

**DA ATUAÇÃO PREVENTIVA DO
PROCURADOR DO ESTADO E DO DEVER DE
ORIENTAR A ADMINISTRAÇÃO A APLICAR
O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE EM FUNÇÃO
DA ESSENCIALIDADE DO BEM NO ICMS**
*THE PREVENTIVE ACTION OF THE STATE ATTORNEY
AND THE DUTY TO DIRECT THE ADMINISTRATION TO
APPLY THE PRINCIPLE OF SELECTIVITY IN ICMS*

Roberta Costa Rabello¹

Recebido em: 20.6.2016

Aprovado em: 31.8.2016

Resumo: O presente trabalho abordará a inexorável imbricação dos princípios da seletividade, da capacidade contributiva e da isonomia (sendo este a origem dos dois primeiros). Demonstrará a imperatividade do princípio da seletividade em função da essencialidade na tributação do ICMS, a partir dos mais variados fundamentos. Isso estabelecido, tratar-se-á da atuação preventiva do Procurador do Estado e da sua função institucional de orientar a Administração conforme

Abstract: This article discusses the close relation between these principles: selectivity, ability to pay, equality. Passing by the doctrinal views, it will show the both positions: selectivity as an option or as a duty. Anyway, once exerted, it will be mandatory as a result of the brazilian legal system. Established the cogency of the selectivity and the relation between other principles, cases will be studied, showing the results, as the need to

¹ Procuradora do Estado do Rio Grande do Sul.

os preceitos constitucionais e legais. Nessa linha, abordar-se-á a necessidade de que o Procurador, no exercício de tais deveres, oriente, por ocasião da regulamentação da tributação do ICMS, a necessidade de observância da seletividade, a fim de evitar judicialização de demandas que poderiam implicar, além de significativo impacto na arrecadação, prejuízo decorrente de eventual procedência.

Palavras-chave: Capacidade Contributiva; Seletividade; Essencialidade; Imposto.

graduate the rates from essentiality, focusing on fair tax relationship. Besides, it will show the duty of the State Attorney to prevent demands, and as a result of it, the need to guide the government, when it does the Law, to observe the selectivity, to avoid to demand the judge, because of the risk of the results.

Keywords: Ability to Pay; Equality; Selectivity; Essentiality; Tax.

Sumário: 1 Notas introdutórias e colocação do problema. 2 Proposta de enfrentamento do problema colocado. 2.1 Capacidade contributiva: imposição decorrente do princípio da igualdade. 2.2 Aplicação integral do princípio da capacidade contributiva no sistema: inclusive nos impostos sobre o consumo. 2.3 Da relação/integração entre princípios da isonomia, capacidade contributiva e seletividade em função da essencialidade. 2.4 Da seletividade e da essencialidade. 2.5 Da eeletividade em função da essencialidade do objeto tributável e do seu caráter cogente. 3 Análise de casos concretos em que se discute a seletividade do icms em função da essencialidade do objeto tributável nos tribunais. 4 Das funções institucionais da advocacia de estado: da atuação preventiva e do dever de orientação jurídica da administração pública. 5 Proposições objetivas e conclusão geral. Referências.

1 NOTAS INTRODUTÓRIAS E COLOCAÇÃO DO PROBLEMA

A Constituição Federal de 1988, porque constituiu uma República, ao aniquilar toda a sorte de privilégios, por decorrência lógica, estabeleceu a previsão expressa da igualdade no seu sentido material, como aquela que só permite distinções justificadas.

No mesmo passo, garantiu aos seus cidadãos um Estado Democrático de Direito, provendo o seu custeio, observadas as garantias necessárias ao contribuinte que pretende se inserir em um Estado que promova justiça fiscal.

Tais premissas conduzem a um sistema que, dentre outras nuances e comandos inarredáveis, estipula a igualdade como comando geral de todas as relações, a igualdade na relação Fisco – contribuinte, tida como a igualdade tributária, e outros princípios que a ela se ligam e dela decorrem.

Dentre estes, sobressai a capacidade contributiva (método de igualar a contribuição dos cidadãos) e a seletividade em função da essencialidade do objeto a ser tributado. Registre-se que, tendo em vista o objeto do presente trabalho, a análise restringir-se-á a tais postulados, embora muitos outros se extraiam das referidas premissas.

Não é demais dizer que tais primados são cogentes e, por sua natureza de princípios, informam todo o sistema jurídico tributário, que deve ser coerente e apresentar unidade.

Adentrando especificamente na seara da tributação e dos tributos em espécie, visualiza-se, dentre os impostos, o ICMS, incidente sobre circulação de mercadorias, de que trata esse trabalho: atribuído aos Estados e Distrito Federal, tem sua matriz constitucional no art. 155, II, estabelecendo, no § 2º, III, desse mesmo dispositivo, que “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”. Aí reside, de forma expressa, o postulado da seletividade em função da essencialidade do bem.

A discussão inicial que se trava a partir de sua análise é se essa seletividade é impositiva ou facultativa. Esta hipótese é inferida em função do termo “poderá”, ao passo que aquela decorre de outros princípios cogentes a informar o Direito Tributário, cuja análise será detalhada no decorrer do trabalho.

Aprofundada a reflexão sobre os princípios da isonomia, capacidade contributiva e seletividade, a forma como se relacionam entre si e outras repercussões, passa-se à análise de casos concretos, por meio dos quais se consegue compreender a aplicação da seletividade na tributação do ICMS, viabilizando inclusive juízo acerca da constitucionalidade e da adequação deste na legislação de regência. Especificamente quanto a isso, debruçar-se-á, dentre outros, sobre um precedente ao qual foi atribuído repercussão geral e que, conforme for o seu resultado, poderá gerar significativo – e negativo – impacto à arrecadação dos Fiscos estaduais.

Repelindo eventuais atuações constitutivas do ato antidemocrático de excessivo ativismo judicial, e aspirando à melhor interpretação do sistema tributário como um todo e dos princípios envolvidos nessa temática, além do necessário bom senso da Corte Constitucional em tempos de crise e natural queda de arrecadação (que, caso mais agravada por outros fatores, inviabilizaria as unidades federativas), voltam-se os olhares à problemática instaurada por meio do Recurso Extraordinário de repercussão geral, com expectativa de que o melhor Direito seja o aplicado, promovendo todos aqueles valores que a Constituição escolheu salvar.

Paralelamente a isso, demonstrar-se-á o papel institucional da Advocacia de Estado: personificada na instituição Procuradoria-Geral do Estado e nas figuras dos Procuradores de Estado, tem, como função primordial, além da representação judicial do Estado, a orientação jurídica da Administração, devendo servir-se, preferencialmente, da atuação preventiva, orientando de modo a *prevenir* litígios e toda a sorte de prejuízos que dele advenham.

Portanto, o presente trabalho pretende demonstrar que se deve prezar pela atuação preventiva do Procurador do Estado, como orientador jurídico e controlador da legalidade que é, devendo, no específico caso posto sob exame, antecipar-se à regulamentação, para que esta observe, por ocasião de sua edição, a adequada seletividade em função da essencialidade do bem, evitando-se, com isso, que ao fim se tente discutir judicialmente a tributação, reformando-a e, o que é pior, criando situações de repetição de valores em face dos cofres públicos, que podem sofrer negativo impacto na arrecadação, além dos custos que envolveria a restituição ao estado anterior.

2 PROPOSTA DE ENFRENTAMENTO DO PROBLEMA COLOCADO

2.1 Capacidade Contributiva: imposição decorrente do princípio da igualdade

Constituído o Estado Democrático de Direito em 1988, a Constituição Republicana fixou no seu texto, além do comando geral da igualdade (art. 5º, *caput*), o primado da igualdade tributária no art. 150, II².

Por conseguinte, o texto também impõe, no art. 145, a inafastável observância da capacidade contributiva³. No que tange às

² Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II – instituir tratamento desigual entre os contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; (grifou-se)

³ Art. 145. (...)

§ 1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

elucubrações decorrentes do termo “sempre que possível”, impõe que se leia, segundo Klaus Tipke e Douglas Yamashita, que os impostos terão, obrigatoriamente, caráter pessoal e graduação segundo a capacidade econômica do contribuinte, salvo se, por natureza, isso for impossível.⁴

Configurando a igualdade posta na Carta Maior como igualdade material, tendente a atingir a justiça, Leandro Paulsen orienta: “Justifica-se a diferenciação tributária quando haja situações efetivamente distintas, se tenha em vista uma finalidade constitucionalmente amparada e o tratamento diferenciado seja apto a alcançar o fim colimado”.⁵

Ensinam Tipke e Joachim Lang que a justiça tributária é deduzida pela regra geral da igualdade⁶ e esta, por sua vez, consiste na proibição do arbítrio⁷, do que decorre a imposição de que os ônus fiscais sejam distribuídos aos sujeitos passivos proporcionalmente à capacidade contributiva econômica⁸.

Inserindo a questão num contexto histórico global, reporta-se à “equality of taxation”, uma das primeiras máximas tributárias de Adam Smith, em 1776. Posteriormente, a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, ao determinar o custeio da coisa pública, mediante “contribuição coletiva”, impôs a necessidade de observância da repartição proporcional à situação financeira.

Atualmente, ainda que um Estado não consigne expressamente a capacidade contributiva como pressuposto de tributação em seu texto constitucional, há de se inferi-lo, a partir do comando geral da

⁴ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 59.

⁵ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 13a. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. p. 186.

⁶ LANG, Joachim; TIPKE, Klaus. *Direito tributário*. Vol. I. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2008. p. 191.

⁷ *Op. cit.* p. 193.

⁸ LANG, Joachim; TIPKE, Klaus. *Direito tributário*. Vol. I. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2008. p. 199.

igualdade⁹, já que este é mundialmente reconhecido como “princípio fundamental da imposição justa”.

Sacha Calmon Navarro Coelho, por seu turno, refere que princípios como este, que se fundam na “ability to pay” (habilidade para pagar), calcados, portanto, na igualdade, prescindem de qualquer previsão legal ou constitucional, pois são princípios gerais, de modo que “é da constituição real dos povos medianamente cultos” e “será sempre possível surpreendê-lo aqui e acolá, nas dobras do sistema”.¹⁰

Portanto, ainda que historicamente não estivesse expressa nos textos constitucionais anteriores, é intrínseca aos Estados de Direito¹¹, a Estados que visam à promoção de justiça fiscal, da mesma forma como, se fosse omissivo o texto maior atual, ainda assim tal princípio haveria de ser invocado.

Reportando-se à norma que carrega a característica de seu antecedente histórico no sistema jurídico brasileiro, oportuna a remissão feita por Douglas Yamashita e Klaus Tipke ao art. 15, § 1º da Constituição de 1946 que, em que pese não tenha logrado prever expressamente a capacidade contributiva, consignou imunizar “do

⁹ *Op. cit.* p. 200.

¹⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 Sistema Tributário*. 3A ed. Forense, 1991. *Apud* PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 13a. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. p. 45.

¹¹ “Com a falência do Estado Socialista Empresário ficou categoricamente comprovada a incompetência do Estado para financiar até mesmo sua própria existência. A única alternativa a esse modelo estatal seria um Estado que se retira da atividade econômica, deixando-a para a iniciativa privada, da qual, mediante tributos, obtém os recursos financeiros para o cumprimento de suas atribuições. É o que se convencionou chamar de “Estado Tributário” (*Steuerstaat*. Os arts. 145 a 162 da Constituição Federal/1988 não deixam dúvidas de que a República Federativa do Brasil é um ‘Estado Tributário’. Nisso reside a finalidade *primeira* de todo tributo: obtenção de recursos financeiros para cobrir as despesas gerais do Estado ou mais especificamente, por exemplo, da Seguridade Social. É o que se chama de tributo ou norma com *finalidade fiscal*. Neste caso, se a finalidade precípua de determinados tributos é a arrecadação de recursos financeiros, já vimos que a justiça tributária realiza-se pela distribuição isonômica da carga tributária segundo a capacidade contributiva, ou seja, pela aplicação do princípio da capacidade contributiva”. (TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 61/62).

imposto sobre consumos os artigos que a lei classificasse como *mínimo indispensável* à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica”¹². Tal previsão aproxima-se muito, também, do conceito de essencialidade, que é a baliza da seletividade, conforme a seguir se verá.¹³

Como bem consignou Fábio Canazaro, a capacidade contributiva constitui instrumento de justiça tributária, pois considera as características dos contribuintes, impondo o dever geral de concorrer ao interesse comum, pagando tributos, tanto pelo fato de ter capacidade, quanto de acordo com essa capacidade¹⁴, estabelecendo tratamento equitativo e não discriminatório na repartição dos encargos e sacrifícios públicos.

Para esse mesmo autor, contudo, a capacidade contributiva é apenas um viés da igualdade, que se desmembra em outros princípios para atingir seu fim, sob o fundamento de que a capacidade contributiva não seria materializável em todas as relações tributárias, a exemplo dos impostos sobre o consumo, tais como o ICMS. Para estes, entende o autor que o sistema se vale de outros princípios para promover a igualdade, tal como o da essencialidade.

Entretanto, não parece ser essa a melhor orientação. Tendo em conta que a capacidade contributiva é uma das formas de especificação da igualdade no Direito Tributário, critério de comparação que integra a estrutura da igualdade, critério-guia para a promoção da igualdade

¹² TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 113.

¹³ Desde já se assevera que é certo que a seletividade ultrapassa a análise reduzida ao mínimo indispensável ou mínimo existencial, pois abrange tanto as isenções quanto a diferença de alíquotas conforme a essencialidade/superfluidade, inclusive daqueles bens que não se restringem ao mínimo, ou seja, mesmo aqueles não essenciais serão objeto de comparação em relação a outros, estabelecendo-se os mais e os menos essenciais, a fim de que a escala de tributação gradue-se conforme esse critério.

¹⁴ CANAZARO, Fábio. *Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 95

tributária¹⁵, liga-se diretamente à aferição da essencialidade, inclusive nos impostos sobre o consumo, pois quanto menor a capacidade contributiva, mais restrito estará o indivíduo ao *estritamente* essencial.

2.2 Aplicação Integral do Princípio da Capacidade Contributiva no Sistema: inclusive nos impostos sobre o consumo

Inicialmente, deve se estabelecer que, em que pese existam posições no sentido de que não se poderia considerar o princípio da capacidade contributiva para fins de tributação sobre o consumo, esse não parece ser o entendimento mais adequado, pois, como visto, calca-se na própria isonomia.

Nesse sentido é a doutrina de Klaus Tipke:

[...] vale o princípio da capacidade contributiva para todos os impostos, inclusive os impostos indiretos sobre o consumo, que também [...] é indício de capacidade contributiva econômica. [...] A tributação indireta do consumo também necessita de justificação; ela precisa ser harmonizada dentro do sistema interno do ordenamento jurídico-tributário com a tributação da renda. O princípio da capacidade contributiva deve como princípio tutelar ser tornado eficaz: também impostos indiretos não devem violar o mínimo para a sobrevivência.¹⁶

Com efeito, a capacidade contributiva vincula-se à ideia de justiça distributiva, servindo a materializar seu comando: *sum cuique tribuere*, relacionando-se diretamente com a ideia de igualdade. Nesse sentido, como bem ressaltado por Ricardo Lobo Torres¹⁷, tal comando ordena

¹⁵ *Op. cit.* p. 97/98.

¹⁶ LANG, Joachim; TIPKE, Klaus. *Direito tributário*. Vol. I. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2008. p. 203.

¹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário*. 3a. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. *Apud* CANAZARO, Fábio. *Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 39-40.

que cada um pague o imposto de acordo com sua riqueza. Para esse autor, a essencialidade seria a forma de manifestação da capacidade contributiva nos impostos indiretos, vinculando-se ao subprincípio da seletividade em função da essencialidade, na medida em que os produtos de luxo – menos úteis e, portanto, não essenciais ao consumo do povo – estariam restritos às classes mais abastadas.

Também corolário da isonomia – princípio vetor de uma Constituição Republicana, em um Estado Democrático de Direito – é o princípio (para alguns, regra; para outros, ainda, técnica de tributação) da seletividade em função da essencialidade. Este destina-se mais diretamente aos impostos de consumo, o que não impede, como se verá adiante, que sobre eles também se debruce a capacidade contributiva.

Nessa toada, leciona Leandro Paulsen¹⁸:

Certo é, em regra, que os produtos essenciais são consumidos por toda a população, e que os produtos supérfluos *são consumidos* apenas por aqueles que, já tendo satisfeito suas necessidades essenciais, dispõem de recursos adicionais para tanto. A essencialidade do produto, assim, realmente constitui critério para diferenciação das alíquotas que acaba implicando homenagem ao princípio da capacidade contributiva. (grifou-se)

Em sentido oposto, porém, discorre Fábio Canazaro¹⁹:

é correto afirmar que, no mesmo plano da capacidade contributiva – porém com incidência sobre tributos de natureza diversa – encontra-se a essencialidade, princípio que visa à busca de um estado ideal de igualdade no que tange à distribuição do ônus tributário nos impostos sobre o consumo.

Situando-se no contexto constitucional, além do postulado geral contido no *caput* do art. 5º, a promoção da igualdade, destinada especificamente às relações Fisco – contribuinte, é garantida pelos

¹⁸ MELO, José Eduardo Soares; PAULSEN, Leandro. *Impostos federais, estaduais e municipais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado. p. 96.

¹⁹ CANAZARO, Fábio. *Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 116.

princípios da igualdade tributária (art. 150, II), da capacidade contributiva (art. 145, parágrafo único) e da essencialidade, inclusive no que toca aos impostos sobre o consumo.

2.3 Da Relação/Integração entre Princípios da Isonomia, Capacidade Contributiva e Seletividade em Função da Essencialidade

A respeito da isonomia, Fábio Canazaro²⁰, reportando-se a clássicos da doutrina, refere que Bobbio aponta que a igualdade não é uma fórmula fechada e que seu significado sempre depende da resposta à assertiva-pergunta “todos são iguais, sim; mas em quê?” e Pontes de Miranda afirma ser a igualdade “coisa a realizar-se”.

Com efeito, apropriando-se e trazendo à baila as lições desses dois ícones, responder-se-ia ao questionamento de Bobbio: iguais na noção de pagar tributo, de contribuir com o Fisco em prol do custeio coletivo. E para que esses contribuintes do custeio coletivo se equalizem (tornando realidade a igualdade, a *coisa a se realizar*), o mais rico deve contribuir com mais do que o pobre - ou o menos rico - de modo a concretizar a igualdade material, atingida pela capacidade contributiva. E a essencialidade, ao fim, imbrica-se com ela, pois o pobre – quem tem menos – só vai adquirir o que for estritamente essencial.

Reitera-se que a igualdade a que se alude nesse trabalho é sempre a material. Parte-se dessa noção, da igualdade que efetivamente equaliza, daquela que trata desigualmente os desiguais na medida das suas desigualdades, tal como o inverso, pois é a que se busca por meio de todos esses postulados: a igualdade efetiva, realizada, e não a igualdade formal, aquela apenas *perante a lei*.

Roque Antonio Carrazza assevera que “por trás destas ideias está presente, em última análise, a louvável diretriz pela qual quem, em

²⁰ *Op.cit.* p. 62.

termos econômicos, tem mais, há de ser mais onerado do que quem tem menos”.²¹ Nas palavras de Luciano Amaro, “hão de ser tratados, pois, com igualdade, aqueles que tiverem igual capacidade contributiva, e com desigualdade os que revelem riquezas diferentes e, portanto, diferentes capacidades de contribuir”²².

A corroborar, estabelecendo ligação entre a essencialidade e a capacidade contributiva, como instrumentos realizadores da igualdade material na área da tributação, Paulsen²³ atenta para a “finalidade específica”. Apenas a título de esclarecimento, refira-se que a alíquota mencionada refere-se ao IPI:

A essencialidade do produto, por vezes, não é revelada pela sua natureza, mas pela sua finalidade específica. O STJ assim decidiu ao justificar a alíquota de 10% sobre alimentos para animais de estimação, presumindo maiores condições financeiras de quem pode dedicar parcela da sua renda para a compra de alimentação diferenciada para seus animais.

O mesmo autor prossegue remetendo ao voto do Ministro Teori Zavaski no Resp 1087925, segundo o qual, para fins de essencialidade, deve se averiguar a destinação da mercadoria, o fim a que se presta, visando a identificar se um material de consumo serve “à própria manutenção da vida de seres humanos ou ao simples prazer e satisfação individual”.

No precedente citado, foi feito cotejo entre a tributação incidente sobre alimentos para cães e gatos e a alimentação destinada à produção de bovinos, equinos, aves. Esta promove atividade econômica, que gera emprego e se destina, ao fim, à alimentação da população, ao passo que o sustento dos primeiros serve ao deleite de seus donos, que geralmente possuem destacada condição financeira. Justificável, portanto, tratamento tributário distinto.

²¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 14a ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 459.

²² AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2010. 16a ed. p. 159.

²³ MELO, José Eduardo Soares; PAULSEN, Leandro. *Impostos federais, estaduais e municipais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado. p. 97.

Nesse sentido, Fábio Canazaro²⁴ assevera que

nos casos em que se torna impossível a atenção à capacidade de contribuir do cidadão para a graduação do ônus fiscal por parte do detentor da competência tributária, a promoção da igualdade deve ocorrer com base na concretização de outras normas – a exemplo, na tributação sobre o consumo, da norma da essencialidade. (...) a essencialidade (...) é norma que deve ser concretizada pelo legislador ordinário ao graduar a tributação sobre o consumo. É princípio constitucional fundamental de tributação, que visa à promoção da igualdade na divisão do ônus fiscal que recai sobre mercadorias e serviços.

A respeito, discorda-se no que toca à alegação de que quando não for possível valer-se da capacidade contributiva caberia a utilização de outro princípios. Isso porque, em verdade, a essencialidade também decorre, ainda que de forma reflexa, da própria capacidade contributiva, pois, como dito, aquele que não tem capacidade contributiva (ou a tem reduzida) só compra o que é estritamente *essencial*.

Sob essa mesma orientação, propõe Luciano Amaro²⁵:

Aliás, é precisamente em atenção ao contribuinte “de fato” que se põe outra das vertentes da capacidade contributiva no campo dos impostos indiretos, ou seja, o princípio da *seletividade*, segundo o qual o gravame deve ser inversamente proporcional à *essencialidade* do bem.

Mais adiante, prossegue o mesmo autor²⁶:

No campo dos impostos indiretos, que se caracterizam por sua regressividade, esta pode ser atenuada pela *aplicação da seletividade* em função da essencialidade dos bens, que referimos linhas acima. A seletividade apresenta-se aí como uma técnica de implementação da justiça fiscal.

A medida da capacidade contributiva se apresenta sob diferentes aspectos, de acordo com o tipo de imposto; ora se afere a

²⁴ CANAZARO, Fábio. *Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 22.

²⁵ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2010. 16a ed. p. 164.

²⁶ *Op. cit.* p. 165.

capacidade contributiva por meio da renda, ora do patrimônio, ora do consumo de bens ou serviços.

2.4 Da Seletividade e da Essencialidade

No que tange à assertiva de que a essencialidade é *princípio constitucional fundamental de tributação*, com efeito, ainda que o dispositivo que a estabelece utilize a terminologia “*poderá*”, ver-se-á que se trata de comando, com cunho impositivo.

Não se trata, como se demonstrará adiante, de mera “sugestão” ou “orientação” ao legislador, mas de princípio constitucional fundamental de tributação, de modo a constituir-se norma cogente.

Inicialmente, porque a imposição da seletividade em função da essencialidade decorre da própria noção de igualdade (e estabelece um comparativo a partir dela) e a vedação da discriminação entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente não consubstancia apenas um direito fundamental, mas também uma limitação constitucional ao poder de tributar, segundo a Corte Suprema (ADI 3105/DF²⁷).

A fim de bem compreender a essencialidade (que é o que determinará a seletividade), oportuno esclarecer, ainda, que não se deve confundi-la com a extrafiscalidade. Ora, aquela é, além de princípio, técnica de tributação, pois orienta quais devem ser os produtos menos ou mais tributados em razão da essencialidade, ou seja, da necessidade de seu uso pelos indivíduos, de modo que tal produto, por ser mais essencial que outro, merece sofrer menor exação.

A extrafiscalidade vai mais adiante: *penaliza* a mercadoria cuja circulação se quer desestimular ou, nas palavras de Canazaro, “não se está tributando de forma mais gravosa determinada mercadoria porque ela não é essencial; está-se tributando porque seu consumo deve ser

²⁷ <http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=363310&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20ADI%20/%203105>. Acesso em 19/08/2015.

obstado, por destoar dos objetivos do sistema”²⁸. Por exemplo, o cigarro, porque destoa da promoção à saúde, deve ser, numa finalidade extrafiscal – ou seja, sem objetivo arrecadatório – mais tributado, a fim de desestimular o consumo. Além disso, também no sentido fiscal, deve ser mais tributado, pois, em comparação com outras mercadorias, denota-se não ser essencial. Ao passo em que a essencialidade gradua a tributação do bem conforme sua necessidade; a extrafiscalidade “penaliza” o consumo de bens indesejados, utilizando-se da exação como forma de desestimular o consumo.

Poder-se-ia, assim, caracterizar a extrafiscalidade como um *plus* em relação à essencialidade: não só se desestimula o supérfluo, como o onera (sem finalidade lucrativa imediata), a fim de impedir sua circulação.

Ainda a respeito da linha tênue que separa a seletividade da noção de extrafiscalidade, reporta-se a trecho do voto do Ministro Ilmar Galvão, no RE 370.682-9²⁹: “A seletividade, na linha do mandamento constitucional, atrela-se à essencialidade do produto. A ideia básica é a de que o Fisco dispõe de discricionariedade para estabelecer cargas tributárias diferenciadas para os diferentes produtos industriais, tendo em vista objetivos extrafiscais”.

Contudo, impositivo discordar-se, pois a seletividade não se restringe a isso, é mais abrangente, por isso referida acima como um *plus*. Ora, não se pode dizer que à seletividade imprima-se apenas objetivos extrafiscais. Possui, sim, finalidade também fiscal: pretende tributar, mas de maneira isonômica, ou seja, tributar mais o bem conforme sua essencialidade (pois, como já disse, quanto menor a capacidade contributiva, mais se restringe ao consumo do estritamente essencial). Logo, todos os princípios que visam à concretização da igualdade

²⁸ CANAZARO, Fábio. *Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 53.

²⁹ <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=503002> Acesso em 19/08/2015.

estão umbilicalmente ligados entre si. Portanto, a finalidade é fiscal: arrecadar dos desiguais nas medidas das suas desigualdades, visando ao financiamento do Fisco de maneira igualitária.

No que toca à relação entre seletividade e essencialidade, Canazaro qualifica a seletividade da seguinte forma: *tributar em atenção à seletividade implica a utilização de um critério de comparação entre sujeitos (grupos de pessoas, mercadorias ou serviços) com vista à promoção de uma finalidade*³⁰. Certo é que, para ser seletivo, é preciso que se estabeleça comparativo entre os objetos tributáveis.

Veja-se:

Seletivos não são apenas os impostos sobre consumo. Seletivos são todos os impostos em que o legislador vale-se de um critério de comparação entre sujeitos (pessoas, mercadorias ou serviços), em sintonia com uma finalidade constitucional. A seletividade, portanto, não é princípio (...) é uma forma (ou um meio) imposta pelo Texto Constitucional, a ser adotada na tributação de natureza fiscal, para a concretização de alguns princípios: o princípio da essencialidade e o princípio da capacidade contributiva, por exemplo, ambos como garantia da igualdade geral no Direito Tributário.³¹

A essencialidade, por seu turno, é tida, por Baleeiro³² como aquilo que é essencial, indispensável, algo vinculado a um padrão mínimo de vida e à garantia de bem-estar da sociedade. Nesse sentido, reporta-se à lição inicial do “mínimo existencial” ou “mínimo indispensável”, lembrando-se que mesmo ao ultrapassar a esfera do “mínimo”, o exame da essencialidade se mantém necessário, como se fosse a balança da tributação: quanto mais essencial (em comparação com os demais objetos tributáveis), menos tributado deve ser. *Seleciona-se*, gradua-se a escala de tributação conforme a essencialidade.

³⁰ CANAZARO, Fábio. *Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 103.

³¹ *Op. cit.* p. 104.

³² BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 206 *Apud Op.* p. 103.

José Eduardo Soares de Mello assevera que a seletividade abebera-se de valores colhidos pelo constituinte, tomando em consideração as necessidades vitais básicas, como moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência. No mesmo passo, Roque Antonio Carrazza, elencando expressamente diversos vetores que o texto constitucional estatuiu e os dispositivos a que correspondem – tais como “o bem de todos”, a saúde, assistência aos desamparados, saúde, dentre outros – refere que implicitamente se exige que “os tributos – aí compreendido o ICMS – venham ajustados a estes louváveis objetivos, que interessam à presente e às futuras gerações.”³³

Como referido, balizando-se pelos valores constitucionais, é que a seletividade graduará a tributação, mediante os seguintes instrumentos: redução da alíquota ou da base de cálculo, ou mesmo conferindo isenção à mercadoria. Nessa linha, aliás, Roque Antônio Carraza entende que os produtos de primeira necessidade (referidos acima como as “necessidades vitais básicas”) deveriam ser isentos de ICMS³⁴, uma vez que o contribuinte não tem liberdade de escolha³⁵:

A seletividade em função da essencialidade exige que o ônus econômico do ICMS recaia sobre mercadorias ou serviços, na razão direta de sua superfluidade e na razão inversa de sua necessidade, tomando-se como parâmetro o consumo popular. Daí que, a nosso sentir, as operações com gêneros de primeira necessidade e as prestações de serviços (de transporte transmunicipal ou de comunicação) de massa deveriam ser completamente desoneradas do tributo, já que, em relação a eles, o contribuinte não tem liberdade de escolha.

A realidade mostra a materialização da seletividade nas situações referidas.

³³ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 14a ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 460.

³⁴ *Op. cit.* p. 461.

³⁵ *Op. cit.* p. 459.

No Estado do Rio Grande do Sul, por exemplo, os produtos da cesta básica não são isentos, mas sofrem redução na base de cálculo, consoante previsão contida no § 10 do art. 10 da Lei 8820/89, que também decorre do imperativo consignado no art. 145, § 4º, CE.

Outrossim, demonstrando a seletividade na forma de graduação de alíquotas, tem-se também no Estado do Rio Grande do Sul o exemplo da tributação do ICMS na energia elétrica, que estabelece alíquotas progressivas, conforme o consumo e a finalidade. A teleologia dessa norma reside no fato de que cidadãos que suportam maior encargo econômico, consumindo mais energia, retratam maior capacidade contributiva.

Outra situação que merece registro a título de exemplo, embora hoje já superada, é que houve um tempo em que o Estado do Rio Grande Sul estabelecia, em evidente afronta à seletividade em função da essencialidade do bem, uma alíquota de ICMS para bebidas à base de soja (alimentos) em percentual de 25%, ao passo em que os refrigerantes sofriam incidência de 18% - art. 27, I e III do Regulamento do ICMS, Decreto 37699/97.

A pergunta que se deveria fazer, que de pronto constatava a inadequação, para dizer o mínimo, era: afinal, o refrigerante é mais essencial que o alimento? Evidente que não. E não só não é essencial o refrigerante (devendo ser mais tributo em relação aos bens essenciais, tais como alimentos) como também deveria sofrer a *penalização* da extrafiscalidade, sendo taxado de modo a obstaculizar o seu consumo.

Por fim, a inconstitucionalidade foi suprimida, mediante a alteração promovida pelo Decreto 49.388/12, que reduziu a base de cálculo do imposto para as bebidas à base de soja resultando em carga equivalente a 17%. Relativamente à análise deste caso, tem-se que a adequação aos critérios constitucionais se averigua dessa forma, estabelecendo-se o comparativo da essencialidade, que determinará a seletividade. Não se faz análise de capacidade contributiva.

Por outro lado, há casos em que se agregam a essa análise a de outros princípios, como o da capacidade contributiva, que traz em seu bojo a noção de promoção da igualdade, como nas discussões das empresas a respeito da carga tributária na energia elétrica, brevemente referido e será detalhado a seguir.

Assim, além da isenção, demonstrou-se hipóteses em que a seletividade em função da essencialidade pode se manifestar pela redução da base de cálculo ou graduação de alíquotas. Oportuno registrar que, quanto a enquadrar a concessão de incentivos também como forma de sua concretização, em que pese existam entendimentos diversos, em ambos os sentidos, pensa-se que o mais adequado seja não compreendê-la como tal, pois os incentivos por vezes não resultam em proveito econômico ao adquirente da mercadoria, não realizando, dessa forma, a essencialidade, que visa ao favorecimento direto dos contribuintes.

Relevante, ainda, destacar que a atribuição da qualidade da essencialidade não fica sob encargo arbitrário do legislador, não será ele quem listará as mercadorias essenciais para fins de incidência tributária. A essencialidade é norteada pela idéia da indispensabilidade à subsistência e conforma-se aos valores constitucionais. Tudo aquilo que estiver englobado no texto maior como necessário e indispensável, será considerado essencial³⁶. Conveniente referir também que tal qualidade não implicará necessariamente a desoneração do produto, mas a gradação da sua tributação, conforme explicitado acima, mediante exemplos.

³⁶ Convém referir desde já que, se já não é adequada a atribuição de seletividade ao critério discricionário ou até arbitrário do legislador (que deve se nortear pelos valores constitucionais) mais grave ainda é a possibilidade – que vem se desenhando na jurisprudência – da atuação excessiva do Poder Judiciário, de modo a permitir o controle judicial da seletividade em função da essencialidade, inclusive fixando, na prática, as alíquotas (em frontal rompimento ao sistema de freios e contrapesos), quando entende que, a seu juízo, aquele princípio não foi bem atendido.

2.5 Da Seletividade em Função da Essencialidade do Objeto Tributável e do seu Caráter Cogente

Estabelecidos, assim, os contornos da seletividade e essencialidade, foca-se na questão que muito se discute, sobre a compulsoriedade ou facultatividade da regra da seletividade em função da essencialidade do bem no que tange ao ICMS.

Isso porque o texto constitucional, ao mencionar o IPI, determina que referido imposto “será seletivo, em função da essencialidade do produto” (art. 153, § 3º, I, CF). Por outro lado, a norma quanto ao ICMS estabelece que ele “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”.

Há quem doutrine que o constituinte pretendeu justamente estabelecer diferença entre o IPI e o ICMS, sendo a seletividade em razão da essencialidade em relação àquele imperativa e, em relação a este, potestativa. Fundam-se, ainda, no fato de o precursor do ICMS ser o ICM, que possuía alíquotas uniformes. Ora, tal fundamento não prospera, uma vez que o ICMS pretendeu, desde o seu nascedouro, distinguir-se de seu antecedente histórico. Não fosse assim, a própria Constituição teria cuidado de referir a uniformidade de alíquotas, já que tratou de tantas outras normas gerais e que nem são materialmente constitucionais. Além disso, se uniformidade houvesse, fosse ou não expressamente estipulada, afastaria por completo qualquer seletividade, contrariando inclusive eventual possibilidade prevista no dispositivo.

No sentido de conferir caráter potestativo à seletividade em função da essencialidade, é o magistério de Hugo de Brito Machado³⁷, que parece reduzir a norma a um mero caráter de extrafiscalidade. Contudo, já se viu, são dois conceitos que merecem distinção. Provavelmente por partir dessa equivocada premissa, o tributarista restringiu a normativa às hipóteses de mero exercício de extrafiscalidade do ICMS (que é tributo de função predominantemente fiscal).

³⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 18 ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 291

Muitos julgados parecem se manter nesse entendimento, a nosso ver já superado, conforme se verá na melhor doutrina a seguir exposta. Nesse contexto, transcreve-se excerto da Apelação Cível 2011.017834-5, julgada pela 4ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina, em acórdão assim ementado³⁸:

APELAÇÃO CÍVEL EM MANDADO DE SEGURANÇA. ALÍQUOTA DE ICMS (25%). ENERGIA ELÉTRICA E SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. ALEGAÇÃO DE OFENSA AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA SELETIVIDADE, EM FUNÇÃO DA ESSENCIALIDADE DO PRODUTO (ART. 155 § 2º, III). INOCORRÊNCIA. MANUTENÇÃO DA SENTENÇA QUE DENEGOU A SEGURANÇA. PRECEDENTES. RECURSO DESPROVIDO. “A Constituição Federal dispõe que o ICMS “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços” (art. 155, § 2º, III – grifei). Diferentemente, no caso do IPI a CF determina que “será seletivo, em função da essencialidade do produto” (art. 153, § 3º, I, da CF – grifei).

Não há dúvida de que o legislador estadual não pode simplesmente desconsiderar a norma prevista no art. 155, § 2º, III, da CF, por conta da potestividade inerente à expressão “poderá ser seletivo”.

No entanto, há que reconhecer que é determinação que dá ao legislador margem mais ampla de decisão que a expressão “deverá ser seletivo”, reservada apenas ao IPI. Essa constatação restringe a atuação do Judiciário a hipóteses inequívocas de violação do Princípio da Seletividade, que não é o caso dos autos.

Para que o pleito formulado pelo impetrante pudesse ser apreciado pelo Judiciário, seria necessário que, por algum meio de prova, o interessado demonstrasse peremptoriamente a incompatibilidade da norma estadual com a determinação constitucional. Mais: essa prova, no caso do Mandado de Segurança, deveria ser pré-constituída.

A seletividade conforme a essencialidade do bem somente poderia ser aferida pelo critério de comparação. Embora seja inequívoca a importância da energia elétrica e dos serviços de comunicação, a violação da seletividade não ficou

³⁸ <http://app6.tjsc.jus.br/cposg/pcpoQuestConvPDFframeset.jsp?cdProcesso=010001CN10000&nuSeqProcessoMv=24&tipoDocumento=D&nuDocumento=4249812>
Acesso em 17/08/2015.

demonstrada (RMS 28.227/GO, Rel. Ministro Herman Benjamin).” (grifou-se)

Poder-se-ia argumentar na defesa do Estado que o exercício da seletividade é facultativo e, em razão disso, não caberia aqui a prática do ativismo judicial em reparar o que o legislador, no seu exercício discricionário, estabeleceu. Todavia, essa não parece ser a melhor interpretação do texto constitucional, se visto como um sistema integrado de normas, como deve ser, ao menos no que toca ao caráter facultativo/compulsório da norma em questão.

Em sentido inverso, com fundamentos mais profundamente alicerçados, tem-se posições defendendo a imperatividade da seletividade do ICMS em razão da essencialidade do bem, nos mesmos moldes do disposto em relação ao IPI.

Nessa esteira, oportuno mencionar o princípio da unidade da Constituição, que impõe que o intérprete, ao aplicar, no caso, o Direito Tributário, não considere as normas constitucionais isolada e dispersamente, mas como preceitos integrados, num sistema unitário de normas e princípios³⁹.

Assim, partindo-se da unidade da Constituição, não se concebe que impostos sobre o consumo sejam tratados distintamente sem um fator justificativo de *discrímen*. Destarte, da mesma forma como ao IPI se impõe a análise da essencialidade como forma de graduação da tributação, também se servem o legislador e o intérprete dessa orientação para o ICMS.

Insta referir que, em que pese entendimentos contrários, enquadra-se a essencialidade na espécie normativa de princípio, e não de regra, mais uma razão para que o sistema tributário seja analisado contextualmente, de forma harmoniosa, de modo que – repita-se – impostos sobre o consumo sejam norteados pela mesma axiologia.

³⁹ CANOTILHO, J J Gomes. *Direito constitucional*. 5A ed. Coimbra: Almedina, 1991. p. 162.

A corroborar essa vertente, tem-se a doutrina de Fábio Canazaro⁴⁰, segundo a qual atribuir caráter facultativo à referida norma torná-la-ia inócua:

não haveria necessidade alguma de o legislador constitucional “facultar” ou simplesmente permitir que o legislador atente (ou não) para a essencialidade. E isso porque a permissão de utilização da essencialidade para a fixação das alíquotas do ICMS, mesmo existindo aquele dispositivo, revelar-se-ia lógica (i) ante a ausência de qualquer outra norma que proibisse a adoção da essencialidade, bem como (ii) ante a presença de norma que determinasse a promoção de seu fundamento – o princípio geral da igualdade.

A ratificar a imperatividade da norma, também disserta José Eduardo Soares de Melo:

Embora a facultatividade constitua o elemento impulsionador da edição do ICMS seletivo, não poderá haver mero critério de conveniência e oportunidade, porque impõe-se obediência a inúmeros postulados constitucionais. Não podem ser cometidas arbitrariedades, como é o caso de serem estabelecidas alíquotas mais elevadas com o propósito precípua de incrementar a arrecadação do ICMS, concernente a mercadorias que sejam de primeira necessidades.

Da mesma forma, a abalizada lição de Roque Antônio Carrazza:

Antes de avançarmos em nosso raciocínio, vamos logo consignando 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, pois, obrigatória.⁴¹

Portanto, tem-se segurança em afirmar que a norma em questão é, sim, cogente, em decorrência do postulado da igualdade, previsto e reiterado no texto constitucional, como primado geral, inerente ao

⁴⁰ CANAZARO, Fábio. *Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 120.

⁴¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 14a ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 458.

Estado Democrático de Direito e específico no sistema tributário. Em outras palavras, poder-se-ia dizer que, em decorrência da impositiva necessidade de se materializar a igualdade, compulsória é a concretização da essencialidade, pois esta pressupõe aquela⁴².

Invocando mais uma vez Fábio Canazaro, que leciona que a não utilização da seletividade implica a violação da igualdade e que, portanto, a seletividade não é uma opção, tem-se que “selecionar os fatos econômicos que serão objeto de tributação em grupos é dever do legislador” (grifou-se).

Especificamente no Estado do Rio Grande do Sul, assevera-se que o ICMS é, inequivocamente, seletivo, por força de disposição contida na Constituição Estadual⁴³. Entrementes, ilações à parte quanto à faculdade/imperatividade da norma contida na Constituição Federal, essa discussão não encontra espaço em nosso contexto estadual.

⁴² Sem alcançar os casos em que se deve considerar também a capacidade contributiva, fazendo-se, por ora, apenas o comparativo entre os bens para fins de estabelecer a essencialidade, faz-se o seguinte exercício: retomando o exemplo anterior dos refrigerantes x bebidas à base de soja, é evidente que eventual adoção de alíquota de ICMS para alimentos correspondente (ou maior) que a incidente sobre refrigerantes significaria ferimento à igualdade. Tais mercadorias – porquanto possuem grau de essencialidade abissalmente diverso (um essencial, outro supérfluo) – devem ser tratados de forma diferente. Dito de outro modo, tributar mais o bem menos essencial é cercear o acesso a este. Além disso, agora sim agregando à discussão a análise da capacidade contributiva, com mais razão vê-se a disparidade: o menos abastado não terá acesso ao essencial – alimento – ao passo que ser-lhe-á franqueado o consumo de refrigerantes ou bebidas alcoólicas, afrontando-se a promoção à saúde disposta no texto constitucional. Agravando ainda mais o contraste, o mais abastado não só terá acesso a ambos (por óbvio) como pagará menos pelo menos essencial. Ao abastado, alcançam-se os dois; ao carente, priva-se do essencial, viabilizando-lhe apenas o supérfluo em detrimento do necessário.

⁴³ Art. 145. Compete ao Estado instituir:

I – impostos sobre:

(...)

b) 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;

(...)

§ 4º. O imposto de que trata o inciso I, alínea b, **será seletivo, em função da essencialidade** das mercadorias e dos serviços, preferencialmente com base nas cestas de consumo familiar, conforme dispuser a lei, que também fixará as alíquotas, respeitado o disposto na Constituição Federal. (grifou-se)

Não fosse por essa peculiaridade, convém ressaltar que, ainda que se pudesse entender como potestativa a norma insculpida na Constituição Federal, nas unidades federadas em que foi exercida a seletividade, não há como retomar a condição anterior, anulando-a, haja vista os princípios da vedação do retrocesso e da proteção da confiança. Ora, estabelecido o regime seletivo, avançando em favor do contribuinte, o Estado não pode retroceder, traindo a confiança inclusive daquele que optou por investir naquela unidade federativa.

Ainda, oportuno asseverar que, adotada a seletividade, compulsória torna-se a observância da essencialidade, não cabendo utilização de critério diverso, porquanto o texto constitucional condicionou que será seletivo (ou, *ipsis litteris*: “poderá ser seletivo”) *em função da essencialidade das mercadorias e serviços*.

3 ANÁLISE DE CASOS CONCRETOS EM QUE SE DISCUTE A SELETIVIDADE DO ICMS EM FUNÇÃO DA ESSENCIALIDADE DO OBJETO TRIBUTÁVEL NOS TRIBUNAIS

Ainda que haja entendimento no sentido da faculdade, tem-se por mais adequada a posição segundo a qual a norma de seletividade é cogente, pois corolário dos princípios da igualdade e capacidade contributiva.

Outrossim, em que pese se tente afastar a aplicação e imbricação de todos esses princípios na tributação do ICMS, a orientação mais conforme a teleologia constitucional é diversa. Somente cotejando-se todos esses princípios pode-se obter legislação mais afeta ao Estado Tributário que a Constituição de 1988 parece querer estabelecer. Exemplo disso é a tributação feita no âmbito do Estado do Rio Grande do Sul que alcança, com êxito, todos esses valores constitucionais: ao estabelecer graduação de alíquotas (por ex., como se verá a seguir, na tributação da energia elétrica) variando conforme diversas situações,

evidencia a necessidade de se considerar a essencialidade do bem, ao mesmo tempo em que presume a análise da capacidade contributiva⁴⁴. Mediante a aplicação conjunta dessas duas “fórmulas” é que se atinge, ao fim, a igualdade material na tributação do ICMS.

Sob esse fundamento, só se pode esperar que o posicionamento que está por vir da Corte Constitucional, nas hipóteses adiante mencionadas, se dê nesse sentido.

A ilustrar, portanto, invoca-se o RE 714139, que está *sub judice* no STF, de relatoria do Ministro Marco Aurélio. Nesse recurso, houve reconhecimento de repercussão geral pela Corte, e diversos Estados da federação ingressaram como *amicus curiae*.⁴⁵

Discute-se, no caso, a constitucionalidade da legislação estadual de Santa Catarina, que estabelece alíquotas diversas de ICMS. Na hipótese, o contribuinte Lojas Americanas questiona as alíquotas maiores do imposto para o fornecimento de energia elétrica e serviços de telecomunicações, asseverando que a graduação, na forma como posta, fere os princípios da isonomia tributária e da seletividade.

A lei impugnada (Lei estadual 10.297/1996) estabeleceu alíquota geral de 17% e, para o caso específico, de 25% (art. 19, I, a). Registre-se que semelhante graduação se dá no Estado do Rio Grande do Sul.

A empresa recorrente sustenta que a lei impugnada ofende os princípios da isonomia tributária e da seletividade do imposto estadual, previstos nos artigos 150, inciso II, e 155, parágrafo 2º, inciso III, da Constituição, em função da essencialidade dos bens e

⁴⁴ Na situação que será a seguir examinada, ver-se-á, por exemplo, que é presumida a menor capacidade contributiva daquele que consome, por exemplo, quantidade reduzida (até 50 kw/mês) em relação, por exemplo, a um consumidor industrial.

⁴⁵ Por meio de petição única, alegaram que a seletividade não tem aplicação obrigatória no que tange ao ICMS, que é tributo marcadamente arrecadatório, e não possui caráter extrafiscal; que o STF não deve atuar como legislador positivo para instituir alíquota diversa da fixada nas leis estaduais em decorrência da separação de poderes; e, por fim, que a acolhida da pretensão representará concessão de desoneração tributária em frontal colisão com a exigência de lei específica prevista no art. 150, § 6º, CF, dispositivo responsável por conferir transparência, previsibilidade e equilíbrio às finanças públicas.

dos serviços tributados e que o constituinte teria estabelecido uma determinação ao legislador estadual quanto à seletividade, e não mera recomendação, de modo que previsões de extrafiscalidade envolvendo o ICMS devem ser condicionadas ao caráter essencial do bem ou do serviço tributado.

Com efeito, como já definido aqui, a norma constitucional em questão não se reduz a mera recomendação, trata-se de norma imperativa, sim, impondo que se condicione a tributação do ICMS ao caráter essencial do bem/serviço.

Contudo, mais do que isso: há de se resguardar tanto a seletividade/essencialidade, quanto a capacidade contributiva, norma que se irradia para todas as relações tributárias firmadas sob a égide desse texto constitucional que se discute, o que permite ao legislador graduar progressivamente (presumindo capacidade contributiva conforme o consumo) alíquotas na exata forma feita pela legislação em discussão no recurso versado, bem como na legislação vigente no Estado do Rio Grande do Sul.

Dessa forma, no sentido oposto ao alegado pela recorrente, afirma-se que a lei hostilizada não só não fere a isonomia e a seletividade, como a materializa. Nesse sentido, no feito em questão, o juízo de primeiro grau afastou a alegação de ferimento da isonomia, reputando como justificado o tratamento diferenciado, mantendo as alíquotas geral e específicas, entendimento que foi mantido em segundo grau.

Discussão semelhante foi travada nos pedidos de Suspensão de Segurança SS 4270 e SS 3473, ajuizados no STF pelo Estado do Rio de Janeiro e do Amazonas, respectivamente. A primeira se opõe a decisões judiciais que limitaram em 18% a alíquota do ICMS para determinados estabelecimentos do Estado, que defenderam que não devem se submeter às alíquotas previstas na legislação estadual do ICMS, sob o argumento de sua abusividade em razão de suposto ferimento da seletividade.

Da leitura das razões veiculadas pelo Estado do Rio de Janeiro, sobressai estudo demonstrando o grave impacto na arrecadação dos Estados, caso a pretensão dos contribuintes nesse sentido prospere. Tal hipótese, além de não refletir o melhor Direito, conforme já se demonstrou, também não considera a grave crise que vem sendo enfrentada pelas unidades federativas, que se veriam, diante de um julgamento dessa natureza, ainda mais inviabilizadas.

Não bastasse a inadequação de uma decisão nesse sentido quanto ao mérito, a gravidade também reside na caracterização de exacerbado – e injustificado – ativismo judicial: um dos três poderes do Estado, o Judiciário, estaria atuando como legislador positivo, usurpando a competência dos demais Poderes, desbordando dos limites de sua atuação.

A ratificar o exposto, evidencia-se do parecer do Ministério Público, no referido RE 714139, de lavra do Exmo. Sr. Procurador-Geral da República, Rodrigo Janot Monteiro de Barros, recomendação no sentido de que, devidamente modulados os efeitos da declaração, nos termos do art. 27 da Lei 9868/1999, deva se determinar ao Estado de Santa Catarina que adapte sua legislação ao que o STF entender ser o princípio da seletividade, admitindo-se a fixação de alíquotas pela própria Corte!

Tal permissão, que beira uma ditadura do Poder Judiciário, fere princípios da legalidade e da segurança jurídica: imagine-se uma situação de caos, em que cada relação tributária terá sua alíquota ou mesmo base de cálculo determinada conforme deliberado pelo Poder Judiciário. A admitir-se o que se estava cogitando, não se está longe de trilhar esse caminho.

De se mencionar que não há, contudo, decisão da Suprema Corte nesse sentido, em que pese a mencionada manifestação do Ministério Público. Ao contrário, ao que se tem conhecimento, o STF vem atuando em sentido contrário, de não admitir substituir-se ao legislador, como

se depreende do julgado que segue:

Agravo regimental no recurso extraordinário. Tributário. Imposto de renda. Isenção. Alcance do benefício. Necessidade de reexame da legislação infraconstitucional. Impossibilidade de atuação do judiciário como legislador positivo. Efeito confiscatório da exação. Súmula nº 279/STF.

1. A suposta ofensa à Constituição somente poderia ser constatada a partir da análise e da reinterpretação da legislação infraconstitucional, o que torna oblíqua e reflexa eventual ofensa, a qual é insuscetível, portanto, de viabilizar o conhecimento do recurso extraordinário.

2. Impossibilidade de o Poder Judiciário atuar como legislador positivo para estabelecer isenções de tributos não previstas em lei.

3. O caráter confiscatório da exação, no caso em exame, somente seria aferível mediante reexame do quadro fático-probatório. Incidência da Súmula nº 279/STF.

4. Agravo regimental não provido. (RE 852409 AgR, Relator Min. DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 07/04/2015) (grifou-se).

Nutrindo-se expectativas de coerência, é legítimo que se espere que, tal como entendeu a Corte, como não poderia atuar como legislador positivo para *estabelecer isenções*, também – e com ainda mais razão – não lhe cabe atuar como legislador positivo para fixar alíquotas. Ainda, não caberia aqui falar em controle da seletividade em razão da essencialidade pelo Judiciário, pois, nos casos versados, a seletividade é irrefutável.

Ainda no que toca ao precedente sobre o qual acima se discorreu, RE 714139, ressalta-se que, quanto à manifestação do Ministério Público Federal, em que pese busque exacerbado ativismo judicial, como já se viu, bem como conduza a uma equivocada conclusão, é de se aproveitar algumas premissas ali postas.

Por exemplo, ao examinar a alegação da empresa recorrente de incompatibilidade da lei estadual em exame com o princípio da isonomia tributária, sob o fundamento de que diferencia consumidores

industriais e comerciais de consumidores domiciliares e produtores rurais das cooperativas redistribuidoras, enunciou: “Concretiza o princípio da igualdade tributária a instituição, a partir de níveis reduzidos de consumo, de alíquotas progressivas na energia fornecida à população economicamente mais vulnerável, ao contrário do que sugere o recorrente, não havendo falar em ofensa ao art. 150, II, da Constituição.”

Com efeito, a conclusão deve se dar justamente no sentido contrário ao alegado pela recorrente. Ora, a forma escalonada no texto visa exatamente a garantir o tratamento isonômico, porque trata de forma desigual os desiguais (o consumidor industrial tem certamente maior capacidade contributiva do que o consumidor domiciliar, na forma progressiva posta na legislação). Prossegue, nessa linha, a orientação do *parquet* federal:

(...) De mais a mais, ainda que fosse o caso de considerar-se facultativa a aplicação da seletividade ao ICMS, uma vez feita a opção do legislador estadual pelo princípio da seletividade, passará, por lógica, a ser obrigatória a utilização do critério de comparação em virtude da essencialidade dos bens e serviços. Os mais essenciais deverão ser submetidos a alíquotas menores do que as destinadas aos supérfluos. As alíquotas devem ser inversamente proporcionais à essencialidade, para impedir que sua definição seja permeada de subjetivismo. (...) Sem embargo, no caso do ICMS – Eletricidade, as concessionárias repassam aos particulares a integralidade do valor do imposto, devidamente anotado na conta. Desse modo, embora haja a substituição tributária, é facilmente identificável o perfil do consumidor a partir de seu consumo. Com isso, é viável instituir, a partir de níveis reduzidos de consumo, alíquotas não apenas seletivas, mas também progressivas na energia fornecida à população economicamente mais vulnerável. Inexiste aí ofensa ao art. 150, II, da Constituição, mas verdadeiro intuito concretizador do princípio da igualdade.

Em que pesem as bem lançadas premissas, ao final entendeu a Procuradoria-Geral da República que, no caso vertente teria havido

fator de discrimen injustificado, porquanto constatou que, ao lado de produtos essenciais, estavam sendo tributados, por meio da mesma alíquota, produtos supérfluos. Considerou que, na situação sob exame, haveria inadequado escalonamento que, estabelecida a relação de comparatividade, evidenciaria ferimento à isonomia e essencialidade.

A par do específico caso analisado, é de se insistir que, bem norteados pelos alicerces constitucionais, ao Executivo e Legislativo cabem o impositivo exercício da seletividade, que pode ser estabelecida, dentre outros mecanismos, mediante alíquotas do ICMS variáveis e escalonadas conforme a essencialidade do objeto tributável. É o que se colhe de decisões exaradas em outros feitos e em outras instâncias, cuja análise segue.

Oportuno mencionar decisões que ainda não alcançaram o STF, mas que versam sobre idêntico tema, e no âmbito do Estado do Rio Grande do Sul. Para ilustrar, cita-se o Mandado de Segurança 001/1150075491-0, em que imponente empresa do ramo de supermercado discute a variação da alíquota do ICMS na energia elétrica.

Em complementação às informações prestadas pela autoridade coatora, o Estado demonstrou o escalonamento das alíquotas na forma da legislação aplicável (Lei 8820/89 e Regulamento do ICMS – Decreto 37699/97), que leva em conta diversos graus de essencialidade, conforme a natureza da atividade econômica, a destinação do bem e a qualidade do destinatário: tal graduação varia de 12 a 25% para energia elétrica⁴⁶.

A empresa, por sua vez, pugnou pela consideração dos princípios da seletividade, da capacidade contributiva e da isonomia, alegando mácula a tais normas constitucionais. Ora, justamente partindo desses princípios é que se chega a uma conclusão (todavia, absolutamente

⁴⁶ 12% para energia elétrica rural e até 50kw por mês; 17% para energia elétrica industrial; 20% para energia elétrica de iluminação de vias públicas; e 25% para energia elétrica em geral, com exceção das hipóteses anteriores.

diversa da que pretendia a requerente): considerando o conjunto desses princípios, numa visão sistemática que o Direito exige, tem-se que, efetivamente, não há qualquer reparo a ser feito em uma regra de tributação que onera em menor escala um pequeno consumidor residencial de energia. Diversamente, na hipótese, tratava-se de um grande usuário, dotado de imensa capacidade econômica e contributiva, de modo que a redução pretendida, além de destruir o equilíbrio promovido pelo escalonamento, ao fim culminaria no ferimento à isonomia.

No caso em comento, a sentença proferida acolheu as alegações estatais, denegando a segurança. Contudo, tal decisão, porquanto recentemente publicada, ainda é passível de recurso. No entanto, tendo em vista a jurisprudência do Tribunal gaúcho, espelhada na ementa que segue, a expectativa é de que a sentença seja confirmada:

TRIBUTÁRIO.ICMS.ENERGIAELÉTRICA.SELETIVIDADE. ESSENCIALIDADE. ALÍQUOTA. 1. O ICMS poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. Art. 155, § 2º, III, da CR. 2. No Estado do Rio Grande do Sul, o ICMS é seletivo, variando as alíquotas do imposto de acordo com a essencialidade das mercadorias e dos serviços. Em relação à energia elétrica, as alíquotas são de 12% e 25%, de acordo com a natureza do consumo (rural, residencial e industrial). Lei Estadual 8.820/89. O fato de o serviço de energia elétrica ser essencial não impede o legislador dentro da sua liberdade conformadora de fixar em 25% a alíquota para os demais usuários. Os princípios da seletividade e da essencialidade invocados não impõem a limitação pretendida pela parte. Recurso desprovido. (Apelação Cível Nº 70059908293, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Maria Isabel de Azevedo Souza, Julgado em 26/06/2014).

No concernente à inclinação do STJ, submetida a questão à sua análise por meio de mandados de segurança, a Corte entendeu que “a violação da seletividade não ficou demonstrada”, pois ‘não há como aferir ofensa ao Princípio da Seletividade sem ampla e criteriosa análise das

demais incidências e alíquotas previstas na legislação estadual”, sendo que “esse estudo não foi apresentado com a inicial e, mesmo que fosse, a controvérsia a respeito demandaria dilação probatória adicional, o que é incompatível com o rito do mandamus” (RMS 28.227/GO, RMS 34.007/SC).

Estabeleceu-se, ao menos, que a aferição da ofensa à seletividade exige detida análise comparativa, conforme já dito. Disso se pode inferir provável tendência à manutenção do entendimento até agora consolidado no âmbito do Tribunal gaúcho, porquanto o escalonamento na forma da legislação pressupõe comparativo tendente a equalizar, mediante tributação diversa, as diferentes situações.

4 DAS FUNÇÕES INSTITUCIONAIS DA ADVOCACIA DE ESTADO: DA ATUAÇÃO PREVENTIVA E DO DEVER DE ORIENTAÇÃO JURÍDICA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Insta salientar que a Advocacia de Estado foi erigida, a partir da nova ordem estabelecida em 1988, como função essencial à Justiça, tendo o texto constitucional instituído, no seu art. 132, o que segue: “Os Procuradores dos Estados e do Distrito Federal, organizados em carreira, na qual o ingresso dependerá de concurso público de provas e títulos, com a participação da Ordem dos Advogados do Brasil em todas as suas fases, exercerão a representação judicial e a consultoria jurídica das respectivas unidades federadas”.

Situando-se no âmbito do Estado do Rio Grande do Sul, tem-se o teor do art. 114 da Constituição Estadual: “A Advocacia do Estado é atividade inerente ao regime de legalidade na administração pública e será organizada, mediante lei complementar, em regime jurídico especial, sob a forma de sistema, tendo como órgão central a Procuradoria-Geral do Estado, vinculada diretamente ao Governador do Estado e integrante de seu Gabinete”.

O artigo seguinte, 115, por sua vez, dispõe que compete à Procuradoria-Geral do Estado a representação judicial e a consultoria jurídica do Estado, cabendo-lhe propor a orientação jurídico-normativa para a administração pública, direta e indireta (I); e pronunciar-se sobre a legalidade de atos da administração estadual (II).

Ainda restrito ao âmbito do regramento estadual, tem-se a Lei Orgânica da Procuradoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul, LC 11742/2002, que, dentre outras funções institucionais, consigna, no seu art. 2º: prestar consultoria jurídica à administração pública estadual direta e indireta (II); zelar pelo cumprimento da Constituição da República Federativa do Brasil e da Constituição do Estado do Rio Grande do Sul, bem como pelos preceitos fundamentais delas decorrentes (III); zelar pela constitucionalidade dos atos de governo e pela observância dos princípios inerentes à administração pública (IV); desenvolver a advocacia preventiva tendente a evitar demandas judiciais e contribuir para o aprimoramento institucional da administração pública, inclusive mediante a elaboração de projetos de lei e de outros diplomas normativos (VII); propor orientação jurídico-normativa para a administração pública estadual direta e indireta (X);

É, portanto, indiscutível, mediante o regramento constitucional e específico, decorrente da Lei Orgânica, que o Procurador do Estado deve ter atuação preferencialmente preventiva (até porque indiscutível que esta gera infinitamente redução de custos, além de maior efetividade) e deve orientar juridicamente a atuação da Administração Pública, observando a Constituição e legislação pertinente.

Desse modo, só se pode concluir que, sendo a seletividade em função da essencialidade do bem norma constitucional decorrente da CF 88 (e sua cogência foi devidamente comprovada), cabe ao Procurador do Estado, em atuação preventiva, orientar o Governo Estadual a observar, por ocasião da edição da regulamentação da tributação do ICMS, que este observe inequivocamente o princípio da seletividade.

Nessa orientação, deve o Procurador alertar tanto para a prevenção dos litígios que poderiam advir da discussão em eventual judicialização da questão e, mais ainda, para a possibilidade de grave lesão ao Erário em eventual procedência de uma pretensão do contribuinte assim veiculada.

No ponto, a exemplificar, oportuno detalhar a atuação da Procuradoria-Geral do Rio de Janeiro, por ocasião da proposição do anteriormente mencionado pedido de Suspensão de Segurança 4270. Esse caso originou-se de mandado de segurança impetrado sob a discussão do alegado direito de não recolher ICMS incidente sobre energia elétrica com alíquota de 25% (art. 14, VI, Decreto 27427/2000), mas de 18%, sob pena de violação à seletividade. O Tribunal de Justiça reconheceu a inconstitucionalidade do dispositivo impugnado, sob o argumento de violação à seletividade e essencialidade, reduzindo a alíquota na forma postulada. Essa decisão motivou o pedido de Suspensão de Segurança pela PGE/RJ, no bojo da qual se alegou risco de grave lesão à economia, à segurança e à ordem públicas, e de ocorrência do denominado “efeito multiplicador”, apto a gerar densos prejuízos às finanças estaduais, nos seguintes termos:

“12. Uma vez publicadas as r. decisões concessivas das seguranças, os impetrantes não hesitaram em postular pela expedição de ofícios às empresas distribuidoras que lhes fornecem energia elétrica e serviços de comunicação, para deixarem de pagar o ICMS nos termos da legislação em vigor.

13. Inspiradas em tal medida, outras empresas já impetraram mandados de segurança visando à obtenção de ordens similares.”⁴⁷

Nos autos, foi apresentado estudo elaborado pela Secretaria de Fazenda do Rio de Janeiro, em que se analisa eventual redução generalizada da alíquota de 25% para 18% sobre os setores de energia elétrica e de telecomunicações, tendo como base o ano de 2006.

⁴⁷ Extraído de: <http://stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=3952095>
Acesso em 30/08/2015.

Conforme tal levantamento, caso estendida a todos os contribuintes, a redução de alíquota geraria perda anual de “R\$ 1.451.439,00 (*um bilhão, quatrocentos e cinquenta e um milhões, quatrocentos e trinta e nove mil reais*), sendo R\$ 695.969.000,00 (*seiscentos e noventa e cinco milhões, novecentos e sessenta e nove mil reais*) para o primeiro e R\$ 755.470.000,00 (*setecentos e cinquenta e cinco milhões, quatrocentos e setenta mil reais*) para o segundo.”

Para sustentar o suposto efeito multiplicador, o Estado alegou que as decisões que pretende ver suspensas “(...) *dirigem-se, na verdade, contra a lei ‘em tese’*. Fica mais do que evidenciado, portanto, o chamado efeito multiplicador, pois se os impetrantes podem obter a liminar, quem mais impetrar segurança também terá o mesmo direito.”

Tal situação demonstra a necessidade de que sejam evitadas as judicializações dessa natureza, de modo a impedir impacto negativo na arrecadação do ente estadual. Para tanto, mostra-se absolutamente pertinente e essencial a atuação do Procurador do Estado, orientando a Administração a observar o princípio constitucional, de modo a não ferir norma que poderia gerar repetição de indébito inviabilizadora das finanças públicas.

Nessa linha, reporta-se à doutrina de Canazaro, segundo o qual: “o Executivo, ao estabelecer instrumentos normativos secundários – como o decreto, e as normas complementares (portarias, instruções normativas, etc) -, deve atentar e, em última análise, promover com a máxima efetividade possível, o princípio da essencialidade”⁴⁸. Portanto, cabe ao Procurador do Estado orientar juridicamente o Executivo nesse sentido.

5 PROPOSIÇÕES OBJETIVAS E CONCLUSÃO GERAL

O presente trabalho demonstrou, por meio da análise dos princípios basilares que regem o sistema tributário brasileiro, como da isonomia e da capacidade contributiva, e o da seletividade (que,

⁴⁸ CANAZARO, Fábio. *Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 143.

especificamente, aplica-se o imposto aqui versado), a imbricação entre eles, de modo a gerar consequências jurídicas práticas.

Paralelamente a isso, situando-se nos regramentos constitucionais e legais pertinentes, demonstrou-se a necessidade de atuação preventiva do Procurador do Estado, orientando a Administração a observar os regramentos constitucionais e legais e, especificamente quanto ao caso, a seletividade em função da essencialidade na tributação do ICMS.

Assim, foram estabelecidas premissas determinantes: de que a capacidade contributiva poderia sim informar impostos sobre o consumo, atuando paralelamente à seletividade, bem como de que a seletividade em função da essencialidade é cogente, devendo ser observada na fixação das alíquotas (ou em outras formas, também demonstradas, de materialização da seletividade, tais como isenção ou redução da base de cálculo); e, por fim, de que o Procurador do Estado deve atuar preventivamente na orientação da Administração quanto à adequada tributação do ICMS.

Restou claro que, independentemente da discussão a respeito da faculdade/cogência, uma vez que a seletividade fosse exercida, estaria tal norma vinculando o sistema tributário no qual se inseriu, haja vista a vedação do retrocesso e a proteção da confiança. Além disso, expôs-se que, no âmbito do Estado do Rio Grande do Sul, há norma específica consignada na Constituição Estadual, cristalizando a norma da seletividade, obstaculizando tal discussão.

Isso superado, demonstrou-se que a materialização da seletividade decorre do correto exercício das funções na seara dos poderes Executivo e Legislativo, sob a orientação jurídica da Procuradoria-Geral do Estado, conformados aos valores constitucionais.

Em que pese se entenda vedada (por inconcebível!) ao Poder Judiciário a fixação de alíquotas (que consubstanciaria exacerbado, injustificado e inconstitucional ativismo judicial, usurpando a atividade legislativa), tendo em vista a possibilidade que isso ocorra, conforme os

precedentes que têm sido editados na jurisprudência pátria, tal atuação preventiva não só é pertinente, como necessária, a fim de se evitar não só a exposição da legislação tributária como inconstitucional, mas os prejuízos financeiros que daí adviriam: seja na quebra da expectativa gerada pela previsão da arrecadação (segundo estudo referido no curso do trabalho, haveria situações em que a arrecadação poderia sofrer decréscimo na ordem de trinta por cento); seja no efetivo prejuízo financeiro, que acarretaria necessário desembolso em eventuais procedências de pedidos como os aqui versados, que gerariam repetições de indébito vultosíssimas, e talvez inviáveis, precipuamente consideradas as crises financeiras enfrentadas pelas unidades federativas no momento atual.

Nesse ponto, nas discussões já postas, a expectativa que se deposita no Poder Judiciário é de que não se arvore nas funções legislativas e, além disso, que proceda ao cotejo dos princípios constitucionais envolvidos, levando em consideração, inclusive, o da capacidade contributiva (já que, no mais das vezes, os casos exemplificados envolvem empresas de altíssimo poder aquisitivo). Aliado a isso – e precipuamente considerando que as decisões do STF são tradicionalmente políticas – aspira-se que também seja levada em conta, juntamente com a capacidade contributiva das grandes empresas envolvidas, a delicada situação financeira em que se encontram os Estados, de modo que tais fatores – e não só a essencialidade do bem ou mercadoria que está sendo tributada – sejam também considerados, sob pena de, agindo em contrário, ferir-se a igualdade.

Por fim, para as situações jurídicas vindouras, consubstanciadas pelas relações tributárias futuras, impõe-se que as Procuradorias-Gerais dos Estados desempenhem seu papel de atuação preventiva, analisando casuisticamente as hipóteses de incidência postas na legislação tributária local, a fim de bem analisar se elas cumprem a seletividade em função da essencialidade na forma posta no sistema, para que isso não venha a ser submetido à análise do Poder Judiciário, gerando toda a sorte de possíveis riscos acima examinados.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2010. 16a ed.

CANAZARO, Fábio. *Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 14a ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

LANG, Joachim; TIPKE, Klaus. *Direito tributário*. Vol. I. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 18 ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MELO, José Eduardo Soares; PAULSEN, Leandro. *Impostos federais, estaduais e municipais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 13a. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.