciplinar as isenções de ICM que possam ou não ser concedidas pelos próprios Estados-membros é matéria diversa, sem qualquer interferência ou conflito com a matéria prevista no § 2º do art. 19 da Constituição.

Finalmente, solicitamos esclarecer se as disposições do art. 1º, XIII e § 1º da Lei Complementar continuam em pleno vigor e com eficácia e em caso positivo, se a expressão no plural, como conceito determinado e adotado por esta Lei Complementar, de "rações balanceadas para animais", compreende, como gênero que é, as espécies "ração animal", "concentrado" e "suplemento", já definidos pela legislação federal que em todo o território nacional disciplina "a produção até a comercialização" dos produtos destinados à alimentação

animal(Lei nº 6.198/74 e Decreto nº 76.896/76).

P A R E C E R

Introdução

I - Inovação da maior relevância da Reforma Constitucional Tributária realizada no Brasil, a partir da Emenda nº 18/65 foi a inclusão, dentro da própria Constituição da República, do capítulo específico do SISTEMA TRIBUTÁRIO.

Com isto, o Constituinte não só do ponto de vista formal-normativo elevou a disciplina básica da tributação ao nível máximo da hierarquia das normas e princípios constitucionais e complementares, consolidando o Direito Constitucional Tributário Brasileiro, mas ainda do ponto de vista substancial, conjugou dentro da Constituição o formalismo jurídico com o conteúdo econômico, para pôr a tributação a ser

viço do desenvolvimento econômico da Nação.(1)

II - Sendo da competência privativa da União planejar e promover o desenvolvimento nacional (CF art. 8º V), quais os instrumentos que dentro do Sistema Tributário Nacional estão à disposição da União, para que ela o possa efetivamente planejar e desenvolver ?

- (1) A Comissão do projeto da Reforma Constitucional esclareceu mesmo que "procurou subordinar seus trabalhos a duas premissas que adotou como fundamentais. A primeira delas é a consolidação dos impostos de idênticas naturezas em figuras unitárias, definidas por via de referência às suas bases econômicas, antes que a uma das modalidades jurídicas que pudessem revestir. A segunda premissa é a concepção do sistema tributário como integrado no plano econômico e jurídico nacional" (Primeiro Relatório, vol.17, REFORMA TRIBUTÁRIA NACIONAL, edição FGV e Ministério da Fazenda, Rio, 1966, pág. 30).

Por tudo isso é que, atualmente, ao comentarem o capítulo Do Sistema Tributário dentro da Constituição, ensinam os constitucionalistas pátrios: "O capítulo ora em estudo, pois, visa a sistematizar as linhas mestras da tributação no Brasil.

É preciso ter presente, na interpretação de todo este capítulo, que a tributação é instrumento de desenvolvimento e este, conforme se vê do art. 8º, V, deve ser promovido pela União, em vista do interesse nacional." (Comentários à Constituição Brasileira, Ferreira Filho, ed. Saraiva, 1972, vol.1º, pág. 162). Cfr. ainda Afonso da Silva, Curso de Direito Constitucional Positivo, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1976, 1º vol., pág. 249.

III - É elementarmente sabido que o imposto, conforme o tipo e a incidência, pode ser instrumento de desenvolvimento econômico, como de estagnação ou regressão, além de vários outros efeitos de natureza jurídica, política e social.

Ora, cabendo à União dirigir a economia nacional e podendo o imposto ser instrumento a serviço do desenvolvimento nacional, acontece que no sistema federativo a União tem competência plena em relação aos tributos federais e pode discipliná-los ou dirigí-los em harmonia com o planejamento e o desenvolvimento da economia, mas ficaria impossibilitada de remover qualquer obstáculo de ordem econômica ou social em relação a impostos dos Estados ou Municípios em conflito ou desarmonia com as diretrizes nacionais.

IV - Por isso, o texto constitucional previu e criou instrumentalidades específicas e cautelares para impedir tais conflitos, obstáculos ou gravames e, se necessário, solucioná-los.

V - Vejamos, pois, quais os textos constitucionais específicos que dão

ã União poderes e competências para solucionar, como solucionou, a questão da isenção dos consultados alimentos vitais, básicos ou essenciais, não sã para combater a fome, como para que esse imposto dos Estados, nesse caso específico, não possa impedir o desenvolvimento econômico e social da Nação.

Assim estatui a Constituição da República:

DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

Art.18...

§ 1º Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência nessa matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações do poder de tributar.

Art.19...

§ 2º A União, mediante lei complementar e atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos estaduais ou municipais.

Art.23 - Compete aos Estados...insti-
tuir imposto sobre:

II - operações relativas à circu-
lação de mercadorias...

§ 6º As isenções do imposto so-
bre operações relativas à circu-
lação de mercadorias serão con-
cedidas ou revogadas nos termos
fixados em convênios, celebrados
e ratificados pelos Estados, se-
gundo o disposto em lei comple-
mentar.

Art.10 - A União não intervirã nos
Estados, salvo para:

V - reorganizar as finanças do
Estado que:

c) adotar medidas ou executar
planos econômicos ou financei-
ros que contrariem as diretri-
zes estabelecidas em lei fede-
ral;

A SOLUÇÃO DO CASO CONSULTADO POR MEIO DA
APLICAÇÃO DO PRÓPRIO CONTEÚDO DO TEXTO
CONSTITUCIONAL, POR MEIO DA LEI COMPLEMEN-
TAR Nº 4 DE 1969

VI - Como é notoriamente conhecido a Constituição Federal previu em certos dispositivos "leis complementares que apenas fundamentam a validade de atos normativos (leis ordinárias, decretos legislativos e convênios)", como é exemplo típico o disposto no § 6º do art.23 acima transcrito.

Porém, em outros, como é protótipo a estatuição do § 2º do art.19, também acima transcrito, previu "leis complementares que não fundamentam a validade de outros atos normativos". (2)

Em outras palavras, a Constituição previu no 2º Grupo leis complementares para aplicação de conteúdo já prefixado no texto constitucional, de tal forma que esta espécie de lei complementar da Constituição, elaborada igual e formalmente dentro do processo legislativo previsto no art.46 II e aprovada

(2) Cfr. José Souto Maior Borges, Lei Complementar Tributária, Edit.Revista dos Tribunais, S.Paulo, 1975, pág.84, 1º Grupo; pág.88, 2º Grupo. Neste Grupo cita como protótipo precisamente a disposição do § 2º do art. 19 da Constituição.

José Afonso da Silva, em sua clássica Aplicabilidades das Normas Constitucionais, Edit. Revista dos Tribunais, S.Paulo, 2a.ed., 1982, pág. 232 elogia e confirma expressamente essa classificação das leis complementares.

pela maioria absoluta dos votos dos membros das duas Casas do Congresso Nacional (art. 50) é apenas e tão só ato necessário e suficiente em si para a aplicação concreta do conteúdo prefixado no texto constitucional. Por decorrer da Constituição e excluir o poder de tributar dos Estados, esta isenção é uma IMUNIDADE.

Assim, a Lei Complementar nº 4/69, foi e é a lei complementar da União que, apenas aplicando a própria estatuição do § 2º do art. 19 da Constituição em

"atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional"

pode e exerceu a função privativa de conceder "isenções de impostos estaduais".

VII - Esta lei com a hierarquia vertical de lei complementar da Constituição, aplicou "in concreto" o preceito constitucional de forma completa ou exauriente, não se referindo ou requerendo nenhuma lei ordinária, decreto legislativo ou convênio para essa concessão, sendo ela o único ato bastante para essa outorga, e hierarquicamente superior a todos aqueles. Esta lei complementar especial no caso da isenção já é ato completo, vigente, auto-aplicável e plenamente eficaz, porque é ato

de aplicação do texto constitucional. A própria Constituição apenas o exigiu como necessário e suficiente para a aplicação "in concreto" do seu preceito e a emanação desta lei complementou e aplicou o texto da Constituição, concedendo específica isenção do ICM. Até hoje nenhuma outra lei complementar, nenhuma Emenda à Constituição ou nova Constituição fez qualquer alteração dessa isenção de ICM estatuida na lei complementar nº 4/69, que está intacta neste ponto da isenção do ICM.

VIII - Assim, o texto desta Lei Complementar nº 4 de 2.12.1969 que apenas e tão sô teve a função de dar aplicação ao texto constitucional, estabelece:

Art.1º - Ficam isentas do Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias:

XIII-as saídas, de quaisquer estabelecimentos, de rações balanceadas para animais...

§ 1º As isenções de que trata o inciso XIII aplicam-se exclusivamente aos produtos destinados ao uso na pecuária, na avicultura e na agricultura.

Como se vê desse texto completo, não são por sua natureza de conceder ISENÇÃO, mas por não fundamentar nenhum ato normativo seguinte, ele é auto-aplicável. (3)

IX - Esta isenção do imposto estadual, concedida pela União, através de lei complementar de aplicação do conteúdo substantivo do § 2º do art.19 da Constituição nada tem a ver com as isenções de ICM que podem ser dadas pelos Estados-membros nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7.01.1975, expedida com base e para complementar outro e diferente dispositivo constitucional, isto é, o § 6º do art. 23, acima transcrito.

X - Os "convênios", como já se disse, são atos inferiores a quaisquer das espécies de lei complementar e apenas decorrência do tipo de lei complementar como a

(3) Os textos que consubstanciam ou concedem ISENÇÕES são auto-aplicáveis, como acentuam Ruy Barbosa e José Afonso da Silva que o cita. Vide em Aplicabilidade das Normas Constitucionais já citada, págs. 64, 69. A pág. 90 "são de aplicabilidade imediata, porque dotados de todos os meios e elementos necessários à sua executoriedade. No dizer clássico são auto-aplicáveis. As condições gerais, para essa aplicabilidade são a existência apenas do aparato jurisdicional".

de nº 24/75 que os disciplina como atos subordinados ou conseqüentes. A lei complementar nº 24/75 é apenas a espécie de lei complementar "orgânica" da disciplina interna corporis dos convênios entre os Estados-membros, basicamente para evitar a guerra tributária entre eles. Os convênios regulam isenções de ICM ou revogação destas isenções apenas e tão só nos casos em que os Estados tenham essas competências.

XI - Os Estados membros não têm, como não poderiam ter, o poder nem a competência para valorar, declarar ou decidir sobre a relevância ou não do

"interesse social ou econômico nacional"

previsto pelo § 2º do art. 19 da Constituição como atribuição privativa da União, através de lei complementar aprovada pela "maioria absoluta dos votos dos membros das duas Casas do Congresso Nacional, (art. 50).

XII - Se o Congresso Nacional, através de todo o formalismo do processo legislativo (art. 46 II, art. 50) já valorou, declarou e decidiu através de lei complementar específica, de que esta isenção do imposto dos Estados é para todo o território na-

cional, porque ela atende a relevante interesse social ou econômico nacional - e isto no exercício pleno da competência privativa da União - nenhum Estado, conjunto de Estados ou todos os Estados em conjunto poderiam, por meio de convênio da maioria ou da unanimidade restringir, alterar ou revogar tal isenção concedida pela União, uniformemente e para todo o território nacional.

XIII - É mesmo estranho que os Estados possam querer, através de convênio, de leis estaduais, de regulamentos ou por meio de restrições do conceito já normatizado (como veremos), fraudar por critérios estaduais essa isenção sobre os alimentos ou rações considerados o mínimo vital ou de alívio à fome.

A FOME, OS ALIMENTOS BÁSICOS E AS ISENÇÕES DE IMPOSTOS QUE INCIDIRIAM SOBRE TAIS ALIMENTOS

XIV - Dentre os direitos insertos na Declaração dos Direitos Humanos haveria algum mais natural, a ser assegurado pela União, do que o mínimo de alimento para o ser humano não morrer de fome ?

E os animais e aves que servem ao homem com seu trabalho, sua produção de alimentos como ovos, leite e carne não cabem rações nem socorro, especialmente nas agruras de secas e calamidades para não morrerem de fome e não agravarem a fome dos seres humanos?

Se dentro do Direito Assistencial o socorro à miséria é uma obrigação fundamental do Estado, ao reverso poderiam os Fiscos estaduais, como entidades estatais e estaduais, tributar a fome ?

XV - A União, precisamente por meio de seu Ministério da Fazenda, órgão executivo máximo que comanda e executa os planos financeiros nacionais e sobretudo a direção da política fiscal do país e está na orientação dos convênios tributários entre os Estados, chega até a traduzir e divulgar, para o povo contribuinte, obras como é exemplo, a TRIBUTAÇÃO DA AGRICULTURA E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (Edição Ministério da Fazenda, Plangef, Rio, 1972), na qual são ressaltados os horrores da fome nos países subdesenvolvidos ou em desenvolvimento e que, em nenhum país, deve haver impostos de consumo sobre alimentos básicos.

XVI - São protótipos dos impostos de consumo o IPI e o ICM brasileiros.

Tais impostos, legalmente são podem onerar o consumidor final (vide art. 166 do CTN) e por isso nem mesmo economicamente devem gravar os alimentos básicos ou rações. Estes devem, necessariamente, ficar no campo da não incidência, das isenções ou imunidades e, sempre que possível, melhor ainda, auxiliados por incentivos fiscais para a sua maior produção e possibilidade de consumo, porque a humanidade mais carente, e sobretudo os homens e animais flagelados pela miséria, pela escassez e pelo preço dos alimentos básicos estão morrendo de inanição. O Estado que não tiver capacidade financeira para socorrê-los ou assistí-los, muito menos pode criar e exigir-lhes tais impostos de cobrança indireta. Nessa faixa não deve arrecadar, porque agravará a penúria desse consumidor final e prejudicará o desenvolvimento econômico e social da Nação.

XVII - Na obra coletiva acima citada, na qual os mais autorizados especialistas e estudiosos das relações entre a tributação, os alimentos básicos e a fome escrevem e informam - e que o Ministério da Fazenda

traduziu e publicou para ciência e consciência dos brasileiros - são inúmeras e constantes as demonstrações de que tais impostos sobre os alimentos básicos ou mínimos, são regressivos e acarretam INJUSTIÇA SOCIAL e também ATRASO, porque são obstáculos ao desenvolvimento econômico da Nação.

Sob o ponto de vista jurídico-tributário são lesões escancaradas ao princípio mór da capacidade contributiva, que é pressuposto de qualquer SISTEMA TRIBUTÁRIO, como da lógica dos impostos ou da própria natureza jurídica do imposto - o IMPOSTO, diferente da TAXA ou da CONTRIBUIÇÃO, é apenas captação de riqueza - e esta somente pode ser exigida em razão da CAPACIDADE CONTRIBUTIVA ou ECONÔMICA do cidadão-contribuinte.

XVIII - Entre nós, já a Constituição do Império em sábia disposição, estatuiu:

Art. 179...

15º *Ninguém está isento de contribuir para as despesas do Estado, em proporção dos seus haveres.*

XIX - Também a Constituição de 1946, em norma programática, já ensinava ao legislador ordinário:

Art.202 - *Os tributos terão o caráter pessoal sempre que isso fôr possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.*

XX - Na Reforma, este dispositivo foi considerado desnecessário, porque ele já ficou implícito na estruturação da discriminação constitucional dos impostos, na lógica entre eles, na sua natureza de captação de riqueza e na harmonização que a sistematização fez entre a forma jurídica e o substractum econômico da relação fática subjacente e tributável (Steuertatbestand und Sachverhalt).

Na Itália o art. 53 da Constituição dispõe que "tutti sono tenuti a contribuire alle spese pubbliche nella ragione della loro capacità contributiva".

Velho provérbio germânico já reconhecia que,

"Onde nada existe, até o Imperador perdeu o seu direito (Wo nichts ist,

hat selbst der Kaiser sein Recht
verloren)."

XXI - Exigir do consumidor final ou último adquirente, imposto real sobre o mínimo de alimento ou de ração, será cobrar imposto sobre a fome e em razão inversa da capacidade contributiva. Isto, como já vimos, constituiria uma fraude pela cobrança de imposto indireto, que é arrecadado antecipadamente na fonte produtora ou na circulação, mas repassado no preço para o mercado consumidor ou mais especificamente para o contribuinte de fato, e neste caso sem capacidade contributiva: revoltante infração ao sistema tributário constitucional que é e deve ser baseado na capacidade contributiva, na justiça social e não impedir o desenvolvimento econômico pela destruição do mercado consumidor mais pobre e da pequena e média empresa.

XXII - Precisamente em face dos problemas mundiais da fome, a citada obra sobre a tributação, esclarece:

"Pode-se perceber interesse esclarecido, por parte dos países menos avançados, nas resoluções da Assembleia Geral e Conselho Econômico e

Social das Nações Unidas.

Em 1950, a Assembléia Geral solicitou medidas e políticas tributárias destinadas a aliviar "ao máximo, os encargos tributários de arrendatários e pequenos e médios fazendeiros".

Em 1951, o Conselho Econômico e Social recomendou... "medidas para aperfeiçoar seus sistemas fiscais, com referência especial a medidas destinadas a impedir imposição de impostos não eqüitativos e outras tributações e encargos sobre os cultivadores da terra" (pág.63, grifamos).

IMPOSTOS DE CONSUMO (IPI) E DE VENDA (ICM)

...vários estudos de famílias indicam que os impostos pesam mais para os pobres.

Os tributos sobre as vendas constituem a forma mais generalizada do imposto de consumo.

Os alimentos e as necessidades básicas são isentos do imposto (pág. 52, parêntesis e grifos da citação)."

A COMPREENSÃO DE "RAÇÕES BALANCEADAS PA
RA ANIMAIS...PRODUTOS DESTINADOS AO USO
NA PECUÁRIA, NA AVICULTURA"...DENTRO DO
CONTEXTO E DOS OBJETIVOS DA CONSTITUIÇÃO.

XXIII - Se tendo em vista a escassez da produção de alimentos dentro do território nacional e do mundo famélico já tão bem demonstrados em tantas obras como a notável GEOPOLÍTICA DA FOME, do grande autor pátrio Josuê de Castro (4), antes de mais nada é preciso que os intérpretes da Constituição e da Lei Complementar que a põe em prática, nesse ponto da ISENÇÃO do ICM, tenham bem presente que as leis não são apenas um jogo de palavras frias e insensíveis à vida de relações sociais dos seres humanos, mas antes um ordenamento das melhores intencionalidades à busca dos valores, entre os quais, no caso, se destacam os da justiça e os da dignidade, na convivência entre os homens.

Acima do próprio direito positivo ou escrito, o ser humano foi dotado de inteligência e sobretudo de consciência. O direito como seu próprio nome indica, deve ser

(4) Editora Brasiliense, São Paulo, 1968, 8a. edição, vols. 1º e 2º.

a linha reta em direção à justiça e neste campo tributário, especialmente em direção à justiça social.

XXIV - Assim, quando o texto constitucional deu atribuição predeterminada a essa especial lei complementar para aplicá-lo, deu-lhe a atribuição de atender "a relevante interesse social ou econômico nacional", valorado pela maioria absoluta dos votos dos membros das duas Casas do Congresso Nacional. Estes, reconhecendo a escassez de alimentos, procuraram, dentre outras medidas, incluir esta da isenção do ICM sobre as "rações balanceadas para animais" como integrante do desenvolvimento econômico nacional, como auxiliar da produção, da circulação e do consumo de alimentos, pois que os animais e as aves são fontes abastecedoras de alimentos para os homens.

Como o ICM somente incide sobre "mercadorias", quando objeto da chamada circulação autônoma (isto é, não incide sobre os alimentos dos animais e aves que eles mesmos retiram dos pastos, árvores, etc.), mas somente sobre produtos colhidos ou fabricados pelo homem e negociados, dentre os quais as chamadas "rações animais" que o homem prepara ou

balanceia, denominando-as de "rações balanceadas para animais", foi incluída essa expressão, que na verdade nada mais significa do que preparações de "alimentos para animais".

XXV - Aliás, basta a leitura da expressão, como está no plural, "rações balanceadas para animais", constante do item XIII, conjugada com as expressões do § 1º que a completa: "produtos destinados ao uso na pecuária, na avicultura", para se entender que as rações balanceadas são, também no plural, os "produtos" que o homem prepara como alimento para os animais e aves, cujo gênero se denomina "ração balanceada", compreendendo as espécies que são a "ração animal", o "concentrado" e o "suplemento".

Não precisamos de nos socorrer das enciclopédias para esses fins, pois o conceito desse gênero não é indeterminado, mas ao contrário, já está normativamente determinado pela Lei nº 6.198, de 26 de dezembro de 1974, a mais específica sobre alimentos animais já decretada pelo Congresso Nacional e sancionada pelo Presidente da República, para regular, como regula (normativamente) não só a produção, mas até a circulação e o consumo dos alimentos

animais, para todo o território nacional (art. 8º, XVII, letra C da CF).

XXVI - Esta lei e seu Regulamento tão completos, constituem o estatuto dessa produção industrial e não são conceitua a natureza (ontológica) dos produtos, isto é, desde a sua produção, como acompanha a sua comercialização e destinação como alimento para os animais, mas constata e acompanha tudo isto por meio de inspeção e fiscalização em todo o território nacional, ou seja, todos "os aspectos industrial, bromotológico, e higiênico sanitário" (arts. 1º e 2º da Lei nº 6.198/74).

Esta Lei determinou ainda ao Poder Executivo baixar o respectivo Regulamento (art. 7º), o que foi cumprido pelo Decreto nº 76.986, de 6.01.76.

XXVII - Esta legislação, tendo em vista, como não poderia deixar de ter, a Lei Complementar nº 4/69, supra ordenada e vigente, isto é, que a expressão RAÇÕES BALANÇEADAS fora adotada pela Lei Complementar nº 4/69; teve o cuidado de, nesse Regulamento Federal, igualmente extensivo a todo o território brasileiro, não só conceituar industrial

ou tecnológica e bromatologicamente como lhe cabia, esclarecendo o que se deve legalmente entender por "ração animal", "concentrado" e "suplemento", mas ainda que o gênero "ração balanceada" compreende as três espécies, nestes termos:

Art. 4º - *Ficam sujeitos à inspeção e à fiscalização todos os produtos empregados ou suscetíveis de emprego na alimentação animal, observadas as seguintes definições: (5)*

III- *ração animal - qualquer mistura de ingredientes capaz de suprir às necessidades nu*

(5) Observe-se bem que o § 1º do item XIII do art.1º da Lei Complementar que é anterior a esta regulamentação prevê que as isenções "aplicam-se exclusivamente aos produtos destinados ao uso na pecuária, na avicultura" e esta regulamentação é que regula a inspeção e fiscalização das rações empregadas nessa alimentação animal, aprovando ou não se e suscetível de ser empregada ou usada, isto é, se é ou não é ração animal. Somente a essa legislação é que compete definir, classificar ou qualificar o que são rações animais, no Brasil. Esta classificação definindo o gênero e suas espécies está dentro do conceito ou expressão da L.C. 4/69 que, para os efeitos da isenção imunitória, sem excepcionar e no plural incluiu todas as "rações balanceadas para animais". Se os conceitos científicos e os normatizados em ambas legislações, são unívocos, "tollitur quaestio".

tritativas para manutenção, desenvolvimento e produtividade dos animais;

IV - concentrado - mistura de ingredientes, que adicionada a um ou mais alimentos, em proporções adequadas e devidamente especificadas pelo fabricante de concentrado, constitua uma ração animal;

V - suplemento - ingrediente ou mistura de ingredientes capaz de suprir a ração ou concentrado, em vitaminas, aminoácidos ou minerais, sendo permitida a inclusão de aditivos;

§1º - Para efeito deste Regulamento, entende-se como ração balanceada, a ração animal, o concentrado e o suplemento, definidos nos itens III, IV e V deste Artigo.

XXVIII - Quando essa legislação estatui com toda propriedade que se entende como ração balanceada a ração animal, o concentrado e o suplemento, não há sombra de dúvida que é para todos "os aspectos industrial, bromatológico e higiênico sanitário". A esta legislação cabe conceituar como conceituou, tecnológica e corretamente a compreensão e alcance

da expressão "ração balanceada".

XXIX - Não há dúvida de que a lei complementar nº 4/69, da Constituição, ao conceder a isenção, a poderia ter dado apenas a uma das espécies (o que seria do ponto de vista da isenção de imposto um erro ou injustiça, dada a mesma finalidade alimentar das três espécies). A lei complementar não perpetrou esse erro e injustiça, pois adotou o conceito genérico e o colocou no plural, "rações balanceadas", para com mais clareza compreender as três espécies. Quando a lei inclui, literal e expressamente o "gênero", sem excepcionar nenhuma das espécies, todas as espécies estão logicamente nele insitas ou compreendidas. (6)

(6) GÊNERO (em Lógica) - Quando duas classes estão numa relação tal que a extensão de uma é uma das partes dentre as quais se pode dividir a extensão da outra, a primeira é chamada uma espécie da segunda, e a segunda é chamada o genero ao qual pertence a primeira.

ESPECIE (em Lógica) - Uma classe A, enquanto considerada como formando uma parte da extensão de uma outra classe, B. -B é então o gênero do qual A é a espécie. (Tradução dos verbetes GENRE e ESPECE do Vocabulaire Technique et Critique de La Philosophie, revisto pela Societé Française de Philosophie e de autoria de seu Presidente, Prof. da Sorbonne, André Lalande, 8a. ed., Presses Universitaire, Paris, 1960).

QUANDO A CONCEITUAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TECNOLÓGICA (SOBRE A NATUREZA INDUSTRIAL OU BROMATOLÓGICA DO PRODUTO ALIMENTAR) É VIN_UCULANTE DENTRO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

XXX - Além dos aspectos lógico-formal, linguístico (sematológico) e finalístico ou teleológico da maior relevância, para determinar a interpretação, alcance e aplicação da lei tributária, também é da maior pertinência não só o estudo do texto que descreve a situação (no caso a hipótese descritiva da isenção), mas também o exame e estudo da natureza da coisa, situação ou fato subjacente em relação com o ser humano que afinal é o possível contribuinte de direito ou de fato.

Se a coisa subjacente, como no caso, é um produto especificamente bromatológico (alimento) e se a lei tributária não o explica ou não traz uma conceituação própria para fins tributários, é porque a lei tributária adota como vinculante dentro dela o conceito ou definição já elaborado pela respectiva ciência. Se o objeto material de estudo dessa ciência, como no caso, é o alimento, e este além de ser estudado sob o prisma de sua

composição, mistura ou qualidade pela Bromatologia, e pelo prisma procedimental da produção industrial pela Merceologia; os conceitos elaborados por estas ciências, na falta de conceito próprio da lei tributária para efeitos fiscais, ter-se-ia que tomar o conceito elaborado por estas ciências, por falta da normatização jurídica.

Porém, no caso das "rações balanceadas para animais", a própria lei tributária complementar avançou, não sô empregando a expressão plural "rações balanceadas", mas deu a finalidade: "para animais" e ainda reite-rou que tais isenções

"aplicam-se exclusivamente aos produ-
tos destinados ao uso na pecuária, na
avicultura". (7)

XXXI - Assim, o conceito de "rações balanceadas para animais", que tanto em Merceologia, que é a ciência que estuda a classificação e a especificação das mercado-
rias; como o conceito em Bromatologia, que é a

(7) Observe-se que a lei complementar tributária concei-
tuou ontológica e teleologicamente, isto é, pela nã-
tureza da coisa e seu destino, finalidade ou empre-
go.

ciência que estuda os alimentos; como em Tecnologia na conotação de vocabulário privativo de uma indústria como a de rações, também já foi, como vimos, aqui no Brasil, objeto de "normatização jurídica", precisamente para efeitos de todas as fases da produção até às da comercialização, exatamente todas as fases sobre as quais se esgota ou se exaure a possibilidade de incidência do ICM ou de sua isenção.

Se esta lei ordinária e seu Regulamento federais, em harmonia com as citadas ciências (8), já configuraram normativamente o gênero "ração balanceada", como compreendendo as espécies "ração animal", "concentrado" e "suplemento" e o gênero foi adotado e incluído no texto da lei tributária complementar para efeito de ISENÇÃO do ICM sobre tais alimentos, é apodítico e inquestionável que nenhum convênio entre Estados-membros ou quaisquer leis ordinárias, regulamentos ou demais disposições inferiores à Lei Complementar nº

(8) Cfr. Relações "de fato" do Direito Tributário com outras ciências e relações "de direito" com os demais ramos jurídicos, a partir da pág.71 de nosso Curso de Direito Tributário, 5a.ed. Saraiva,S.Paulo, 1980. Em nosso livro Da Interpretação e Da Aplicação das Leis Tributárias, 2a.ed. Revista dos Tribunais, S.Paulo, 1965, cap.VIII - Os conceitos tecnológicos e sua relevância na interpretação e aplicação da legislação sobre certos tributos.

4/69 pode alterar ou revogar a citada ISENÇÃO, a qual continua plenamente vigente e eficaz, abrangendo o gênero e suas espécies.

XXXII - Assim como, quando os fatos ainda não juridicizados para serem considerados líquidos necessitam ser periciados casuisticamente ou "ut singuli"; os fatos já valorados, apreciados e conclusivamente normatizados pelo legislador se transformam não são em fatos líquidos, como jurídicos, oponíveis e com eficácia nos termos da lei (ut universi).

No caso específico da expressão "rações balanceadas", inserida no plural, no texto e contexto da lei complementar nº 4/69, qual poderia ser o conteúdo expressivo de seu conceito senão o decorrente da Tecnologia, da Merceologia e da Bromatologia unanimemente concorde com o da ciência normativa do Direito Tributário, pois que também está juridicizado, normativamente, tanto pela lei específica que disciplina os alimentos destinados aos animais como pela lei complementar e de forma uniforme, para todo o território nacional ?

Se tal conceito unívoco,

legalmente determinado, é oponível e vinculante para todos, dentro do território nacional, por que o não seria dentro da legislação tributária nacional que o cita e o convoca pelo "nomen juris" com que a lei complementar o batizou e o adotou, precisamente para efeitos fiscais ?
(9)

XXXIII - Mas não é sô.

A Lei Complementar nº 4/69 que é procedimental e materialmente lei de aplicação concreta e direta do texto da Constituição, tendo adotado, sem nenhuma exceção, o conceito do gênero "razões balanceadas", precisamente para nos termos do § 2º do art. 19 e §1º do art. 18 da Constituição, limitar o poder tributário dos Estados; não pode nenhum Estado-membro, por lei tributária ou, todos eles por meio de convênio tributário alterar o conceito de "razões balanceadas" já adotado pela lei complementar para definir ou limitar as competências dos Estados, porque com isto fraudariam a aplicação da Constituição, já promovida pela

(9) Vide em nosso Estudos e Pareceres nº 5, Editora Resenha Tributária, S. Paulo, 1951, págs. 7/62, o trabalho sob o título "IPI e ICM", precisamente sobre a questão da dilucidação tecnológica para esclarecer vinculativamente dentro das leis fiscais, os termos técnicos por estas adotados sem modificá-los.

lei complementar especial.

Neste sentido, veja-se a proibição estatuida pelo art.110 do CTN em relação aos conceitos jurídicos, mesmo do direito privado, expressa ou implicitamente adotados pela Constituição para disciplinar a delimitada matéria da competência e para que não seja fraudada a Constituição por meio de falsas leis do fiscalismo. (10)

XXXIV - Assim, por exemplo, o Diário Oficial do Estado de São Paulo de 3 de março de 1984 publica o Decreto nº 21.987, contendo alterações em relação à vigente isenção do ICM que a Lei Complementar nº 4/69 já concedeu em aplicando o § 2º do art. 19 da Constituição Federal, em relação a "concentrados e suplementos para animais" e a "ração animal". Tais alterações decorreriam de "convênio" que é ato absolutamente incapaz de alterar a Lei Complementar nº 4/69. Em nada que agrave

(10) Art.110 - A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

ou limite a isenção da citada Lei Complementar pode ser válido. Neste sentido esse decreto, como o Convênio em que ele se baseia são inválidos. É escancarada a ofensa à Lei Complementar de aplicação do texto constitucional, e portanto ao próprio texto da Constituição, art.19 § 2º já aplicado por esta lei complementar.

Por todos os fundamentos expostos, não há a menor dúvida de que os textos dos art. 1º, XIII e § 1º da Lei Complementar nº 4/69 continuam vigentes e plenamente eficazes, em todos os seus termos, para todo o território nacional e intacta a isenção de ICM concedida pela União, com a natureza e efeitos de IMUNIDADE.

Como já esclarecemos, a Lei Complementar nº 4/69 é lei de aplicação da disposição constitucional expressa no § 2º do art.19, enquanto a Lei Complementar nº 24/75 é lei orgânica dos Convênios, com base e nos termos dos quais os Estados-membros podem dar isenções de ICM dentro destas suas competências.

Basta observar que o § 2º do art.19 e o § 6º do art. 23 são dispositivos do mesmo texto constitucional, dispondo sobre

matérias completamente diferentes em assunto de isenção do ICM. Não existe, como não poderia existir, qualquer conflito ou incompatibilidade entre as duas estatuições da Constituição.

A concessão da isenção de ICM nos termos do § 2º do art. 19 é da competência privativa da União, "mediante lei complementar e atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional", enquanto a concessão ou revogação de isenções do ICM nos termos do § 6º do art. 23 é dos próprios Estados-membros, mediante convênio e atendendo a interesses até mesmo unilaterais (art. 10 da Lei Complementar nº 24/75), regionais, etc.

Portanto, e em conclusão, estão e continuam objetivamente isentos do ICM, por força da Constituição e Lei Complementar nº 4/69 "as rações balanceadas para animais", nestas compreendidas, sem sombra de dúvida, "a ração animal", "o concentrado" e "o suplemento", sempre que "destinados ao uso na pecuária, na avicultura e na agricultura".

A nosso ver, os contribuintes de direito que forem coagidos ao pagamento

ou exigência do ICM sobre tais produtos constitucional e complementarmente ISENTOS, poderão impetrar mandado de segurança contra tal exigência, nos termos do § 21, art. 153 da Constituição e da Lei nº 1.533, de 31 de dezembro de 1951 e suas alterações.

Este é nosso parecer, s.

m.j.

São Paulo, 15 de março de 1984