

CONCEITO JURÍDICO DE ESSENCIALIDADE NO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS: UMA (IN) CÔMODA INDETERMINAÇÃO

Luiz Roberto Barros Farias¹

Manoel Cavalcante de Lima Neto²

RESUMO: Problematisa a indeterminação do conceito jurídico de essencialidade, na tributação seletiva do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Analisa a sua manipulação indevida na atividade político-legislativa, quando da fixação das alíquotas do referido imposto. Analisa, brevemente, a doutrina pátria sobre o conceito de essencialidade, a fim de demonstrar que o tema precisa receber uma abordagem mais profunda. Utiliza algumas noções teóricas extraídas da teoria dos conceitos jurídicos indeterminados, sua relação com a discricionariedade e a interpretação. Por fim, fixa alguns caminhos, dentro do próprio direito constitucional positivo, para indicar diretrizes para a solução do problema, sem necessariamente ter de recorrer diretamente à aplicação de princípios ou ao controle judicial, ainda que não seja negada a validade dessas opções.

PALAVRAS-CHAVE: Seletividade. Essencialidade. Justiça fiscal. Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS.

ABSTRACT: This article aims to question the indeterminacy of the essentiality legal concept in the selective taxation of Industrialized Products Tax - IPI, which prescribes that essential goods must suffer milder taxation than luxury ones. Thus, we examine the tampering of this concept by the political and legislative activity, when setting the rates of that tax.

¹ Graduado em Direito pela Universidade Federal de Alagoas (2008). Mestrando do Curso de Pós-Graduação em Direito - PPGD da Universidade Federal de Alagoas. Procurador do município de Arapiraca.

² Juiz de Direito titular da 18ª Vara Cível da Capital do Poder Judiciário do Estado de Alagoas. Coordenador Geral de Cursos da Escola Superior da Magistratura de Alagoas - ESMAL. Doutor em Direito Público pela Universidade Federal de Pernambuco - UFPE. Professor Adjunto II de Direito Tributário na Universidade Federal do Estado de Alagoas - UFAL.

Throughout the paper, we give a brief analysis of the Brazilian doctrine on the concept of essentiality, in order to show that the subject needs a further analysis. For this purpose, we take some theoretical notions from the indeterminate legal concepts theory, and its relation with discretion and interpretation. Finally, we fix some ways, in positive constitutional law, to indicate guidelines for the solution of the problem without the directly application of principles or judicial control, although it is not denied the validity of these options.

KEYWORDS: Selectivity. Essentiality. Fiscal justice. IPI. ICMS.

INTRODUÇÃO: CONTRA A INDETERMINAÇÃO SUPÉRFLUA

O Imposto de Produtos Industrializados - IPI, de competência federal, é orientado pelo princípio da seletividade, em razão da essencialidade dos produtos, expresso no art. 153, § 3º, I, da Constituição Federal. Isso quer dizer que o imposto deve ter alíquotas inversamente proporcionais à relevância do bem sobre o qual incide. É justamente o alto grau de indeterminação do conceito de essencialidade que será objeto do nosso estudo, tendo em vista que não existem parâmetros legais, jurisprudenciais ou doutrinários claros para a sua aplicação e delimitação.

Frise-se que as alíquotas do IPI podem ser alteradas por ato do Executivo (art. 153, §1º, CF), razão pela qual é este órgão – exercendo função legislativa³ – que acaba decidindo o conteúdo do conceito de essencialidade, quando escolhe qual alíquota cada produto receberá na

³ “Hoje, embora na maioria dos ordenamentos se mantenha o princípio da separação de poderes, a fórmula originária não se ajusta totalmente à realidade político-institucional dos Estados. (...) Daí a supremacia real do Executivo em todos os países na atualidade; o Executivo passou a ter atividade legislativa intensa, inclusive por atribuição constitucional de poder legislativo, como é o caso das medidas provisórias.” MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo Moderno**. 11. ed.. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007. p. 27.

Tabela de Incidência do IPI – TIPI, aprovada pelo Decreto Federal nº 7.660/2011.

Dessa forma, inicialmente cabe indagar se o nosso objeto de pesquisa – indeterminação do conteúdo do conceito de essencialidade no IPI – realmente apresenta um problema a ser resolvido de forma útil e pragmática pelo Direito. Caso se deseje que o sistema tributário alcance seus fins constitucionais⁴, pensamos que sim.

Como não existem parâmetros minimamente definidos para a aplicação do critério da essencialidade, o Executivo Federal muitas vezes subverte a regra constitucional e aplica alíquotas abusivas sobre produtos indubitavelmente essenciais à sociedade, ou, em contrapartida, alíquotas moderadas para bens supérfluos ou nocivos à saúde, segurança e meio ambiente, como veremos dos casos concretos expostos no decorrer deste artigo.

A discussão sobre a observância da seletividade nesses impostos indiretos (IPI e ICMS, por exemplo) - notadamente regressivos no Brasil - também é fundamental para atingir a finalidade redistributiva inerente aos sistemas tributários, com base nos princípios da justiça social e capacidade contributiva, conforme lição de Diogo R Coutinho, professor de Direito Econômico da USP, que cita dados do Instituto de Pesquisa Econômica

⁴ “Se, hoje, a preocupação com a eficácia da tributação em colaborar na busca pelo implemento das condições de vida digna e de desenvolvimento sustentável são constitucionalizadas, a ciência jurídico-tributária precisa incorporar um novo aspecto teórico, que, até então, recebe pouca atenção: a pragmática. Para um ordenamento jurídico que prescreve o alcance de efeitos sócio-econômicos-ambientais concretos, uma teoria exclusivamente sintática-semântica tem pouco a oferecer.” FOLLONI, André. Direitos Fundamentais, dignidade e sustentabilidade no Constitucionalismo Contemporâneo: e o Direito Tributário com isso? In: ÁVILA, Humberto (Org.). **Fundamentos do Direito Tributário**. Madri: Marcial Pons, 2012. p. 31-32.

Aplicada-IPEA para justificar o desequilíbrio da carga tributária suportada pelos cidadãos com menor renda⁵. Ressalte-se ainda que a valoração da essencialidade dos bens é uma questão que interessa também às modernas teorias de justiça. Como exemplo, John Rawls⁶, na explicação dos tipos de "bens primários" necessários ao efetivo exercício da cidadania, ressalta a necessidade de o Estado garantir aos cidadãos certa quantidade mínima de renda e riqueza (meios com valor de troca) para que estes atinjam seus objetivos de vida.

O tema ganha ainda mais relevância porque finalmente o STF – que ainda não se pronunciou diretamente sobre a matéria – reconheceu a repercussão geral em dois casos emblemáticos envolvendo a aplicação do princípio da seletividade com base na essencialidade. No caso do RE 714.139/SC, o Tribunal decidirá se a alíquota do ICMS incidente sobre energia elétrica pode ser aplicada em patamar superior às das demais operações. Por sua vez, nos autos do RE 606.314/PE a Corte terá de deliberar sobre a possibilidade de o Judiciário estabelecer alíquota inferior àquela correspondente à classificação de determinado produto (embalagens para acondicionamento de água mineral), que a autoridade fiscal entende como correta para o IPI.

Por todas essas considerações, podemos afirmar que a aceitação de um alto grau de indeterminação do conceito de essencialidade é prejudicial, já que abre porta para ofensas à regra constitucional da seletividade. Por outro lado, a delimitação dos critérios de classificação de bens com base

⁵ COUTINHO, Diogo R. **Direito, Desigualdade e Desenvolvimento**. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 80-81.

⁶ RAWLS, John. **Justiça como equidade: uma reformulação**. São Paulo: Martins Fontes, 2003. p. 82.

nesse conceito é importante para evitar desequilíbrios e injustiças na distribuição da carga tributária sobre a população, fixando parâmetros para a gradação da alíquota de acordo com critérios aceitos pelo ordenamento.

Também é preciso desde já alertar que, apesar de a teoria dos conceitos jurídicos indeterminados abordar em regra a relação Legislação x Função Administrativa ou Judicial⁷ (como o ato administrativo ou judicial interpreta/aplica, no caso concreto, expressões vagas positivadas na lei), o presente trabalho tratará do tema com foco na relação Constituição x Função Legislativa. Em outras palavras: qual a liberdade e os limites encontrados pelo Executivo na aplicação do conceito jurídico indeterminado da essencialidade, quando exerce a função normativa de alterar alíquotas do IPI?

Assim, dividiremos o trabalho em quatro tópicos, além da introdução e conclusão. No primeiro, faremos um panorama geral sobre a conceituação da essencialidade pela doutrina brasileira, expondo criticamente como a definição do seu conteúdo é em geral relegada a uma opção exclusivamente política do Estado, ao largo do Direito. Em segundo lugar, trataremos da teoria dos conceitos jurídicos indeterminados, fazendo sua correlação com a atividade interpretativa da norma e a discricionariedade nas decisões estatais. Em seguida, verificaremos como essa teoria pode contribuir para um escalonamento da essencialidade dos bens tributáveis, de forma constitucionalmente adequada pela função legislativa. Na última parte do desenvolvimento, apresentaremos algumas soluções possíveis para reduzir o alto grau de indeterminação do conceito ora estudado, com base nos

⁷ ENGLISH, Karl. **Introdução ao Pensamento Jurídico**. Trad.: João Baptista Machado. 6. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1988. p. 205-208.

instrumentos e mecanismos previstos no próprio Sistema Constitucional Tributário.

Antes, cumpre fazer um esclarecimento terminológico sobre a utilização do termo “discricionariedade” e suas variantes, que servirá à melhor compreensão dos tópicos seguintes. A doutrina e jurisprudência brasileira não fixaram ainda uma teoria coesa sobre a discricionariedade, como lembra Andreas Krell⁸. Muitas vezes usa-se a expressão de forma indistinta para se referir à liberdade de agir/decidir inerente aos três poderes estatais. No entanto, autores como Eros Grau⁹ e Maria Sylvia Di Pietro¹⁰ criticam esse uso generalizado, entendendo que a expressão deve ser usada especificamente como instituto próprio aos atos da Administração Pública, não existindo discricionariedade do legislador, já que esse goza de liberdade muito mais ampla que os órgãos executivos, inexistindo mera escolha entre opções previamente fixadas em lei¹¹. Já em relação à função jurisdicional, a atividade judicial seria preponderantemente interpretativa, criando direito no caso concreto, não havendo no caso simples escolha entre uma ou outra forma de decisão¹². Para o presente trabalho, focado na função legislativa do

⁸ KRELL, Andreas J. **Discricionariedade administrativa e conceitos legais indeterminados**: limites do controle judicial no âmbito dos interesses difusos. 2. ed. rev atual e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013. p. 09.

⁹ GRAU, Eros Roberto. Crítica da discricionariedade e restauração da legalidade. In: ROCHA, Carmen Lúcia Antunes (coord.). **Perspectivas do Direito Público**: estudos em homenagem a Miguel Seabra Fagundes. Belo Horizonte: Del Rey, 1995.

¹⁰ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 71-75.

¹¹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 71-75.

¹² GRAU, Eros Roberto. Crítica da discricionariedade e restauração da legalidade. In: ROCHA, Carmen Lúcia Antunes (coord.). **Perspectivas do Direito Público**:

Executivo, interessa-nos dizer desde já que utilizaremos o termo discricionariedade também para designar a liberdade conferida ao órgão legislador na criação de atos normativos, uma vez que, apesar de diferirem do poder discricionário administrativo em nível (o primeiro atua no plano das normas abstratas e o segundo das normas concretas)¹³, guardam semelhanças em sua estrutura, pois traduzem a liberdade conferida por uma norma superior (Constituição para o Legislador e Lei para o Administrador), para que se tome mais de uma escolha válida. Além disso, no caso das alíquotas do IPI, é o próprio Executivo que exerce a função normativa, havendo uma difícil separação entre o ato político de criação da norma e o ato administrativo de executá-la, já que são exercidos pelo mesmo órgão¹⁴.

Ressalte-se, por fim, que não constitui objeto do presente trabalho o tema do controle judicial da correção do critério de essencialidade, usado na

estudos em homenagem a Miguel Seabra Fagundes. Belo Horizonte: Del Rey, 1995. p. 325-326.

¹³ Em raciocínio semelhante, Vladimir da Rocha França entende que a Administração, ao exercer o poder regulamentar, atua com discricionariedade legislativa, sendo mais ampla e profunda que a administrativa, justamente por trabalhar com a criação de preceitos genéricos e abstratos. FRANÇA, Vladimir da Rocha. Vinculação e discricionariedade nos atos administrativos. **Revista de Informação Legislativa. Brasília, DF**, ano 38, n. 151, jul./set. 2001. p. 110.

¹⁴ “Ademais, já não são nítidas, na experiência contemporânea, as diferenças entre função legislativa e função administrativa, pois a Administração também exerce, hoje, um amplo papel normativo fazendo normas gerais e abstratas (os regulamentos), semelhantes às leis em vários aspectos importantes.” SUNDFELD, Carlos Ari. **Direito Administrativo para céticos**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.p. 35

fixação das alíquotas seletivas do IPI pelo Executivo, ainda que seja inevitável mencionar o assunto ao longo do artigo¹⁵.

1 INDECISÃO JURÍDICA - COMODIDADE POLÍTICA

Apesar de a Constituição fixar apenas a essencialidade como guia da seletividade, jurisprudência e doutrina não são uníssonas na definição dos parâmetros que orientam o legislador na tributação dos impostos seletivos.

Na jurisprudência, prevalece o entendimento de que a classificação da essencialidade de bens, para fins de aplicação seletiva, seja do IPI ou do ICMS, seria ato incluído na discricionariedade do Executivo Federal ou Poder Legislativo Estadual¹⁶, respectivamente, na graduação das alíquotas desses impostos. No entanto, também encontramos posicionamento minoritário do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, pela inexistência de discricionariedade ou ampla liberdade¹⁷.

A divergência se repete no campo doutrinário. Ricardo Lobo Torres¹⁸, ao tratar da seletividade do IPI, defende que há discricionariedade

¹⁵ Para mais informações sobre o controle judicial das alíquotas dos tributos, ver LIMA NETO, Manoel Cavalcante; PEREIRA NETO, Antonio Alves. A energia Elétrica como mercadoria supérflua para fins do ICMS e seu controle judicial. In: MURTA, Antônio Carlos Diniz; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; FEITOSA, Raymundo Juliano (Org.). **Direito Tributário e Financeiro**. Florianópolis: CONPEDI, 2015.

¹⁶ Nesse sentido: STJ - RMS 32.425 ES; TRF-1 AC 39510 GO; TRF-3 - AMS 41094 SP;;TRF-4 AMS 17397 PR; TJ/PR AC 3767304; TJ/SP AC 2014.0000327946.

¹⁷ Nesse sentido: Agravo de Instrumento nº 0041521-95.2015.8.19.0000 e Mandado de Segurança nº 0023868-80.2015.8.19.0000, ambos do TJ/RJ.

¹⁸ TORRES, Ricardo Lobo. O IPI e o princípio da seletividade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 18, mar.,1997. p. 98-99.

do ente competente na valoração da essencialidade dos produtos, para fins de graduação da incidência do tributo, uma vez que o direito positivo não conteria regras específicas para graduar a necessidade social de cada bem. Por outro lado, Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo¹⁹ entendem que o legislador não atua discricionariamente, já que sua margem de ação é vinculada ao comando constitucional, apesar de reconhecerem posição jurisprudencial em sentido contrário. Os autores acrescentam que a essencialidade pode ser considerada tanto em razão da natureza do produto como de sua finalidade específica. Nesse sentido, Rosane Beatriz J. Danilevicz²⁰ afirma que é bem essencial não só aquele que atende necessidades biológicas básicas, mas também o exigível para assegurar a adequada integração social do cidadão, com mínimo de dignidade.

Da leitura desses posicionamentos, independente da conclusão da existência de liberdade ou vinculação do legislador na fixação das alíquotas seletivas, verifica-se que todos possuem um problema em comum, pois tentam conceituar essencialidade com outros conceitos igualmente abrangentes e vagos (dignidade, mínimo existencial, necessidades biológicas e sociais básicas, entre outros)²¹.

¹⁹ PALSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 84.

²⁰ DANILEVICZ, Rosane Beatriz J. O Princípio da Essencialidade na Tributação. **Direito Tributário em Questão**, Porto Alegre, n.3, 2009. p. 229-245.

²¹ “Pois, em face da dificuldade de se definir o que é essencial, tem-se desconsiderado a existência de uma estrutura à norma de essencialidade. E – o que é pior – tem-se desconsiderado sua força normativa, fato que termina por justificar a ausência de clareza por parte dos tribunais e da própria doutrina ao analisar o tema relativo à eficácia e à efetividade da essencialidade na tributação sobre o consumo.” CANAZARO, Fábio. **Essencialidade tributária**: igualdade, capacidade

E é justamente nesse espaço aberto pela indecisão dos juristas, ao não precisar melhor os parâmetros de valoração da essencialidade, que o Executivo Federal aproveita para ocultar um agir arbitrário, muitas vezes sob o argumento de que se trata de uma questão meramente política, desvinculada de considerações jurídicas²². Adota-se, assim, uma visão excessivamente instrumentalista das normas jurídicas, que permite o uso do direito para se chegar a qualquer fim, ainda que contrário ao ordenamento, desde que se manipulem os conceitos de objetividade e determinação²³. O primeiro passo para enfrentar a questão é tentar compreender como o direito interfere (ou deve interferir) nas decisões tomadas no campo político, uma vez que a indeterminação do conceito de essencialidade não é uma questão meramente linguística, mas também de opção política.

Com suporte em Luhmann, Marcelo Neves²⁴ explica que uma das finalidades da separação dos poderes é submeter o poder político ao controle de uma esfera jurídica autônoma, ao condicionar os processos decisórios na forma e conteúdo previstos pelo direito. Nesse sentido, a Constituição introduz procedimentos “funcionalmente diferenciados” – legislativo,

contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre consumo. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015. p. 106.

²² A blindagem das normas tributárias contra um amplo controle do direito chega ao ponto de existir previsão legal expressa que proíbe o ingresso de ação civil pública veiculando pretensões que envolvam tributos, nos termos do art. 1º, parágrafo único, da Lei nº 7.347/1985, na redação dada pela MP nº 2.180-35, de 2001.

²³ STRUCHINER, Noel. Indeterminação e objetividade: quando o direito diz o que não queremos ouvir. In: MACEDO JR., Ronaldo Porto; BARBIERI, Catarina H. C. (Org.). **Direito e Interpretação**: Racionalidades e Instituições. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 120-121.

²⁴ NEVES, Marcelo. **A Constitucionalização Simbólica**. São Paulo: WWF Martins Fontes, 2007. p. 80-83.

judiciário e político-administrativo – que permitem ao Estado responder às variadas exigências de cada área de atuação dessas funções. Ainda com base na teoria dos sistemas luhmanniano, o autor escreve que o Estado Democrático de Direito depende de uma relação harmoniosa entre política e direito²⁵. Assim, a Constituição deve representar um “acoplamento estrutural” – ou seja, permanente – entre os sistemas político e jurídico, a fim de que haja uma influência e controle recíprocos. É justamente o direito, através da Constituição, que inclui a diferenciação entre lícito e ilícito no exercício do poder político, evitando que a ação política seja um desregrado confronto de forças. No entanto, o autor sublinha que nos “Estados periféricos” – como é o caso do Brasil – esse acoplamento não ocorre de forma satisfatória, uma vez que tanto a política com o direito são amplamente contaminados por interesses econômicos, morais e particulares²⁶.

²⁵ “No entanto, a autonomização do sistema político – em outras palavras, a emergência do modelo da circulação dinâmica de poder em lugar da estrutura hierárquica de relações entre dominadores (‘de cima’) e dominados (‘de baixo’) – só é possível se o próprio código de preferência do direito torna-se relevante dentro do sistema político. Tendo em vista que o poder é, ‘por natureza’, difuso e flutuante, só com a ajuda da distinção entre poder conforme e poder contrário ao direito põe-se um claro ou disjuntivo no âmbito da própria política (LUHMANN, 1988a, p. 43). Ao lado da diferença primária ‘poder/não-poder’, o esquema binário “lícito/ ilícito” passa a desempenhar, na perspectiva de observação do sistema político, o papel de segundo código do poder (LUHMANN, 1986b, p. 199; 1988a, p. 34, 48, 56).” NEVES, Marcelo. Os Estados no centro e os Estados na periferia: alguns problemas com a concepção de Estados da sociedade mundial em Niklas Luhmann. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, DF, v. 52, n. 206, abr./jun. 2015. p. 115-116.

²⁶ Frise-se que nem sempre a separação rígida entre política e direito, como prevista na teoria de Luhmann, será adequada a explicar a relação entre as duas áreas em certos problemas jurídicos, como alerta Andreas Krell ao tratar das decisões judiciais de caráter político nas ações coletivas sobre direitos difusos. KRELL, Andreas J. **Discrecionalidade administrativa e conceitos legais indeterminados**: limites do controle judicial no âmbito dos interesses difusos. *Op. cit.* p. 141.

Também é preciso atentar que muitas vezes o detentor da função legislativa deixa proposadamente de exercer sua atividade primária de resolver problemas políticos relevantes, transferindo a responsabilidade para outros Poderes – notadamente o Judiciário – justamente para evitar a tomada de decisões controversas e evitar conflitos com seus eleitores ou correligionários, “dando prioridade aos seus interesses de curto prazo (conseguir apoio eleitoral, evitando decisões difíceis e frequentemente impopulares) em detrimento da sua responsabilidade política”²⁷. Dessa forma, a despeito de se reconhecer a atividade legislativa como uma atuação também política, é necessário fazer uma abordagem jurídica de sua atuação – ou omissão – no direito tributário (como na aplicação do conceito de essencialidade), notadamente à luz das limitações ao poder de tributar dispostas no sistema tributário constitucional.

No entanto, só trazer a discussão para o âmbito jurídico não é suficiente, já que o conceito de essencialidade é um código fraco ou débil, dotado de imprecisão conotativa e denotativa, na lição de Tércio Sampaio Ferraz Jr.²⁸. Nessa linha, enquanto nos códigos fortes normalmente aplicamos

²⁷ HIRSCHL, Ran. O novo constitucionalismo e a judicialização da política pura no mundo. **Revista de Direito Administrativo**, Belo Horizonte: Fórum, ano 2009, n. 251, maio / ago. 2009, pp. 139-175. ISSN: 2238-5177. p. 173.

²⁸ “Códigos fortes permitem um sentido unívoco de orientação. A forma de violá-los é, em princípio, negá-los. Assim, a prescrição da igualdade proporcional é violada na medida em que se estabeleça uma desproporção (ou há igualdade ou há desigualdade). Códigos fracos, ao contrário, permitem sentidos ambíguos e vagos de orientação, entendendo-se por ambiguidade a imprecisão conotativa (imprecisão do conceito) e por vagueza a imprecisão denotativa (quais os objetos alcançados pelo conceito). Assim, a forma de violá-los pode ser a negação, mas também a desconfirmação.” FERRAZ JR, Tércio Sampaio. *Direito, Linguagem e Interpretação*. In: MACEDO Jr., Ronaldo Porto; BARBIERI, Catarina H. C. (Org.).

esquemas binários do tipo lícito/ilícito (cabe ao receptor optar pelo cumprimento ou violação da norma), no caso dos códigos fracos – dotados de ambiguidade e vagueza – acrescenta-se um terceiro elemento que, além de simplesmente aceitar ou negar a norma, possibilita sua desconfirmação (indiferença), através da manipulação de institutos como discricionariedade e conceitos jurídicos indeterminados²⁹. No caso da regra da seletividade tributária, parece que essa desconfirmação ocorre justamente quando o Executivo Federal – ao argumento de que o conceito de essencialidade é impreciso – altera livremente alíquotas do IPI, ignorando a regra constitucional. Ou seja, ao invés de se discutir o cumprimento ou violação da norma, justifica-se que não é possível controlar a validade do critério de essencialidade em razão da indeterminação do conceito ou discricionariedade do legislador. Nesse passo, a prevalência do trinômio lícito/ilícito/indiferente cria uma válvula de escape para o poder político atuar fora da influência do código binário do direito (lícito/ilícito), em claro desrespeito à autoridade do ordenamento jurídico vigente³⁰.

Tendo em vista as dificuldades causadas pela tensão entre política e direito, além da debilidade do código ora estudado, é preciso que se fuja da

Direito e Interpretação: racionalidades e instituições. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 113.

²⁹ FERRAZ JR, Tércio Sampaio. Direito, Linguagem e Interpretação. In: MACEDO Jr., Ronaldo Porto; BARBIERI, Catarina H. C. (Org.). **Direito e Interpretação:** racionalidades e instituições. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 115-116.

³⁰ NEVES, Marcelo. **Os Estados no centro e os Estados na periferia:** alguns problemas com a concepção de Estados da sociedade mundial em Niklas Luhmann. *Op. cit.* p. 121-123.

discussão meramente abstrata do que é essencialidade³¹, já que nesse plano basicamente há um consenso geral de que produtos que atendam à dignidade da pessoa humana e garantam um mínimo existencial são mais essenciais do que bens notoriamente supérfluos. Assim, é inútil o esforço despendido nesse tipo de explicação, no qual apenas se substituem conceitos indeterminados por outros semelhantes, já que não se enfrenta o verdadeiro problema, que é o de delimitar e reduzir a sua imprecisão, mesmo sabendo que nunca se atingirá uma objetividade absoluta³². É isso que tentaremos fazer a seguir.

2 CONCEITOS JURÍDICOS INDETERMINADOS, DISCRICIONARIEDADE E INTERPRETAÇÃO

As consequências da indeterminação dos conceitos ou termos empregados nos textos normativos é um tema que não interessa apenas a um

³¹ “Numa tal sociedade, embora os cidadãos possam entrar em acordo abstrato a respeito dos valores fundamentais a serem protegidos, dificilmente concordam com a solução específica para um conflito concreto entre valores. A maioria concorda com a proteção da propriedade, da liberdade e da igualdade, por exemplo, mas discorda com relação aos modos mais justos e eficientes para proteger esses mesmos valores. Essa interminável divergência conduz à necessidade de regras, cuja função é, precisamente, eliminar ou substancialmente reduzir problemas de coordenação, conhecimento, custos e controle de poder. A justiça do mundo real, não do ideal, exige a existência de regras.” ÁVILA, Humberto. “Neoconstitucionalismo”: entre a “Ciência do Direito” e o “Direito Da Ciência”. **Revista Eletrônica de Direito do Estado (REDE)**, Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, n. 17, jan.-fev.-mar., 2009. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br/rede.asp>>. Acesso em: 20 ago. 2015.

³² BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 288.

ou alguns ramos do Direito, mas à sua Teoria Geral³³. Não cabe, no restrito espaço deste trabalho, abordar profundamente a matéria, mas sim extrair as bases teóricas que nos interessam para trabalhar o conceito de essencialidade, principalmente no que diz respeito à sua relação com a discricionariedade e a interpretação.³⁴

Conforme lição de José Eduardo Martins Cardozo³⁵, os conceitos jurídicos possuem duas zonas de certeza conceitual, uma positiva e uma negativa. Na zona positiva, é possível afirmar com segurança quais situações estão incluídas na área de incidência do conceito. Por outro lado, na zona negativa, temos razoável convicção dos casos que devem ser excluídos do conceito. No entanto, quando há dúvida sobre a aplicação ou não do conceito jurídico, fala-se em zona conceitual de incerteza. Assim, quando encontramos uma zona de incerteza muito ampla, estamos diante de um conceito jurídico indeterminado. O Autor entende que os conceitos jurídicos indeterminados nem sempre abrem espaço para discricionariedade do

³³ Ver, por exemplo: MACCORMICK, Neil. **Retórica e o Estado de Direito**. Trad.: Conrado Hübner. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008. p. 69.

³⁴ Dessa forma, não trataremos de toda a evolução das teorias sobre conceitos indeterminados e discricionariedade, da classificação das espécies ou tipos desses institutos, e da controvérsia dos mesmos situarem-se na hipótese ou no mandamento da norma. Para uma análise crítica de todos esses assuntos, inclusive com a comparação entre a doutrina e jurisprudência da Alemanha e do Brasil, recomendamos a leitura de KRELL, Andreas J. **Discricionariedade administrativa e conceitos legais indeterminados: limites do controle judicial no âmbito dos interesses difusos**. *Op. cit.* Na doutrina portuguesa, é recomendada a leitura de SOUSA, António Francisco de. **Conceitos indeterminados no Direito Administrativo**. Coimbra: Livraria Almedina, 1994.

³⁵ CARDOZO, José Eduardo Martins. A Discricionariedade e o Estado de Direito. In: GARCIA, Emerson (Coord.). **Discricionariedade Administrativa**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.p. 66-67.

intérprete na aplicação da norma ao caso concreto. Em certos casos não resta dúvida de que determinada hipótese enquadra-se nas zonas de certeza conceitual, seja positiva ou negativa, razão pela qual não restará opção de se aplicar o conceito (zona positiva) ou excluí-lo (zona negativa). De outro lado, quando determinado fato jurídico permanece na zona de incerteza, caberia ao intérprete agir discricionariamente para escolher o sentido válido do conceito no caso concreto³⁶.

Vale registrar a posição mais restritiva de Eros Grau³⁷, o qual entende que os conceitos jurídicos indeterminados de forma alguma introduzem hipótese de discricionariedade na aplicação da norma, já que a apreciação deles seria um problema de interpretação do direito (juízo de legalidade) e não um problema de escolha entre duas ou mais opções permitidas pela lei, as quais seriam “indiferentes jurídicos” (juízo de oportunidade). Nesse passo, o ex-ministro do STF, citando Garcia de Enterría, afirma que a indeterminação ocorreria abstratamente, não se revelando no caso concreto, justamente porque o intérprete/aplicador necessita concluir pela solução justa para a situação específica. No entanto, ele pondera que, ao falar em solução justa, não se está afirmando a existência de uma única decisão exata, podendo existir mais de uma opção correta no caso específico. Por sua vez, José Carvalho dos Santos Filho³⁸ discorda do

³⁶ CARDOZO, José Eduardo Martins. A Discricionariedade e o Estado de Direito. In: GARCIA, Emerson (Coord.). **Discricionariedade Administrativa**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005. p. 69-75.

³⁷ GRAU, Eros Roberto. **Crítica da discricionariedade e restauração da legalidade**. *Op. cit.* p. 315-319.

³⁸ CARVALHO FILHO, José dos Santos. A discricionariedade: análise do seu delineamento jurídico. In: GARCIA, Emerson (Coord.). **Discricionariedade Administrativa**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005. p. 28-31.

entendimento de que a indeterminação existiria apenas abstratamente na norma, pois em cada caso concreto seria possível avaliar uma única solução correta, enquanto no exercício da discricionariedade várias soluções legítimas seriam possíveis. De acordo como o autor, no próprio caminho interpretativo para decidir se determinado fato enquadra-se no conceito indeterminado, há certo teor de subjetividade que confere uma margem de escolha ao administrador.

Em linha semelhante, Maria Sylvia Di Pietro³⁹ entende que os conceitos jurídicos indeterminados podem ou não conferir discricionariedade na sua aplicação. Em certas situações, o confronto do conceito abstratamente indeterminado com o caso concreto pode levar a uma determinação, conduzindo a uma única solução adequada. Por outro lado, é possível que, mesmo após a análise do caso específico, reste mais de uma opção possível para resolver a questão. Assim, ficaria clara a diferença entre interpretação e discricionariedade, já que esta (opção entre duas ou mais soluções) só se verifica após a decodificação da norma por meio da atividade interpretativa. A fixação dos limites que separam interpretação e discricionariedade seria, portanto, fundamental para averiguar a extensão do controle judicial, já que este seria cabível apenas no primeiro caso⁴⁰. Em relação a quem teria o poder legítimo de fixar o limite do controle, o português António Francisco de

³⁹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988**. p. 122-123.

⁴⁰ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988**. p. 132.

Sousa afirma que cabe ao próprio juiz decidir sobre a medida de sua atuação em cada caso concreto.⁴¹

Como se vê dessa breve amostra doutrinária, não há uma unidade de pensamento entre os autores brasileiros, existindo divergência em relação à pretensa separação entre interpretação e discricionariedade na aplicação dos conceitos jurídicos indeterminados. Sobre esse assunto, parece mais coerente adotar a postura de Andreas Krell, que diz parecer difícil “fixar critérios para definir-se onde termina o trabalho de interpretação e começa a discricionariedade do aplicador do Direito”⁴². Assim, a atividade interpretativa não seria meramente cognitiva – no sentido de que o intérprete apreenderia, do confronto entre norma e fato, uma única solução previamente existente – mas também envolveria elementos volitivos subjetivos, em que o agente teria de decidir entre uma ou mais possibilidades de interpretação, antes mesmo de iniciar o suposto caminho da única interpretação possível⁴³. Além disso, no dizer do autor, “parece ser

⁴¹ “Encontra-mo-nos pois num campo de tensão entre o juiz e a Administração. O primeiro tem legitimidade para controlar a actividade do segundo. Porém, as dificuldades e a natureza das funções de cada um impossibilitam nuns casos, e desaconselham noutros, um controlo pleno do primeiro sobre o segundo. É pois necessário encontrar a linha ideal de controlo pelo juiz da actividade da Administração. A legitimidade de controlo resultante da natureza vinculada da actividade em causa diz que quem deve definir essa linha-limite de controlo jurisdicional é o próprio juiz.” SOUSA, António Francisco de. **Conceitos indeterminados no Direito Administrativo**. Coimbra: Livraria Almedina, 1994. p. 209-210.

⁴² KRELL, Andreas J. **Discricionariedade administrativa e conceitos legais indeterminados**: limites do controle judicial no âmbito dos interesses difusos. 2 ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013. p. 43.

⁴³ KRELL, Andreas J. **Discricionariedade administrativa e conceitos legais indeterminados**: limites do controle judicial no âmbito dos interesses difusos. 2 ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013. 43-47.

questionável a ‘dissecação psicológica’ de atos decisórios numa parte cognitiva e outra volitiva, visto que ambos os elementos estão inseparavelmente entrelaçados⁴⁴”. Também é relevante a ideia de que a interpretação dos conceitos indeterminados e da atuação discricionária deve ser vista à luz do enfoque jurídico-funcional, que faz uma releitura do princípio da separação dos poderes como uma divisão racional de funções entre os órgãos estatais, no qual, de um lado, se verifica qual deles tem maior competência, capacidade técnica e legitimidade para decidir sobre determinado caso, e do outro, possibilita o “controle, fiscalização e coordenação recíprocos entre os diferentes órgãos do Estado Democrático de Direito”⁴⁵.

Outra característica dos conceitos indeterminados que nos interessa, reconhecida pela maioria dos autores acima, é que a indeterminação não é questão qualitativa (ser ou não indeterminado), mas sim quantitativa (mais ou menos indeterminado). Essa constatação é importante no presente caso, pois ajuda a compreender a visão da doutrina tributária que tenta conceituar a noção de essencialidade de um ponto de vista exclusivamente qualitativo (produto essencial x produto não essencial). Tal conduta seria correta se a norma constitucional do IPI prescrevesse que os produtos essenciais não poderiam sofrer incidência do imposto, já que nesse caso seria necessário cunhar um conceito excludente do que seria ou não essencial. No entanto, como a norma dispõe uma relação de gradação das alíquotas em razão do

⁴⁴ KRELL, Andreas J. **Discricionariedade administrativa e conceitos legais indeterminados**: limites do controle judicial no âmbito dos interesses difusos. 2 ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013. p. 60.

⁴⁵ KRELL, Andreas J. **Discricionariedade administrativa e conceitos legais indeterminados**: limites do controle judicial no âmbito dos interesses difusos. 2 ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013. p. 63-71.

grau de essencialidade dos produtos, é preciso encarar o conceito de forma preferencialmente quantitativa – notadamente pela comparação entre as alíquotas – para decidir que produto é mais ou menos essencial que o outro no caso concreto, como veremos com mais detalhes no tópico seguinte.

Contudo, tal conclusão não significa que o critério qualitativo seja de todo inadequado, conforme se extrai de disposições do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, da CF/88, sobre o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, criado pela Emenda Constitucional nº 31/2000. Sobre a composição do fundo, entre outras receitas, estabelece o art. 80, II, do ADCT, que ele será financiado pela arrecadação resultante de “um adicional de cinco pontos percentuais na alíquota do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, ou do imposto que vier a substituí-lo, incidente sobre produtos supérfluos e aplicável até a extinção do Fundo”. Por sua vez, o art. 83 do ADCT, introduzido pela Emenda Constitucional nº 42/2003, estabelece que cabe à lei federal ordinária definir um rol taxativo (critério qualitativo) de produtos supérfluos mencionados no dispositivo anterior. Assim, parece ser possível uma combinação entre critério qualitativo (essencial x supérfluo) e quantitativo (mais essencial x menos essencial) para verificação do grau de essencialidade.

Vale frisar, por fim, que a teoria dos conceitos indeterminados vem ganhando interesse do Direito Tributário, tendo em vista a percepção de que tanto a Constituição como as normas infraconstitucionais utilizam termos vagos na definição de elementos que integram a estrutura da norma tributária.⁴⁶

⁴⁶ “O direito tributário, por conseguinte, assiste à permanente tensão entre as técnicas de fechamento dos conceitos para fazer prevalecer o princípio da

Dessa forma, podemos encerrar esse tópico extraindo as seguintes assertivas: os conceitos indeterminados possuem uma zona de certeza conceitual (positiva e negativa) e outra de incerteza, sendo nesta última que surgem as dificuldades de interpretação e aplicação; os conceitos indeterminados podem ou não gerar mais de uma opção de escolha, o que só será possível verificar no caso concreto; a indeterminação do conceito deve ser encarada como uma questão predominantemente quantitativa (maior ou menor essencialidade do bem), com exceção de casos extremos em que se aplica o critério qualitativo (bem essencial x bem supérfluo), como o adicional destinado ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza. Com exceção da questão sobre indeterminação quantitativa/qualitativa, já abordada neste tópico, as demais afirmações serão testadas em seguida.

3 A FUNÇÃO LEGISLATIVA DO EXECUTIVO NA FIXAÇÃO DAS ALÍQUOTAS DO IPI: INDETERMINAÇÃO E DISCRICIONARIEDADE

Retomando as considerações da introdução sobre a utilização da noção de discricionariedade na função legislativa, cabe reiterar que a diferença entre a discricionariedade administrativa (escolhas no caso concreto) da legislativa (escolhas abstratas) acaba sendo de grau. Conforme lição de Hans Kelsen, independente do plano normativo em que atue a

determinação (enumerações casuísticas e taxativas) e as de abertura, como o emprego dos conceitos indeterminados, das cláusulas gerais, cada vez mais comuns, e dos tipos.” TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário. **Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico**, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, n. 5, fev.-mar.-abr. de 2006. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br>>. Acesso em: 10 ago. 2015. p. 15.

autoridade criadora da norma, ela sempre encontrará seus fundamentos em uma norma superior, que lhe dará os limites em que poderá atuar com certa liberdade⁴⁷. Nessa linha, a autora espanhola Isabel Lifante prefere falar em discricionariedade jurídica⁴⁸, como uma categoria na qual é possível incluir a discricionariedade administrativa, judicial e legislativa, cada uma com suas peculiaridades e diferenças, mas guardando o traço comum de significarem uma atuação livre, limitada pela Constituição ou pela lei. No caso da função de produzir normas, seria possível falar em discricionariedade legislativa justamente em razão da consideração da Constituição como uma fonte jurídica vinculante, a qual submete inclusive a atividade política ao Direito⁴⁹.

Outro argumento importante, que nos permite aceitar a aplicação da teoria dos motivos indeterminados e da discricionariedade à função legislativa do Executivo, na alteração das alíquotas do IPI, é afirmação de Karl Engisch no sentido de que a mudança do padrão de aplicação de normas pela Administração – de mera subsunção para atividade interpretativa e criadora do direito – na verdade aproximou a atuação administrativa do modo de agir do legislador⁵⁰. Além disso, se a discricionariedade e os conceitos indeterminados se fazem notar principalmente em normas de

⁴⁷ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Trad.: João Baptista Machado. 6 ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 245-246.

⁴⁸ LIFANTE, Isabel. Dos conceptos de discrecionalidad jurídica. **Doxa - Cuadernos de Filosofia del Derecho**, Alicante, Universidad Alicante, vol.25, 2002. p. 413-439.

⁴⁹ “En este sentido puede decirse que el razonamiento político-legislativo se juridifica, puesto que algunos fines de la acción política vienen ordenados por las constituciones (a través precisamente de las directrices). Y es en este sentido en el que creo que puede considerarse que el concepto de ‘discrecionalidad’ pasa a operar también en el ámbito legislativo.” *Idem*, p. 415.

⁵⁰ ENGLISH, Karl. **Introdução ao Pensamento Jurídico**. Trad.: João Baptista Machado. 6 ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1988. p. 207.

caráter mais finalísticos (substituição do esquema “se-então” por “fim-meio”)⁵¹, também parece razoável entender que ao exercício da função legislativa é conferida discricionariedade, quando as normas constitucionais que guiam a produção de normas abstratas operarem nesse mesmo modelo teleológico.

Reconhecemos também que a análise da aplicação do conceito indeterminado de essencialidade, na atividade normativa pelo Executivo, encontra uma barreira na difícil identificação das razões utilizadas na valoração das alíquotas do IPI. Enquanto no ato administrativo concreto ou na decisão judicial, em regra a motivação está expressa e concentrada em um único documento (ou ao menos em um único procedimento), no ato legislativo – neste caso a TIPI⁵² – não constam os critérios utilizados. Em razão disso, quando a TIPI estabelece que o produto A tem alíquota menor do que B, sabemos que o ente público entendeu que o A é mais essencial do que B, mas não fica claro, a princípio, por quais razões chegou-se a essa opção. Não olvidamos que as escolhas não sejam absolutamente arbitrárias, sendo óbvio que partem de um mínimo de considerações sociais, econômicas, ambientais e políticas sobre a importância dos bens, mas essas razões acabam espalhadas em momentos muitas vezes sequer

⁵¹ KRELL, Andreas J. **Discricionariedade administrativa e conceitos legais indeterminados**: limites do controle judicial no âmbito dos interesses difusos. 2. ed. rev atual e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013. p. 16-17.

⁵² “A verificação do respeito ou não a tal técnica de tributação [seletividade] tem de se dar através do manuseio da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados, na qual é possível comparar as alíquotas atribuídas a cada produto” PALSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. *Op. cit.* p. 84.

documentados⁵³, o que dificulta o controle da correção das decisões, mas isso não quer dizer que essa avaliação seja desnecessária ou impossível⁵⁴. É justamente diante dessa dificuldade, em identificar essas justificativas ou motivos, que as conclusões feitas no final do tópico anterior podem nos ajudar, traçando limites mais claros do conceito de indeterminação.

No que diz respeito à distinção entre zonas conceituais de certeza e de incertezas, há casos em que não há dúvidas de que houve equívoco ou acerto na graduação das alíquotas. Por exemplo, diversas pedras preciosas (com exceção do diamante), não sofrem incidência do IPI ou são tributadas à alíquota zero (NCM⁵⁵ 71.03 – TIPI), enquanto ferramentas profissionais, como martelos e chaves de fenda (NCM 82.05) são tributadas à alíquota de 8%. Por sua vez, as bicicletas – importantes meios de transporte, lazer e esporte utilizados por todas as classes – recebem tributação na alíquota de 10% (NCM 8712.00), que é a mesma alíquota para embarcações como iates ou barcos esportivos (NCM 89.03), que são meios de transportes restritos à faixa mais rica e minoritária da sociedade. Nesses casos (pedras preciosas x ferramentas, bicicletas x iates), não há dúvidas de que, aplicando a distinção das zonas conceituais de certeza e incerteza, não há que se falar em

⁵³ IVO, Gabriel. **Norma jurídica**: produção e controle. São Paulo: Noeses, 2006. p. 08-12.

⁵⁴ Uma das características do Estado de Direito é justamente exigir que as decisões jurídicas – tomadas por qualquer órgão estatal – sejam devidamente justificadas à luz das normas vigentes. DYZENHAUS, David. *Recrafting the Rule of Law*. in DYZENHAUS, David (Ed.). **Recrafting the Rule of Law: The Limits of Legal Order**. Oxford; Portland: Hart Publishing, 1999. p. 1-14.

⁵⁵ A TIPI enquadra os produtos nas alíquotas com base na Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM (art. 2º do Decreto Federal nº 7.660/2011), que serve para classificar os bens de forma padronizada para fins de tributação, comércio exterior e outras situações na área econômica e fiscal.

indeterminação, mas sim em verdadeira ofensa à regra da seletividade, já que flagrantemente a valoração feita pelo legislador não se coaduna com a previsão constitucional.

Imaginemos agora que a comparação seja feita entre a alíquota de 8% do martelo e chave de fenda (NCM 82.05) com a alíquota de 10% das bicicletas (NCM 8712.00). Parece difícil dizer se há equívoco em aplicar um percentual maior neste último item do que nos primeiros, o que leva a crer que estamos caminhando dentro da zona de incerteza do conceito jurídico de essencialidade. Nesse caso, ao invés de se cogitar de invalidade da norma, é razoável entender que ela atende à Constituição, com base no critério jurídico-funcional, já que o Executivo, como responsável pelo planejamento da política fiscal e constitucionalmente competente para fixar as alíquotas, tem mais condições técnicas e legitimidade para decidir sobre a questão.

Utilizando os mesmos exemplos acima, é possível afirmar que nos casos das zonas de certeza conceitual, não é possível falar em mais de uma opção de decisão válida ou discricionária, já que a ideia quantitativa de essencialidade assume um caráter determinado. Assim, quando se compara bicicletas com iates, verifica-se sem maiores dúvidas que aquelas são mais essenciais do que estes, seja no critério social, econômico, cultural ou ambiental. Por outro lado, quando comparamos bicicletas com ferramentas profissionais, parece razoável aceitar tanto que se aplique a mesma alíquota a ambos os itens, ou que se fixe certa diferença na tributação, como ocorre atualmente (diferença de 2% nas alíquotas). Essa zona de incerteza é causada tanto pela diferença dos tipos de produtos – um meio de transporte e uma ferramenta profissional – como pelo semelhante grau de relevância que eles assumem em diversas áreas da sociedade.

Ressalte-se que, mesmo tomado em conta que o IPI funciona com alta função extrafiscal, no sentido de intervir na atividade econômica e comércio exterior, como estímulo ou desestímulo de produção e acesso a certos produtos, isso não quer dizer que é possível ignorar a determinação constitucional de ser seletivo em razão da essencialidade dos produtos. Essa obrigação não é uma constatação meramente teórica, pois está positivada no art. 4º do Decreto-Lei nº 1.199/71 e no art. 69 do Decreto 7.212/2010. Nessa linha de raciocínio, é pertinente considerar que os princípios da capacidade contributiva (art. 145, §1º, CF) e do não confisco (art. 150, IV, CF) servem para limitar⁵⁶ as possibilidades interpretativas do conceito de essencialidade. Nesse sentido, Cristiano Carvalho, ao analisar a relação entre sistemas econômico e jurídico⁵⁷ (nos reencontramos, aqui, mais uma vez com a teoria de Luhmann), conclui que os citados princípios servem para mediar a relação entre essas duas áreas e diminuir as incertezas das relações socioeconômicas⁵⁸. O princípio da capacidade contributiva também deve ser visto como uma decorrência direta do princípio da igualdade, em seu aspecto

⁵⁶ No contexto deste trabalho, é útil a afirmação de Lênio Streck de que os princípios, para a hermenêutica jurídica, funcionam como um fechamento do espaço para interpretação. STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica, Neoconstitucionalismo e “O Problema da Discricionariedade dos Juízes”*. **Anima Revista eletrônica do curso de Direito da OPET**, Curitiba, v. 1, 2009.

⁵⁷ CARVALHO, Cristiano. **Ficções Jurídicas no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2008. p. 201-203.

⁵⁸ “Assim, o princípio da capacidade contributiva, em consonância com outros princípios como o do não-confisco, (...) funcionam como diretivos internos do sistema, orientando o seu processo de autogeração.” *Idem*, p. 203.

real ou material, para concluir que “fazer justiça é dar – e também cobrar! – a cada um o que é seu.”⁵⁹

Outra norma da Constituição que serve para cercar a indeterminação do conceito de essencialidade é a prescrição da primeira parte do art. 145, §1º, ao determinar que “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal (...)”. Apesar de o IPI ser um tributo considerado indireto ou real, uma vez que é calculado sobre o valor dos bens, sem levar em consideração as condições econômicas subjetivas dos cidadãos que os consomem, a seletividade serve justamente para introduzir o elemento pessoal nesse imposto⁶⁰. Assim, ficam afastadas interpretações que conduzam a situações em que produtos acessíveis apenas pela classe mais rica, sejam tributados menos gravosamente que os consumidos por todas as faixas de renda.

Ainda no campo principiológico, mas tratando-se de uma norma implícita, a segmento da doutrina tributária também já reconhece a existência de um “Direito Fundamental a uma Tributação Justa”, tema este bem desenvolvido em trabalho específico da professora Elizabete Rosa de Mello, no qual aborda conceitos de justiça, igualdade e direitos fundamentais no contexto tributário⁶¹, e prioriza a aplicação que privilegie a igualdade material, distribuição de riquezas e bem estar da população⁶².

⁵⁹ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, Instituto Brasileiro de Direito Público, 2008. p. 1.348.

⁶⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010. p. 94-95.

⁶¹ MELLO, Elizabete Rosa de. **Direito Fundamental a uma Tributação Justa**. São Paulo: Atlas, 2013.

⁶² MELLO, Elizabete Rosa de. **Direito Fundamental a uma Tributação Justa**. São Paulo: Atlas, 2013. p. 19-66.

Por tudo isso, ao compararmos produtos que possuam relevância em áreas diversas, como, por exemplo, um alimento básico (relevância social) como uma peça de avião (relevância econômica), é preciso considerar o primeiro como mais essencial, partindo de uma interpretação orientada pelos princípios da capacidade contributiva e da pessoalidade do tributo (até em impostos indiretos). O descompasso entre a legislação infraconstitucional e a norma constitucional da seletividade, confirma a constatação de Luís Roberto Barroso de que “o legislador constitucional é invariavelmente mais progressista que o legislador ordinário”⁶³. Podemos afirmar, diante desse panorama, que é possível – e necessário –, fixar limites à indeterminação do conceito de essencialidade recorrendo aos princípios constitucionais para reduzir a zona de incerteza conceitual. No entanto, confiar apenas na aplicação dos princípios para controlar a indeterminação do conceito pode levar à insegurança jurídica e à desnecessária judicialização da questão. Em razão disso, passamos a apresentar outros caminhos para o tema.

4 ALGUMAS SOLUÇÕES POSSÍVEIS: DOS PRINCÍPIOS ÀS REGRAS

Já descrevemos o problema, explicamos suas causas (ou pelo menos parte delas) e estabelecemos alguns nortes para a interpretação e aplicação do conceito de essencialidade. Agora cabe tentar demonstrar soluções concretas viáveis para diminuir as consequências negativas da indeterminação ilimitada do conceito de essencialidade.

⁶³ BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 292)

Nossa pretensão não é simplesmente afirmar que o controle deve ser feito por meio de princípios – o que já foi positivamente constatado anteriormente – nem partir diretamente para a conclusão de que cabe ao judiciário resolver as dúvidas em cada caso, o que também se aceita⁶⁴, mas não é objeto primordial do nosso estudo. Desse modo, cabe constitucionalmente ao Poder Legislativo, através da lei, a função principal de pacificação social e resolução de conflitos⁶⁵, e não ao Poder Judiciário, atuando em todo e qualquer caso concretamente. Pretendemos demonstrar, portanto, que a melhor solução seria pela fixação de regras jurídicas através de leis.

A importância da fixação de regras infraconstitucionais, para objetivar a interpretação do princípio da seletividade, também é uma exigência do próprio ordenamento. De acordo com a teoria kelseniana, há casos – como parecer ser o da essencialidade – em que a norma superior (neste caso, Constituição) intencionalmente usa expressões indeterminadas, para que sejam complementadas e concretizadas pela norma inferior⁶⁶. Ou

⁶⁴ BOTTALO, Eduardo Domingos. **IPI**: princípios e estrutura. São Paulo: Dialética, 2009. p. 65.

⁶⁵ “Num ordenamento constitucional que privilegia a participação democrática e reserva ao Poder Legislativo a competência para regular, por lei, um sem número de matérias, não se afigura adequado sustentar se passou do Poder Legislativo para o Poder Judiciário, nem que se deve passar ou é necessariamente bom que se passe de um para outro.” ÁVILA, Humberto. “Neoconstitucionalismo”: Entre a “Ciência do Direito” e o “Direito Da Ciência”. *Op. cit.* p. 18-19.

⁶⁶ “A indeterminação pode mesmo ser intencional, quer dizer, estar na intenção do órgão que estabeleceu a norma a aplicar. Assim, o estabelecimento ou fixação de uma norma simplesmente geral opera-se sempre - em correspondência com a natureza desta norma geral - sob o pressuposto de que a norma individual que resulta da sua aplicação continua o processo de determinação que constitui, afinal, o sentido

seja, na maioria dos casos a Constituição apenas fixa princípios ou finalidades, sem especificar os meios para atingi-las, sendo necessário, portanto, a edição de regras pelo legislador ordinário⁶⁷.

O primeiro instrumento que pode ser utilizado para racionalizar a aplicação do conceito de essencialidade é a Lei Complementar como meio introdutor de “normas gerais” no Direito Tributário (Art. 146, III, CF). Nos termos da doutrina especializada, essas normas gerais servem para dar unidade, coesão e harmonia ao sistema tributário, além de “garantir racionalidade, do ponto de vista jurídico, e segurança jurídica, do ponto de vista dos interesses dos contribuintes.”⁶⁸ Frise-se que, apesar da vagueza da expressão “normas gerais”, é possível concluir que a lei complementar com essa finalidade não precisa tratar de assuntos que digam respeito a todos os entes federados ou que se apliquem a todos os tributos, mas apenas que sejam dotada de certa generalidade necessária à uniformizar determinada questão⁶⁹. No caso da essencialidade, somos levados à conclusão de que seria uma matéria passível de ser regulada por uma lei complementar sobre normas gerais⁷⁰, principalmente pelo o fato de ser um critério aplicado tanto ao IPI como ao ICMS. No entanto, o Código Tributário Nacional,

da seriação escalonada ou gradual das normas jurídicas.” KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. *Op. cit.* p. 245-246

⁶⁷ FOLLONI, André. **Direitos Fundamentais, dignidade e sustentabilidade no Constitucionalismo Contemporâneo: e o Direito Tributário com isso?** *Op. cit.* p. 26.

⁶⁸ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 265.

⁶⁹ MOURA, Frederico Araújo Seabra de. **Lei Complementar Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 177-182.

⁷⁰ MOURA, Frederico Araújo Seabra de. **Lei Complementar Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 177-182.

recepcionado pela CF/88 como Lei Complementar sobre normas gerais (Art. 34, §5º, ADCT), nada mais faz do que reproduzir o texto da constituição sobre seletividade e essencialidade (Art. 48, CTN), não havendo qualquer elemento que colabore na especificação da matéria.

Cumpre anotar a lição de Frederico Araújo Seabra de Moura, com suporte em Humberto Ávila, para quem, mesmo não constando expressamente no art. 146, III, CF, é possível a previsão de normas gerais sobre alíquotas, pois trata-se de rol exemplificativo⁷¹. Dessa forma, na previsão de normas gerais sobre alíquotas, nada impediria a regulamentação da seletividade e da essencialidade no IPI ou ICMS, já que são critérios condicionantes daquela. Além disso, tendo em vista que há autores⁷² que consideram que qualquer regra ou princípio que atenua a competência tributária pode ser considerado uma limitação ao poder de tributar, é razoável então levantar a hipótese de que a seletividade seria uma dessas limitações, e por isso a Lei Complementar poderia regulá-la (art. 146, II, CF), inclusive no que diz respeito à noção de essencialidade⁷³. Nesse sentido, inclusive, é o entendimento de Fábio Canazaro em obra específica sobre a essencialidade tributária⁷⁴.

⁷¹ MOURA, Frederico Araújo Seabra de. **Lei Complementar Tributária**. *Op. cit.* p. 208-211.

⁷² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 107

⁷³ Não se olvida que, em sentido estrito, trata-se como limitações ao poder de tributar apenas as imunidades, o que não é o caso deste trabalho. Para diferenciação entre limitações em sentido estrito e amplo, ver: Frederico Araújo Seabra de. **Lei Complementar Tributária**. *Op. cit.* p. 310-330.

⁷⁴ “Em relação ao seu conteúdo, a essencialidade é classificada como limitação material, pois determina o conteúdo do poder de tributar conferido pela Constituição

Nada impediria, ainda, que a União – a despeito da possibilidade de utilização das leis complementares sobre normas gerais e limitações ao poder de tributar – especificamente na própria lei ordinária que institui o IPI, colocasse balizas à atuação do Executivo na fixação de alíquotas do imposto. Até porque o art. 145, §1º, CF, confere competência legislativa ao Executivo no referido caso, desde que “atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei”. No entanto, como a legislação infraconstitucional não estabelece condições no que diz respeito aos critérios de essencialidade, permanece a elevada indeterminação.

A possibilidade de fixação de critérios por lei ordinária é reforçada pelas já mencionadas disposições do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, da CF/88, sobre o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, criado pela Emenda Constitucional nº 31/2000. Como visto, o art. 83 do ADCT estabelece que cabe à lei federal ordinária definir os produtos supérfluos que poderão ter alíquota do IPI majorada com adicional destinado ao referido fundo. Assim, se pode o legislador infraconstitucional conceituar produtos supérfluos para fins do adicional destinado ao fundo, seria contraditório não aceitar, em contrapartida, a mesma possibilidade para definir bens essenciais. Isso porque, como é evidente, as noções de produto essencial e supérfluo só fazem sentido quando se compara as duas, razão pela qual conceituar uma dessas categorias implica, ainda que implicitamente, na conceituação da outra.

Por tudo isso, é justamente para conter essa amplitude dos conceitos constitucionais e evitar excesso do poder de tributar, que as leis devem atuar

Federal (limite ao quanto tributar).” CANAZARO, Fábio. Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre consumo.

de forma a reduzir a liberdade de atuação do ente estatal, bem como tornar visíveis os seus limites.⁷⁵

Outro argumento que nos ajuda compreender a necessidade de regras sobre os critérios de essencialidade, é uma análise do processo legislativo constituinte, ainda que a interpretação histórica, por si só, não seja suficiente para resolver a questão. Da leitura das atas da Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição das Receitas (Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças)⁷⁶, percebe-se que o tema da seletividade em razão da essencialidade foi bastante debatido pelos parlamentares, mas sem qualquer consenso sobre o real alcance do texto. Inicialmente, houve discussão sobre a possibilidade de o IPI ser transferido para a competência estadual, mas um dos argumentos contrários foi justamente o fato de que cada Estado adotaria alíquotas diferentes para os mesmos produtos, o que distorceria o conceito de essencialidade, em razão das peculiaridades locais⁷⁷. No entanto, de forma absolutamente contraditória, foi prevista a seletividade no ICMS, criando a possibilidade de se ter justamente uma gradação de alíquota diferente em cada estado. Outra discussão sem solução foi se a seletividade no ICMS seria obrigatória ou facultativa. Parte dos parlamentares entendia

⁷⁵ FOLLONI, André. **Direitos Fundamentais, dignidade e sustentabilidade no Constitucionalismo Contemporâneo: e o Direito Tributário com isso?**. *Op. cit.* p. 21.

⁷⁶ BRASIL. Senado Federal. Atas da Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição das Receitas. Disponível em <www.senado.gov.br>. Acesso em: 25 ago. 2015.

⁷⁷ Em quinto lugar, a transferência para os Estados da competência constitucional de cada um diferenciadas as alíquotas dos produtos em função da sua essencialidade, pode fazer com que o mesmo produto venha a ter 23 alíquotas diferentes nesse mesmo país, já que os conceitos de essencial e supérfluo são muito relativos.”

que o texto conferia uma escolha aos entes estatais⁷⁸, enquanto outra, uma prescrição obrigatória, em decorrência direta do princípio da capacidade tributária⁷⁹.

Essas divergências no próprio momento da produção da norma, longe de nos ajudarem a encontrar a suposta vontade dos constituintes ou a melhor interpretação do tema⁸⁰, pelo menos reforçam a certeza de que é preciso fixar critérios específicos para a essencialidade.

CONCLUSÃO: POR UMA INDETERMINAÇÃO ESSENCIAL

O presente artigo teve como principal intenção problematizar a indeterminação do conceito jurídico de essencialidade, na tributação seletiva do IPI, para analisar a sua manipulação pela atividade político-legislativa na fixação das alíquotas do referido imposto. Para tanto, nos valem de

⁷⁸ “O SR. CONSTITUINTE HÉLIO ROSAS: Apresentamos uma emenda que visava a tornar o ICM uma alíquota eletiva, em razão da essencialidade do produto. Ela foi aceita, mas ficou como uma opção e não como uma obrigação. Achei que houve muita timidez, já que envolvia o problema de humanização do imposto direto. Devíamos ser taxativos, colocando-a como um dispositivo.”

⁷⁹ “O SR. CONSTITUINTE JOSÉ MARIA EYMAEL: – Votamos não porque entendemos que a matéria já está contemplada no projeto, quando estabelece como obrigação constitucional à capacidade contributiva.”

⁸⁰ “Em geral, a interpretação histórico-genética, que hoje serve mais como método complementar, passou a desconsiderar a vontade subjetiva dos fatores da lei, concentrando-se apenas na ‘vontade objetivada’ do legislador, que se manifesta através do teor linguístico do próprio dispositivo legal e de seu ‘contexto de sentido’ (MORLOK,2012, p. 198 s.)” KRELL, Andreas. Entre desdém teórico e aprovação na prática: os métodos clássicos de interpretação jurídica. **Revista Direito GV**, São Paulo, ano 10, jan-jun. 2014. p. 306.

algumas noções teóricas extraídas da teoria dos conceitos jurídicos indeterminados.

Logo na introdução, demonstramos que a ausência de critérios para controlar a essencialidade repercute negativamente na tributação do IPI, uma vez que, por se tratar de um tributo indireto, ele assume caráter regressivo, onerando de forma mais grave as classes mais pobres. Também fixamos, no tópico inicial, algumas bases metodológicas que foram seguidas no trabalho, tais como a aplicação da teoria dos conceitos indeterminados e da noção de discricionariedade à função legislativa do Executivo, bem como a opção de não incluir no objeto estudado a questão do controle judicial das alíquotas.

Já na primeira parte do desenvolvimento, analisamos como a escolha das alíquotas acaba sendo feita livremente, sob o falso argumento de que seria uma atividade exercida no âmbito político, longe da influência jurídica. Dessa forma, fizemos a relação entre política e direito, para comprovar que aquela não pode agir de forma desconectada com o segundo, sob pena de arbitrariedade e ilicitude. Alertamos também que esse problema era agravado pela própria dificuldade da doutrina e jurisprudência em precisar objetivamente os limites do conceito de essencialidade.

Em seguida, expomos alguns aspectos da teoria dos conceitos jurídicos indeterminados – ressaltando que não era nosso objetivo esgotar a matéria –, e traçamos sua relação com a discricionariedade e com a interpretação jurídica. Dessa análise, recolhemos as seguintes conclusões úteis ao nosso estudo: os conceitos indeterminados possuem uma zona de certeza conceitual (positiva e negativa) e outra de incerteza, sendo nesta última que surgem as dificuldades de interpretação e aplicação; os conceitos indeterminados podem ou não gerar mais de uma opção de escolha, o que só

será possível verificar no caso concreto; a indeterminação do conceito deve ser encarada como uma questão quantitativa (maior ou menor essencialidade do bem) e não qualitativa (bem essencial x bem não essencial).

Avançando na exposição, aplicamos as assertivas acima relatadas à função legislativa do Executivo na alteração das alíquotas do IPI, demonstrando com casos concretos como as noções de zonas conceituais de certeza e incerteza ajudam na identificação dos casos em que o conceito de essencialidade realmente demonstra indeterminação. Assim, demonstramos como os princípios que norteiam o Sistema Tributário, como capacidade contributiva e não confisco, servem para fechar a interpretação do conceito, reduzindo a margem de liberdade do legislador.

No último capítulo do desenvolvimento, apresentamos algumas soluções para a questão, notadamente pela edição de leis complementares sobre normas gerais ou limitações ao poder de tributar, bem como por lei ordinária específica sobre o IPI, contendo critérios objetivos sobre o grau de essencialidade dos produtos. Cumpre repetir, por fim, que a escolha do grau de essencialidade dos produtos tributados tem fortes reflexos na sociedade, por ser um dos fatores disponíveis ao Estado para decidir quais bens serão mais ou menos acessíveis à população, a depender da capacidade de renda de cada um. Dessa forma, qualquer tese no sentido de que a essencialidade pode ser valorada discricionariamente pelo legislador, deve ser vista com cuidado e atenção, já que "as teorias sobre o objeto do direito em momento algum deixam de cumprir um papel ideológico"⁸¹.

⁸¹ CLÈVE, Clemérson Merlin. Acerca do Direito ao Direito. In: PRADO, Luis Regis; KARAM, Munir (Coord.). **Estudos de Filosofia do Direito**: uma visão integral da obra de Hans Kelsen. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985. p. 178.

Nesse contexto, em contraposição à imprecisão radical ou supérflua do conceito de essencialidade, a indeterminação deve ser aceita dentro dos limites necessários ao funcionamento adequado do sistema tributário, sendo certo que a Constituição não poderia esgotar a matéria de forma detalhada, já que isso prejudicaria a adaptação da seletividade do imposto à realidade (econômica, social e ambiental) de cada momento histórico, é necessária a presença de conceitos e expressões indeterminadas, mas que devem sempre ser interpretadas e valoradas dentro das normas do direito.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. “Neoconstitucionalismo”: Entre a “Ciência do Direito” e o “Direito Da Ciência”. **Revista Eletrônica de Direito do Estado (REDE)**, Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, n.º. 17, janeiro/fevereiro/março, 2009. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br/rede.asp>>. Acesso em: 20 ago. 2015.

_____. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 129-130.

_____. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição**. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

BOTTALO, Eduardo Domingos. **IPI: princípios e estrutura**. São Paulo: Dialética, 2009.

BRASIL. Senado Federal. Anais do Senado Federal. **Atas da Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição das Receitas**. Disponível em <www.senado.gov.br>. Acesso em: 25 ago. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. Recurso Extraordinário n. 714139 RG, Relator: Min. Marco Aurélio, Brasília, DF, 12 de junho de 2014. **Diário de Justiça Eletrônico**, n.188, publicado em 26 de setembro de 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. Recurso Extraordinário n. 606314 RG, Relator: Min. Joaquim Barbosa, Brasília, DF, 17 de novembro de 2011. **Diário de Justiça Eletrônico**, n. 029, publicado em 10 fev. 2012.

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

CARVALHO, Cristiano. **Ficções Jurídicas no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2008. p. 201-203.

CLÈVE, Clemérson Merlin. Acerca do Direito ao Direito. In: PRADO, Luis Regis; KARAM, Munir (Coord.). **Estudos de Filosofia do Direito: uma visão integral da obra de Hans Kelsen**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

COUTINHO, Diogo R. **Direito, Desigualdade e Desenvolvimento**. São Paulo: Saraiva, 2013.

DANILEVICZ, Rosane Beatriz J. O Princípio da Essencialidade na Tributação. **Direito Tributário em Questão**, n.3, Porto Alegre: FESDT, 2009. p. 229-245.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

DYZENHAUS, David. Recrafting the Rule of Law. in DYZENHAUS, David (Ed.). **Recrafting the Rule of Law: The Limits of Legal Order**. Oxford; Portland: Hart Publishing, 1999. p. 01-14.

ENGLISH, Karl. **Introdução ao Pensamento Jurídico**. Trad: João Baptista Machado. 6 ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1988.

FERRAZ JR, Tércio Sampaio. Direito Linguagem e Interpretação. In: Direito, Linguagem e Interpretação. In: MACEDO Jr., Ronaldo Porto; BARBIERI, Catarina H. C. (org.). **Direito e Interpretação: Racionalidades e Instituições**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 103-118.

GARCIA, Emerson (Coord.). **Discricionariedade Administrativa**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

HIRSCHL, Ran. O novo constitucionalismo e a judicialização da política pura no mundo. **Revista de Direito Administrativo**, Belo Horizonte: Fórum, ano 2009, n. 251, p. 139-175, maio/ago. 2009.

IVO, Gabriel. **Norma jurídica: produção e controle**. São Paulo: Noeses, 2006.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Trad.: João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

KRELL, Andreas J. **Discricionariedade administrativa e conceitos legais indeterminados: limites do controle judicial no âmbito dos interesses**

difusos. 2. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013.

_____. Entre desdém teórico e aprovação na prática: os métodos clássicos de interpretação jurídica. **Revista Direito GV**, São Paulo, ano 10, p. 295-320, jan/jun. 2014.

LIFANTE, Isabel. Dos conceptos de discrecionalidad jurídica. **Doxa - Cuadernos de Filosofía del Derecho**, Alicante, Universidad Alicante, vol.25, p. 413-439, 2002..

LIMA NETO, Manoel Cavalcante; PEREIRA NETO, Antonio Alves. A energia Elétrica como mercadoria supérflua para fins do ICMS e seu controle judicial. In: MURTA, Antônio Carlos Diniz; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; FEITOSA, Raymundo Juliano (Org.). **Direito Tributário e Financeiro**. Florianópolis: CONPEDI, 2015.

MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo Moderno**. 11 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, Instituto Brasileiro de Direito Público, 2008.

MOURA, Frederico Araújo Seabra de. **Lei Complementar Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 174-177.

MACCORMICK, Neil. **Retórica e o Estado de Direito**. Trad: Conrado Hübner. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MELLO, Elizabete Rosa de. **Direito Fundamental a uma Tributação Justa**. São Paulo: Atlas, 2013.

NEVES, Marcelo. **A Constitucionalização Simbólica**. São Paulo: WWF Martins Fontes, 2007.

_____. Os Estados no centro e os Estados na periferia: alguns problemas com a concepção de Estados da sociedade mundial em Niklas Luhmann. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, DF, v. 52, n. 206, p. 115-116, abr./jun. 2015.

PALSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 5. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

RAWLS, John. **Justiça como equidade: uma reformulação**. São Paulo: Martins Fontes, 2003

ROCHA, Carmen Lúcia Antunes (coord). **Perspectivas do Direito Público: estudos em homenagem a Miguel Seabra Fagundes**. Belo Horizonte: Del Rey, 1995.

SOUSA, António Francisco de. **Conceitos indeterminados no Direito Administrativo**. Coimbra: Livraria Almedina, 1994.

STRECK, Lenio Luiz. Hermenêutica, Neoconstitucionalismo e “O Problema da Discricionariedade dos Juizes”. **Anima – revista eletrônica do curso de Direito da OPET**, Curitiba, 1 ed., v. 1, p. 383-413, 2009.

STRUCHINER, N. indeterminação e objetividade: quando o direito diz o que não queremos ouvir. In: MACEDO Jr, R.; BARBIERI, H. (Ed.). **Direito e interpretação - racionalidades e instituições**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 119-152.

SUNDFELD, Carlos Ari. **Direito Administrativo para céticos**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

_____. O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário. **Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico**, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, n°. 5, fev/mar/abr de 2006. Disponível em: < <http://www.direitodoestado.com.br> >. Acesso em: 10 de agosto de 2015.