

UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS
FACULDADE DE DIREITO DE ALAGOAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO PÚBLICO

LUIZ ROBERTO BARROS FARIAS

**A TRIBUTAÇÃO SELETIVA NO IPI E NO ICMS:
INDETERMINAÇÃO E CONTROLE DO CONCEITO DE ESSENCIALIDADE**

Maceió, AL

2017

LUIZ ROBERTO BARROS FARIAS

**A TRIBUTAÇÃO SELETIVA NO IPI E NO ICMS:
INDETERMINAÇÃO E CONTROLE DO CONCEITO DE ESSENCIALIDADE**

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-graduação em Direito Público da Universidade Federal de Alagoas, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito Público.

Orientador: Prof. Dr. Manoel Cavalcante.

Maceió, AL

2017

Catálogo na fonte
Universidade Federal de Alagoas
Biblioteca Central

Bibliotecária Responsável: Janaina Xisto de Barros Lima

F224t Farias, Luiz Roberto Barros.

A tributação seletiva no IPI e no ICMS : indeterminação e controle do conceito de essencialidade / Luiz Roberto Barros Farias. – 2017.
182 f.

Orientador: Manoel Cavalcante de Lima Neto.
Dissertação (Mestrado em Direito Público) – Universidade Federal de Alagoas. Faculdade de Direito de Alagoas. Programa de Pós-Graduação em Direito. Maceió, 2017.

Bibliografia: f. 172-182.

1. Princípio da seletividade. 2. Imposto sobre produtos industrializados (IPI).
3. Imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços (ICMS).
4. Essencialidade – Conceito. I. Título.

CDU: 342:336.22



UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS - UFAL
FACULDADE DE DIREITO DE ALAGOAS - FDA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO - PPGD
MESTRADO EM DIREITO

LUIZ ROBERTO BARROS FARIAS

“A TRIBUTAÇÃO SELETIVA NO IPI E NO ICMS: indeterminação e controle do conceito de essencialidade”

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito de Alagoas – UFAL, como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre.

Orientador: Prof. Dr. MANOEL CAVALCANTE DE LIMA NETO

A Banca Examinadora, composta pelos professores abaixo, sob a presidência do primeiro, submeteu o candidato à defesa, em nível de Mestrado, e o julgou nos seguintes termos:

Prof. Dr. Gabriel Ivo (UFAL)

Julgamento: 10,0 (dez) Assinatura: 

Prof. Dr. Filipe Lôbo Gomes (UFAL)

Julgamento: 10,0 (dez) Assinatura: 

Prof. Dr. Basile George Christopoulos (convidado externo/UFPB)

Julgamento: 10,0 (dez) Assinatura: 

Maceió, 14 de julho de 2017.

Aos meus amores: Dani e Toinho.

AGRADECIMENTOS

Agradeço inicialmente à Universidade Federal de Alagoas – UFAL, pela oportunidade de continuar os estudos iniciados na mesma instituição, durante o curso de graduação em Direito.

Ao meu orientador, Professor Manoel Cavalcante Lima Neto, por toda a atenção dispendida durante a pesquisa, principalmente durante as longas discussões teóricas e por meio do empréstimo e indicação de diversas obras relevantes para a confecção da dissertação.

Aos professores Andreas Krell e Gabriel Ivo, integrantes da banca examinadora, pelas orientações e conselhos oferecidos sobre o tema objeto da dissertação.

Ao demais integrantes do corpo docente do Programa de Pós-Graduação em Direito, pelas colaborações intelectuais oferecidas ao longo das aulas, seminários e outros encontros acadêmicos.

A todos os colegas da Turma 11 do Mestrado (a famosa “Turma Hart”), pela amizade, contribuição intelectual e auxílio mútuo nos diversos momentos do curso.

Aos meus sócios e amigos Dênis e Rodrigo, pela compreensão necessária durante as minhas ausências no escritório, em razão da dedicação às atividades do mestrado.

Aos meus pais, pelo incentivo contínuo em aperfeiçoar meus estudos e minha formação acadêmica.

À minha esposa Daniela e ao nosso filho Luiz Antônio (Toinho), por todo o amor, companheirismo e risadas que me fazem querer estar com vocês todos os momentos da minha vida.

Ao meu filho ainda agradeço por ter aprendido a chamar “papai” às vésperas do prazo de entrega da versão final da dissertação, o que serviu de incentivo extra à conclusão do trabalho.

RESUMO

A presente dissertação tem a intenção de apresentar propostas de controle da indeterminação do conceito jurídico de essencialidade, critério utilizado na tributação seletiva do IPI e do ICMS, para que esses impostos incidam de forma mais branda sobre bens essenciais e, por outro lado, mais onerosa sobre os bens supérfluos. O trabalho é dividido em quatro capítulos, além da introdução e conclusão. No primeiro, é feito um panorama geral sobre o tratamento da tributação seletiva realizado pela doutrina brasileira, traçando sua correlação com o princípio da igualdade, princípio da capacidade contributiva e função extrafiscal dos tributos, além de analisar as semelhanças e diferenças da seletividade no IPI e no ICMS. Em segundo lugar, estuda-se o conceito de essencialidade com suporte na teoria dos conceitos jurídicos indeterminados, com destaque para os problemas da interpretação e da discricionariedade, e como essa teoria pode contribuir para um escalonamento da essencialidade dos bens tributáveis, de forma constitucionalmente adequada. No terceiro capítulo, apresentam-se algumas soluções possíveis para reduzir o alto grau de indeterminação do conceito ora estudado, com base nos instrumentos e mecanismos previstos no próprio Sistema Constitucional Tributário, tais como lei complementar tributária, lei ordinária, decreto, resoluções do Senado Federal e participação popular. Por fim, o último capítulo é dedicado ao controle judicial do conceito de essencialidade, com a análise crítica de casos selecionados.

Palavras-chaves: essencialidade – seletividade – IPI – ICMS – conceitos indeterminados.

ABSTRACT

The present dissertation intends to present proposals to control the indeterminacy of the legal concept of essentiality, a criterion used in the selective taxation of the IPI and ICMS, which prescribes that essential goods must suffer lower taxation than luxury ones. The work consists of four chapters, besides the introduction and conclusion. In the first one, we made an overview of the treatment of selective taxation conducted by Brazilian doctrine, drawing its correlation with the principle of equality, principle of ability to pay and extrafiscal function of taxes, as well as analyzing the similarities and differences of the selectivity in the IPI and ICMS. Secondly, we study the concept of essentiality with support in the theory of indeterminate legal concepts, highlighting the problems of interpretation and discretion, and how this theory can contribute to the graduation of the essentiality of taxable goods, in a constitutionally way. In the third chapter, we present some possible solutions to reduce the high level of indeterminacy of the essentiality concept, based on the instruments and mechanisms provided in the Constitutional Tax System, such as complementary tax law, ordinary law, decree, Federal Senate resolutions and public participation. Finally, the last chapter examines the judicial review of the concept of essentiality, with the critical analysis of selected cases.

Keywords: essentiality - selectivity – IPI – ICMS – indeterminate legal concepts.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	11
1. A SELETIVIDADE DO IPI E DO ICMS	17
1.1. A seletividade no Sistema Tributário Nacional.....	17
1.2. Estrutura normativa.....	19
1.3. Função normativa.....	22
1.3.1. Seletividade e igualdade	26
1.3.2. Seletividade e capacidade contributiva	29
1.3.3. Seletividade e extrafiscalidade.....	34
1.4. Afinal, a seletividade no ICMS é obrigatória?	37
1.5. A seletividade é regra ou princípio? E a essencialidade?.....	41
1.6. Características comuns no IPI e no ICMS.....	47
1.6.1. O critério da essencialidade dos bens.....	47
1.6.2. O financiamento dos Fundos de Combate e Erradicação da Pobreza.....	49
1.7. Características específicas	50
1.7.1. Alteração de alíquota do IPI por ato do Executivo: a problemática da TIPI.....	50
1.7.2. Fixação de alíquotas do ICMS por resolução do Senado Federal.....	52
2. A INDETERMINAÇÃO DO CONCEITO DE ESSENCIALIDADE.....	54
2.1. Direito e Indeterminação	55
2.2. A teoria dos conceitos indeterminados (ou as várias teorias).....	58
2.3. Conceitos indeterminados e discricionariedade.....	62
2.3.1. Discricionariedade como conduta permissiva e aspecto volitivo da interpretação.....	62

2.3.2. A discussão sobre a única resposta correta.....	66
2.3.3. Análise crítica da distinção entre conceitos indeterminados e discricionariedade	69
2.4. Conceitos indeterminados e cláusulas gerais.....	75
2.5. Conceitos indeterminados e tipicidade.....	77
2.6. O conceito de essencialidade	81
2.6.1. As zonas de certeza conceitual da essencialidade.....	87
2.6.2. Uma questão de qualidade ou quantidade?.....	90
3. O CONTROLE DO CONCEITO DE ESSENCIALIDADE MEDIANTE REGRAS INFRACONSTITUCIONAIS.....	93
3.1. A possibilidade de positivação de parâmetros para a essencialidade	94
3.2. Limites constitucionais materiais	101
3.2.1. Princípios da igualdade e da capacidade contributiva.....	102
3.2.2. Mínimo existencial, direitos sociais e ordem econômica	105
3.3. Limites constitucionais formais	112
3.3.1. Lei complementar tributária.....	113
3.3.2. Lei ordinária.....	122
3.3.3. Decreto.....	128
3.3.4. Resoluções do Senado Federal.....	131
3.4. Participação popular	133
4. O CONTROLE JUDICIAL DO CONCEITO DE ESSENCIALIDADE.....	137
4.1. Possibilidade de controle judicial sobre o critério de essencialidade	138
4.2. Limites à atuação do Poder Judiciário.....	142
4.3. Proposta de controle à luz da teoria da prova	148

4.4. Análise crítica de casos judiciais selecionados.....	156
4.4.1. ICMS e a essencialidade da energia elétrica e dos serviços de telecomunicações	158
4.4.2. IPI e a essencialidade das embalagens de água mineral.....	161
CONCLUSÃO.....	166
REFERÊNCIAS.....	172

INTRODUÇÃO

O Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, de competência federal, e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, de competência dos Estados-membros, são orientados pela norma da seletividade em razão da essencialidade dos produtos ou serviços.

Em relação ao IPI, a Constituição dispõe que o imposto “será seletivo, em função da essencialidade do produto” (art. 153, §3º, I, CF), enquanto em relação ao ICMS, diz que ele “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços” (art. 155, §2º, III, CF). Isso quer dizer que esses impostos devem ter alíquotas inversamente proporcionais à relevância do bem sobre o qual incide.

Em razão da ausência de balizas constitucionais para a aplicação do critério da essencialidade, os entes competentes para legislar sobre o assunto muitas vezes subvertem a regra constitucional e aplicam alíquotas abusivas sobre produtos indubitavelmente essenciais à sociedade, ou, em contrapartida, alíquotas moderadas para bens supérfluos ou nocivos à saúde, segurança e meio ambiente.

Diante do alto grau de indeterminação que recai sobre o conceito, o presente trabalho pretende estudar a essencialidade à luz da chamada teoria dos conceitos indeterminados, para em seguida demonstrar como as lições extraídas dessa doutrina podem ajudar a traçar diretrizes interpretativas mais seguras sobre essa norma constitucional.

Frise-se que a principal função da tributação seletiva é evitar que a repercussão econômica, no preço final de produtos essenciais, prejudique o acesso aos mesmos pelo consumidor final e cause a regressividade da tributação indireta¹. Assim, a discussão sobre a observância da seletividade no IPI e ICMS é fundamental para atingir a finalidade redistributiva inerente aos sistemas tributários, com base nos princípios da igualdade tributária e capacidade contributiva, conforme lição de Diogo R Coutinho, professor de Direito Econômico da USP, ao discorrer sobre desequilíbrio da carga tributária suportada pelos cidadãos com menor renda².

¹ “A constatação da realidade, geralmente admitida, que o imposto sobre vendas de mercadorias de consumo generalizado, representa um ônus maior para pessoas de recursos modestos do que para quem se encontra em alto nível de bem-estar, nos leva a reconhecer o efeito regressivo dessa tributação.” TILBERY, Henry. O conceito de “essencialidade” como critério de tributação. **Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 10, p. 2971-3035, 1990. p. 2994.

² COUTINHO, Diogo R. **Direito, Desigualdade e Desenvolvimento**. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 80/81.

Sobre o assunto, desde a década de 1970, o geógrafo Milton Santos³ já demonstrava que o regime de tributação indireta adotado em países subdesenvolvidos, como Brasil, sempre visou transferir para as classes mais pobres o custo de modernização tecnológica e desenvolvimento econômico que deveria pesar sobre grandes grupos empresariais, favorecendo a concentração de renda e aumento da desigualdade. Essa tendência é confirmada ainda por recentes estudos da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE (Organisation for Economic Co-operation and Development - OECD)⁴ e da Comissão Econômica para América Latina e o Caribe – CEPAL⁵, que atestam a prevalência da tributação indireta como maior fonte de arrecadação do Brasil e da maioria dos países latino-americanos.

Ressalte-se, no entanto, que a constatação de incoerências e distorções na tributação indireta não deve ser considerada como indício de imprestabilidade dos impostos sobre consumo na missão de promover a justiça fiscal, uma vez que tais problemas decorrem muito mais da incapacidade – ou, em muitos casos, da ausência de vontade – dos representantes do Legislativo e Executivo em planejar corretamente a política tributária. Por isso, desde 1980, o economista canadense Richard M. Bird, especialista em tributação indireta nos países em desenvolvimento, ressaltava que a necessidade real desses Estados não seria necessariamente substituir os impostos indiretos pelos diretos, mas reformar o modelo de sua aplicação⁶, principalmente com o intuito de aumentar a progressividade desses tributos, a fim de que cada um suporte uma carga tributária condizente com sua capacidade econômica.

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 Recurso Extraordinário nº 714.139/SC, o Tribunal decidirá se a alíquota do ICMS incidente sobre energia elétrica e serviços de telecomunicações pode ser aplicada

³ SANTOS, Milton. **O Espaço Dividido: os dois circuitos da economia urbana dos países subdesenvolvidos**. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2008. p. 174.

⁴ O Brasil possui a maior porcentagem do PIB de arrecadação oriunda da tributação sobre consumo (13,9%, em 2014), em comparação aos demais países latino-americanos e caribenhos. OECD, et al. **Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 1990-2014**. Paris: OECD Publishing, 2016. p. 95.

⁵ “La región no sólo recauda poco, sino que, además, recauda mal: em América Latina y el Caribe, menos de un tercio de la recaudación corresponde a impuestos directos, mientras que el grueso de la carga recae em los impuestos sobre el consumo y otros impuestos indirectos. (...) Como el impuesto a la renta personal es el más progresivo, se puede inferir que la estructura tributaria de los países latinoamericanos es más regresiva que la correspondiente a las economías desarrolladas, lo que afecta de manera negativa la distribución del ingreso y constituye uno de los factores que hacen de América Latina y el Caribe una de las regiones más desiguales del mundo.” BÁRCENA, Alicia; PRADO, Antonio. **El imperativo de la igualdad: Por un desarrollo sostenible en América Latina y el Caribe**. Buenos Aires: Siglo Veintiuno Editores Argentina, 2016. p. 184-185.

⁶ “BIRD, Richard M. New Look at Indirect Taxation in Developing Countries. **World Development**, Vol. 15, No. 9, pp. 1151-1161, 1987. p. 1159.

em patamar superior às das demais operações. Por sua vez, nos autos do Recurso Extraordinário nº 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. Em ambos os casos, o Procurador-Geral da República já manifestou entendimento favorável ao contribuinte.

Outro ponto que merece ser ressaltado é que não há uma grande produção doutrinária exclusiva sobre a seletividade ou a essencialidade. Na verdade, esses temas acabam sendo abordados em obras gerais sobre o IPI⁷ e o ICMS⁸, o que impede que recebam toda a atenção que merecem. Por outro lado, encontramos trabalhos específicos de Henry Tilbery⁹, Regiane Binhara Esturilio¹⁰ e Fábio Canazaro¹¹, os quais serão abordados ao longo da dissertação. Também não olvidamos a existência de diversos artigos sobre o tema – os quais também serão mencionados durante o trabalho -, mas que, em razão das limitações inerentes a esse tipo de produção acadêmica, fazem uma abordagem restrita da matéria.

Assim, dividiremos o trabalho em quatro capítulos, além da introdução e conclusão. No primeiro, faremos um panorama geral sobre o regime constitucional da seletividade e da essencialidade, com suporte na doutrina brasileira sobre o tema. Também faremos a correlação da tributação seletiva com os princípios da igualdade, capacidade contributiva e função extrafiscal da tributação, bem como analisaremos as semelhanças e diferenças da seletividade no IPI e do ICMS.

No segundo capítulo, trataremos da teoria dos conceitos jurídicos indeterminados, em conjunto com a atividade interpretativa da norma, a discricionariedade nas decisões estatais, os tipos e as cláusulas gerais. Estudaremos ainda que os conceitos indeterminados possuem três zonas conceituais, uma de certeza positiva, uma de certeza negativa e outra de incerteza ou penumbra. Assim, verificaremos como essa teoria pode contribuir para um escalonamento da essencialidade dos bens tributáveis, de forma constitucionalmente adequada.

⁷ Nesse sentido, ver: BOTTALO, Eduardo Domingos. **IPI: princípios e estrutura**. São Paulo: Dialética, 2009. CRUZ, Antônio Maurício da. **O IPI: limites constitucionais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1983. VIEIRA, José Roberto. **IPI: a regra-matriz de incidência**. Curitiba: Juruá, 1993. VALLE, Maurício Darli Trimm do. **Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI**. São Paulo: Noeses, 2016.

⁸ Nesse sentido, ver: CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009. MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 11 ed. São Paulo: Dialética, 2009.

⁹ TILBERY, Henry. O conceito de “essencialidade” como critério de tributação. **Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 10, p. 2971-3035, 1990.

¹⁰ ESTURILIO, Regiane Binhara. **A seletividade no IPI e no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

¹¹ CANAZARO Fábio. **Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

Em seguida, no terceiro capítulo, apresentaremos algumas soluções possíveis para reduzir o alto grau de indeterminação do conceito ora estudado, com base nos instrumentos e mecanismos previstos no próprio Sistema Constitucional Tributário. Aqui abordaremos a garantia do mínimo existencial, o princípio da dignidade da pessoa humana e os direitos das ordens social e econômica, como limites constitucionais à indeterminação do conceito de essencialidade. Também estudaremos o papel da lei complementar, lei ordinária, decreto e resoluções do Senado Federal como introdutores de limites infraconstitucionais à interpretação da essencialidade.

Por fim, dedicaremos nossas atenções ao controle judicial do conceito de essencialidade, demonstrando os limites da atuação jurisdicional e fazendo uma análise crítica dos dois casos que estão em regime de repercussão geral no STF, já mencionados nesta introdução.

Antes de iniciar o desenvolvimento, no entanto, é preciso realizar algumas considerações sobre a linha teórica e metodológica adotada, além de fazer esclarecimentos de ordem terminológica, que evitarão dúvidas ao longo da leitura da tese.

Em relação à questão metodológica, é inegável que o problema enfrentado não tem origem exclusivamente jurídica, seja no ordenamento posto ou na ciência do direito, mas parte de diversos fatores econômicos, sociais e políticos. Por isso, entendemos que a abordagem não deve ser apenas estrutural, com suporte na dogmática tradicional, devendo incorporar elementos da análise funcional do Direito, como defendido por Norberto Bobbio¹². Na lição do italiano, “aqueles que se dedicaram à teoria geral do direito se preocuparam muito mais em saber ‘como o direito é feito’ [análise estrutural] do que ‘pra que o direito serve’ [análise funcional]”¹³.

Ressalte-se, no entanto, que não se pretende simplesmente decretar “o fim da dogmática”, no dizer de José Souto Maior Borges¹⁴, e sim agregar novas formas ou métodos de investigar a atividade fiscal, principalmente no que diz respeito aos aspectos pragmáticos e funcionais da norma. Por isso, além dos aspectos sintáticos e semânticos da interpretação jurídica, é necessário agregar a dimensão pragmática, como sustentam o já mencionado José

¹² BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função: novos estudos de teoria do Direito**. Barueri: Manole, 2007.

¹³ Ibidem. p. 53.

¹⁴ “O fim da dogmática não é porém um perecimento, mas um ponto de intercessão, a inspirar novas perspectivas de estudo fiéis, entretanto, ao nosso legado. Em tais condições, a superação da dogmática é um Aufheben, termo hegeliano (suprassunção, na tradução de Paulo Meneses), que significa um suprimir conservando. Supera-se, sem invalidá-la, a abordagem temática atual, conservando-se porém, todas as suas contribuições que, ao cabo de contas, deverão inspirar a preocupação teórica atual e futura.” BORGES, José Souto Maior. Um ensaio interdisciplinar em Direito Tributário: superação da dogmática. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 211, p. 106-121, abr. 2013. p. 108.

Souto Maior Borges¹⁵, além de Paulo de Barros Carvalho¹⁶, Tércio Sampaio Ferraz Jr.¹⁷ e André Folloni¹⁸.

Para encerrar a parte introdutória, cumpre fazer desde já alguns esclarecimentos terminológicos – sem prejuízo de outros que serão feitos ao longo do trabalho –, sobre a utilização das expressões “conceito indeterminado” e “discricionariedade”, ou suas variantes, que servirá à melhor compreensão do desenvolvimento do trabalho.

Em relação à designação “conceito indeterminado”, é famosa a crítica de Eros Grau à referida expressão, sustentando que o conceito é sempre certo e determinado, recaindo eventual vagueza ou ambiguidade no termo que expressa o conceito, ou seja, nas palavras utilizadas para descrevê-lo¹⁹. Frise-se que essa discussão tem origem na própria explicação do que é “conceito”, que pode ser feita de várias formas e classificações, como veremos melhor no segundo capítulo, dedicado a esse assunto. De toda forma, utilizaremos a expressão “conceito jurídico indeterminado”, por ser a adotada pela doutrina majoritária de língua portuguesa para designar a teoria dos conceitos indeterminados²⁰.

No que diz respeito à discricionariedade, a doutrina e jurisprudência brasileira não fixaram ainda uma teoria coesa sobre o assunto, como lembra Andreas Krell²¹. Muitas vezes usa-se a expressão de forma indistinta para se referir à liberdade de agir/decidir inerente aos

¹⁵ Ibidem, p. 113-114.

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2009. p. 277.

¹⁷ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Estrutura e função: breve estudo sobre a finalidade constitucional dos impostos. In: FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Direito Constitucional: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos humanos e outros temas**. Barueri: Manole, 2007. p. 356.

¹⁸ “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. Porque o efeito gerado pelas condutas, tanto do estado, quanto dos demais cidadãos, é preocupação que transcende o estudo das normas entre si e das normas com as situações fáticas em que podem ser aplicadas. (...) E se esses efeitos são, ao mesmo tempo, sociais, econômicos e ambientais, além de políticos, psicológicos, éticos e outros, então o estudo, além de interdisciplinar, precisa ser complexo. Uma epistemologia jurídico-tributária da complexidade precisa ser ensaiada, tentada, testada.” 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.

¹⁹ “É que a indeterminação a que nos referimos, na hipótese, não é dos conceitos jurídicos (idéias universais), mas de suas expressões (termos); logo, mais adequado será referirmo-nos a termos indeterminados de conceitos, e não a conceitos (jurídicos ou não) indeterminados.” GRAU, Eros. **O Direito Posto e o Direito Pressuposto**. 7 ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 196.

²⁰ Nesse sentido, ver a coletânea de artigos sobre o assunto, reunindo autores brasileiros e portugueses. GARCIA, Emerson; MIRANDA, Jorge; CARVALHO FILHO, Jose dos Santos. **Discricionariedade administrativa**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

²¹ 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.

três poderes estatais²². Já outra parte da doutrina entende que a discricionariedade seria um fenômeno adstrito à atividade administrativa, na linha do pensamento de Eros Grau²³ e Maria Sylvia Di Pietro²⁴, pois a liberdade de agir do legislador seria muito mais ampla que um mero agir discricionário (escolha entre opções predeterminadas), e a atividade jurisdicional seria interpretativa, e não de opções entre várias decisões possíveis.

Para o presente trabalho, focado na graduação da carga tributária do IPI e do ICMS, interessa-nos dizer desde já que utilizaremos o termo discricionariedade também para designar a liberdade conferida ao órgão legislador na criação de atos normativos. Isso porque, apesar de diferir do poder discricionário administrativo em nível (o primeiro atua no plano das normas abstratas e o segundo das normas concretas)²⁵, guarda semelhanças em sua estrutura, pois traduz a liberdade conferida por uma norma superior (Constituição para o Legislador e Lei para o Administrador), para que se adote mais de uma escolha ou interpretação válidas²⁶. Além disso, no caso das alíquotas do IPI, é o próprio Executivo que exerce a função normativa de alterá-las, ainda que dentro dos limites legais, 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 órgão²⁷. O tema também voltará a ser abordado durante o desenvolvimento.

²² Lourival Vilanova, por exemplo, utiliza o termo “poder discricionário” para se referir à liberdade do legislador. VILANOVA, Lourival. **As Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo**. São Paulo: Max Limonad, 1997. p. 230. Já Pedro Henrique Nogueira, com base em Kelsen e Hart, adota o termo discricionariedade para falar da atividade jurisdicional. NOGUEIRA, Pedro Henrique. *Negócios Jurídicos Processuais*. Salvador: Juspodivm, 2016. p. 192-199.

²³ 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.

²⁴ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 71-75.

²⁵ 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.

²⁶ “O legislador exerce a atividade hermenêutica, num primeiro momento, quando concretiza as normas da Constituição Tributária por intermédio da legislação complementar ou ordinária”. TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. 4d. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 63.

²⁷ “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.

1. A SELETIVIDADE DO IPI E DO ICMS

O presente capítulo pretende apresentar o regramento constitucional da regra da seletividade tributária do IPI e do ICMS, à luz da doutrina produzida sobre o tema, uma vez que é dentro desse contexto normativo que o conceito de essencialidade – foco do trabalho – está inserido.

Dessa forma, neste capítulo trataremos da estrutura e da função normativa que a seletividade desempenha no sistema tributário brasileiro, delineando a composição lógica da proposição jurídica e apresentando sua relação com a igualdade, a capacidade contributiva e a extrafiscalidade. Em seguida, verificaremos se a seletividade e a essencialidade podem ser consideradas regras ou princípios. Também enfrentaremos a controvérsia doutrinária sobre a obrigatoriedade da tributação seletiva, com suporte no critério da essencialidade, na graduação do ICMS. Por fim, apresentaremos as características comuns e específicas da seletividade do IPI e do ICMS, o que servirá para compreender certas peculiaridades presentes em cada um desses impostos.

1.1. A seletividade no Sistema Tributário Nacional

Inicialmente, cumpre esclarecer que a seletividade, dita de uma maneira ampla, não é uma característica exclusiva de determinados tributos. Na verdade, trata-se de um modelo de tributação que utiliza determinado critério ou parâmetro, para comparar situações e decidir (selecionar²⁸) quais serão tributados ou não, ou até quais serão mais ou menos tributados²⁹. No entanto, no contexto do sistema tributário brasileiro, a seletividade tem sua definição intimamente relacionada à graduação dos impostos sobre consumo, notadamente o IPI e o ICMS.

Essa relação é explicada porque, historicamente o termo seletividade vem sendo usado há vários regimes constitucionais para designar a forma de graduar as alíquotas do IPI e, a partir da Constituição de 1988, também do ICMS. A primeira menção a esse modelo se deu ainda na Constituição de 1946, ainda que não expressamente³⁰, com a previsão em seu art. 15 de isenção aos artigos que a lei classificasse como “indispensáveis à habitação, ao vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica”. Em 1966, o

²⁸ CANAZARO Fábio. **Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.p. 103.

²⁹ “Logo, 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.” Ibidem, p. 104.

³⁰ Ibidem, p. 99.

Código Tributário Nacional – CTN, em seu art. 48, trouxe formulação praticamente idêntica à utilizada atualmente, ao dispor que o IPI “é seletivo em função da essencialidade dos produtos”, tanto é que tal dispositivo foi recepcionado pela Constituição de 1988 e continua vigente. Por sua vez, a Constituição de 1967, em seu art. 22, manteve o comando do CTN, ao dispor que o IPI seria “seletivo, em função da essencialidade dos produtos”. A Emenda Constitucional nº 01/1969 também manteve essa determinação, dessa vez no art. 21.

Ressalte-se que todas essas previsões ocorreram em relação ao IPI, uma vez que o antigo Imposto sobre a Circulação de Mercadorias – ICM (equivalente ao ICMS) era neutro até a edição da Constituição de 1988³¹.

De todo modo, a Constituição Federal de 1988 estabelece que o IPI e o ICMS observem a graduação de sua carga tributária de acordo com a essencialidade dos produtos ou serviços sujeitos à sua incidência. Assim, a expressão “seletividade” assume no nosso ordenamento a significação de um modelo de variação da carga do IPI e do ICMS, que tem como critério a essencialidade dos bens tributados³². Uma definição clássica sobre a seletividade, formulado antes da vigência da atual Constituição, é apresentada por Aliomar Baleeiro quando tratou do IPI, ao sustentar que “a seletividade significa discriminação ou sistema de alíquotas diferenciadas por espécies de mercadorias, como adequação do produto à vida do maior número de habitantes do país”³³. Em sentido semelhante é a definição dada pelo STF ao instituto, nas palavras do ex-Ministro Joaquim Barbosa: “O princípio da seletividade impõe que o Poder Público gradue a carga tributária conforme a essencialidade da operação ou do produto.”³⁴

Ruy Barbosa Nogueira, sendo ainda mais categórico, defende que a tributação seletiva não se limita à cobrança de menos imposto de produtos essenciais, pois a seletividade “significa, em primeiro lugar, que o legislador não deve incluir no rol da tributação dos produtos industrializados os artigos de primeira necessidade e consumo mais populares ou

³¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 458.

³² Curiosamente, a Receita Federal adota o termo seletividade para tratar de tributos que incidem de forma mais gravosa sobre determinados bens ou serviços, como se extrai de seu relatório anual sobre a carga tributária brasileira: “Tributos Seletivos. Tributos, de base restrita, aplicados sobre bens ou serviços específicos, seja de forma cumulativa ou não. Sempre que a regra de um tributo geral (4100) estabelecer alíquotas majoradas para determinados bens ou serviços, a parcela da arrecadação correspondente à incidência sobre esses bens e serviços dever ser incluída nesta subcategoria. As receitas de IPI, ICMS e CIDE Combustíveis são alocadas conforme o bem ou serviço gravado, da seguinte forma: (...)” BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Carga Tributária no Brasil – 2015 (Análise por Tributo e Bases de Incidência)**. Brasília, Setembro 2016. Disponível em: < <https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf> >. Acessado em 10 de janeiro de 2017.

³³ BALEEIRO, Aliomar. Introdução ao Estudo do Imposto sobre Produtos Industrializados, **Revista de Direito Público**, vol. 11, p. 75-85, 1970.

³⁴ STF, RE 429.306, voto do rel. min. Joaquim Barbosa, julgamento em 01/02/2011, Segunda Turma, DJE de 16/03/2011

conveniente à população”³⁵. O autor ainda sustenta que não basta isentar esses produtos dos IPI e do ICMS, uma vez que a isenção não afasta as obrigações acessórias, as quais também oneram o preço final do bem³⁶.

Também é importante ressaltar que a graduação de carga tributária - com suporte no grau de relevância de um produto ou serviço – é algo comum em diversos ordenamentos jurídicos, independente de previsão constitucional. Analisando a legislação tributária italiana, francesa e da comunidade europeia referente ao Imposto sobre Valor Agregado - IVA, Mizabel Derzi³⁷ constata que é comum naquele continente se aplicar uma tributação mais branda sobre produtos essenciais, com suporte no princípio da capacidade contributiva, ainda que não exista expressa menção à seletividade em razão da essencialidade³⁸. Atualmente, a União Europeia, por meio da Diretiva 2006/112/CE³⁹ - que regulamenta o sistema comum do IVA - fixou uma relação de dezoito produtos e serviços que podem receber alíquotas reduzidas do IVA, em razão da importância dos mesmos para a sociedade. Dentre esses itens, encontramos alimentos, abastecimento de água, produtos e serviços médicos, transporte coletivo, entre outros.

Essa descrição simplificada da seletividade, ainda que não contemple diversos aspectos relevantes do tema, serve como ponto de partida para contextualizar o objeto do nosso trabalho.

1.2. Estrutura normativa

A Constituição Federal de 1988 apresenta a seletividade do IPI e do ICMS em dispositivos distintos. Primeiramente no art. 153, § 3º, I, CF, determina que o IPI “será seletivo, em função da essencialidade do produto”. Depois, no art. 155, §2º, III, CF, estabelece que o ICMS “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”. Da leitura dos dispositivos, percebe-se um ponto de semelhança fundamental,

³⁵ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **ICMS: leite, crediário e micro-empresa**. Direito Tributário Atual, São Paulo, v. 10, p. 2927-2965, 1990. p. 2947.

³⁶ “Por que a não-incidência que só pode ser estabelecida pela Constituição Federal, estadual ou pela lei do poder competente é a única forma de excluir todos os ônus fiscais, isto é, não só da obrigação principal, mas de todas as obrigações acessórias, sabido que muitas vezes o somatório das obrigações acessórias chega a ser mais oneroso do que o encargo do próprio crédito tributário.” Ibidem. p. 2952.

³⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7 ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996, por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

³⁸ No mesmo sentido, ver: TESÓN, Miguel A. M.. La nueva valoración de la imposición indirecta. El Impuesto al Valor Agregado. Análisis técnico. **Lecciones y Ensayos**, Facultad de Derecho da Universidad de Buenos Aires, n. 64-65, p. 125-144, 1995-1996. p. 136-137.

³⁹ UNIÃO EUROPEIA. **Diretiva 2006/112/CE do Conselho**. Relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado. Disponível em: < <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=URISERV:l31057> >. Acesso em: 20 dez. 2016.

que é o critério da essencialidade como guia da seletividade, e uma possível diferença que gera grandes discussões: o uso do verbo “será” para o IPI e “poderá” para o ICMS. O conceito de essencialidade será mais profundamente abordado no capítulo seguinte. Por outro lado, a obrigatoriedade ou não da seletividade para o ICMS é questão importante na definição da estrutura normativa da seletividade para esse imposto estadual.

Como explica Marcos Bernardes de Mello⁴⁰, as diversas teorias que tentam explicar a estrutura lógica da norma jurídica podem ser divididas em dois grandes grupos: os sancionistas e os não-sancionistas. Os primeiros, cujo maior expoente é Hans Kelsen, entendem que uma norma jurídica só pode ser considerada completa se houver uma estrutura dúplice, composta de uma norma que prescreve a conduta (se F, então P) e outra que prescreve a sanção em caso de descumprimento (se não-P, então S). Para Kelsen, a sanção é a norma primária, enquanto a conduta seria a norma secundária⁴¹. No Brasil, seguem essa corrente Lourival Vilanova⁴² e Paulo de Barros Carvalho⁴³, mas ambos invertem a denominação de norma primária e secundária presente em Kelsen, para definir aquela com a norma prescritora de conduta, enquanto a segunda seria a proposição sancionatória.

Já do lado dos não-sancionistas, defendida por Karl Larenz e Pontes de Miranda, é suficiente que exista um suporte fático e o preceito contendo a prescrição⁴⁴. Dessa forma, a norma primária e secundária – que para os sancionistas seriam partes da norma jurídica completa –, seriam normas jurídicas por si só suficientes para a corrente contrária⁴⁵.

De todo modo, independentemente da posição adotada, ambas as correntes entendem que a estrutura lógica da proposição jurídica (seja ela prescritora de conduta ou de sanção), e também independentemente do modal deôntico adotado (proibido, permitido ou obrigatório), estruturam-se no plano sintático na seguinte forma: “se o antecedente, então deve-ser o

⁴⁰ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico - Plano da Existência**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 29-37.

⁴¹ Um resumo das críticas à posição de Kelsen pode ser encontrado em NINO, Carlos Santiago. **Introducción al análisis del derecho**. 2 ed. ampl. e rev. Buenos Aires: Editorial Astrea, 2003. P. 88-92.

⁴² VILANOVA, Lourival. **As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo**. 3 ed. São Paulo: Noeses, 2005. P. 111.

⁴³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2009. p. 137-139.

⁴⁴ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico - Plano da Existência**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 33.

⁴⁵ “A proposição jurídica enlaça, como qualquer proposição, uma coisa com a outra. Associa à situação de facto circunscrita de modo geral, à ‘previsão normativa’, uma consequência jurídica, também ela circunscrita de modo geral. O sentido desta associação é que, sempre que se verifique a situação de facto indicada na previsão normativa, entra em cena a consequência jurídica, quer dizer, vale para o caso concreto.” LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 3 ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. p. 351.

consequente”⁴⁶. Assim, o antecedente (descritivo) recorta da realidade eventos possíveis de ocorrer, uma vez que seria ilógico imputar consequências jurídicas a fatos impossíveis⁴⁷. Por sua vez, o consequente da norma contém a conduta que deve suceder em caso de preenchimento dos pressupostos do antecedente⁴⁸.

Também é útil compreender – principalmente no que diz respeito à facultatividade da seletividade no ICMS –, que o modal deôntico (dever-ser), que conecta antecedente e consequente, divide-se em três modalidades distintas: obrigado, proibido e permitido⁴⁹. Assim, exemplificando com o tema do nosso trabalho, caso se entenda que o legislador não tem a faculdade de adotar a seletividade no ICMS, a norma constrói-se com o modal deôntico do tipo obrigatório. Por outro lado, concluindo-se pela existência de opção ao legislador, o antecedente e consequente da norma são vinculados pelo modal do tipo permitido.

De todo modo, independentemente se a seletividade no ICMS é facultativa e do IPI obrigatória, temos que a previsão da tributação seletiva em ambos os impostos se dá, em esquema lógico, da forma acima estabelecida, existindo um antecedente (descrição) e um consequente (prescrição), conectados por um modal deôntico (dever-ser obrigatório, proibido ou permitido).

Desde já é possível afirmar que, no IPI, o modal deôntico assume a forma obrigatória, pois a doutrina brasileira é unânime em compreender a estrutura da norma da seletividade no IPI como uma obrigação, não havendo facultatividade pelo legislador federal⁵⁰. No mesmo sentido é o entendimento consolidado do STF, como se extrai dos acórdãos proferidos nos Recursos Extraordinários nº 429.306⁵¹ e RE 566.819⁵². Dessa forma, é possível verificar que a estrutura normativa da seletividade nesse imposto federal contém o modal deôntico de obrigatoriedade. Por isso, uma das formas possíveis de traduzi-la é a seguinte: se a autoridade

⁴⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2009. p. 131-132.

⁴⁷ “Anotese que o suposto normativo não se dirige aos acontecimentos do mundo com o fim de regrá-los. Seria um inusitado absurdo obrigar, proibir ou permitir as ocorrências factuais, pois as subespécies deônticas estarão unicamente no prescritor.” Ibidem, p. 133.

⁴⁸ Ibidem, p. 134-135.

⁴⁹ “Na proposição normativa ou deôntica, o dever-ser (que se triparte nas modalidades O, P, V, obrigatório, permitido e proibido) é constitutivo da estrutura formal, é o operador específico que conduz à proposição deôntica. Faltando, desfaz-se a estrutura, (...).VILANOVA, Lourival. **As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo**. 3 ed. São Paulo: Noeses, 2005. p. 74.

⁵⁰ Nesse sentido, ver: COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 336. CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 458. MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Direito tributário aplicado**. Rio de Janeiro, 2008.p. 702. MELO, José Eduardo Soares de. IPI. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). **Curso de direito tributário**. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 669. VALLE, Maurício Dalri Timm do. O Princípio da Seletividade do IPI. **RIDB**, Ano 2, nº 9, 10475-10499, 2013.

⁵¹ STF, RE 429.306, rel. min. Joaquim Barbosa, julgamento em 1º-2-2011, Segunda Turma, DJE de 16-3-2011.

⁵² STF, RE 566.819, rel. min. Marco Aurélio, julgamento em 29-9-2010, Plenário, DJE de 10-2-2011.

competente resolver instituir o IPI ou modificar os seus elementos quantitativos (base de cálculo e alíquota), deverá (está obrigado) graduar a carga tributária (seletividade) de acordo com a essencialidade do produto.

Nessa construção, temos como antecedente a hipótese descritiva “se a autoridade competente resolver instituir o IPI ou modificar os seus elementos quantitativos”; como modal deôntico na modalidade obrigatória o comando “deverá (está obrigado)”; e como consequente a conduta prescrita “graduar a carga tributária (seletividade) de acordo com a essencialidade do produto”.

Já no caso do ICMS, a simples análise da estrutura lógica da composição da seletividade, do ponto de vista sintático, não permite responder imediatamente se o dever-ser contido no art. 155, §2º, III, CF assume modalidade obrigatória ou permitida. Para responder essa questão, antes precisamos verificar a função normativa da seletividade.

1.3. Função normativa

Como já exposto na introdução, não nos parece suficiente limitar nossa análise à estrutura da seletividade, sendo relevante verificar sua função dentro do ordenamento. É importante frisar que essa abordagem finalística ou funcional não deve ser considerada extrajurídica, já que o respeito ao fim buscado pela norma é exigência da própria legalidade tributária, uma vez que esse princípio não se limita a questões meramente formais, como alertam Marco Aurélio Greco⁵³ e Tércio Sampaio Ferraz Jr.⁵⁴.

Nesse sentido, primeiramente é necessário entender as consequências do enquadramento do IPI e do ICMS – impostos seletivos – como tributos indiretos, uma vez que esta classificação nem sempre é usada de forma homogênea na doutrina. José Casalta Nabais ressalta que a classificação entre impostos diretos e indiretos pode seguir critérios econômicos e jurídicos⁵⁵. Desde já cumpre ressaltar que os critérios jurídicos expostos pelo autor não tem interesse para este trabalho, pois tratam de alguns aspectos do procedimento administrativo do lançamento tributário e da relação jurídico tributária. Por outro lado, dois dos critérios econômicos apresentados são úteis ao desenvolvimento da nossa tese: o critério financeiro e o da repercussão econômica.

⁵³ GRECO, Marco Aurélio. Três papéis da legalidade tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André. **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 101-110.

⁵⁴ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Estrutura e função: breve estudo sobre a finalidade constitucional dos impostos. In: FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Direito Constitucional: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos humanos e outros temas**. Barueri: Manole, 2007. p. 351-364.

⁵⁵ NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**. 4 ed. Coimbra: Almedina, 2006. p. 44-47

No critério financeiro, seriam "impostos indirectos aqueles que, atingindo manifestações mediatas da capacidade contributiva, tributam a despesa, a transferência de bens ou outras manifestações indirectas da capacidade contributiva"⁵⁶. Já, o critério da repercussão econômica trata do efeito da tributação sobre o consumidor, "ou em termos mais rigorosos, no adquirente final de bens e serviços, sendo indirectos os primeiros e directos os segundos"⁵⁷. Assim, tradicionalmente são os impostos sobre consumo que se encaixam na definição de indirectos em razão da repercussão econômica, pois geralmente não há coincidência entre o contribuinte de direito e o responsável de fato por suportar a carga tributária⁵⁸.

A compreensão da ideia de tributo indirecto é relevante para entender qual o papel que o ICMS e o IPI exercem no sistema tributário, já que a mera análise da sua estrutura normativa (antecedente – dever-ser – consequente) não permitiria identificar os seus efeitos causados na sociedade. Dizemos isso porque, da análise da regra-matriz desses tributos, a identificação do sujeito passivo (contribuinte de direito) apontaria para o agente econômico produtor ou fornecedor do bem, sem se importar com quem de fato arca com o ônus tributário.

Assim, é importante frisar a constatação de que todo tributo, seja ele directo ou indirecto, acaba sempre sendo pago por uma única fonte: a renda ou propriedade individual⁵⁹. Desse modo, mesmo em impostos sobre o consumo, que incidem sobre o valor dos produtos e serviços (ICMS, IPI, por exemplo), a desconsideração da renda pessoal do adquirente, na fixação do tributo, não altera o fato de que alguém precisou utilizar sua riqueza individual para custeá-lo.

É preciso ressaltar, conforme explicam Klaus Tipke e Douglas Yamashita⁶⁰, que o ICMS, apesar de ser principalmente um tributo indirecto (transmissão do ônus do contribuinte de direito ao consumidor), também pode incidir directamente sobre o destinatário último do

⁵⁶ Ibidem, p. 43.

⁵⁷ Ibidem, p. 44.

⁵⁸ "Todavia, como é fácil de constatar e largamente reconhecido, o fenómeno da repercussão económica é muito mais amplo, abarcando frequentes vezes manifestações da própria tributação do rendimento e do património. Por isso, a distinção em apreço tende a assentar não na simples susceptibilidade de repercussão económica, mas antes na repercussão económica tida em conta e querida pelo legislador fiscal aquando do recorte legal do pressuposto de facto do respectivo imposto, como no IVA, em que, nos termos do art. 36.º do CIVA, há uma obrigação formal de repercussão. O que, convenhamos, exprime mais um critério jurídico do que económico. Em contrapartida, nem sempre impostos indirectos, hoc sensu, em que é pressuposto haver uma obrigação material de repercussão, esta se verifica, pois as concretas condições do mercado, que fica os preços dos bens e serviços, podem obstar a que a mesma tenha lugar." Ibidem.

⁵⁹ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 31.

⁶⁰ Ibidem, p. 112-113.

produto ou serviço. Isso ocorre porque a Constitucional nº 33/ 2001 estipulou que o ICMS é devido por pessoa física ou jurídica que, mesmo não sendo contribuinte habitual do imposto, importe bens ou serviços do exterior, para qualquer finalidade (art. 155, §2º, IX, "a", CF).

De todo modo, como alerta Tércio Sampaio Ferraz Jr., é a partir dessa perspectiva que é possível investigar qual a “função eficaz” conferida pela Constituição a determinado tributo, a qual deve ser rigorosamente obedecida pelo legislador infraconstitucional, já que, “na medida em que toda tributação é sempre uma atuação sobre a economia, essa atuação depende de premissas constitucionais para cada tributo.”⁶¹

Em termos gerais, é cabível afirmar que essa função deve ser buscada com suporte no princípio da justiça fiscal, ainda que tal conceito seja bastante abrangente. Nesse sentido, Paulo Caliendo sustenta que derivam da justiça fiscal a isonomia tributária, a capacidade contributiva, a progressividade, e a seletividade⁶². Em linha semelhante, Roque Carrazza também entende que a seletividade tem a finalidade de atingir a justiça fiscal, já que leva aos impostos seletivos a obrigação de considerar os interesses dos destinatários finais dos produtos e serviços, e não apenas dos produtores e fornecedores.⁶³

No mesmo sentido, Andrei Pitten Velloso afirma, com suporte na jurisprudência do Tribunal Constitucional Federal da Alemanha (BVerfG), que o princípio da isonomia seria um verdadeiro “mandado de justiça”, e que sua concretização no âmbito tributário ocorreria justamente por meio do critério da capacidade contributiva⁶⁴. Por sua vez, o autor afirma que nos tributos indiretos é a seletividade que funciona como meio para o cumprimento da capacidade contributiva e, conseqüentemente, da isonomia tributária⁶⁵.

Apesar de ser indubitável que a seletividade tem como principal função garantir o acesso dos cidadãos a bens de primeira necessidade, a prática tributária comprova que os entes competentes simplesmente desconsideram essa diretriz constitucional, utilizando o IPI e

⁶¹ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Estrutura e função: breve estudo sobre a finalidade constitucional dos impostos. In: FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Direito Constitucional: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos humanos e outros temas**. Barueri: Manole, 2007. p. 356.

⁶² CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistêmica do direito tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 58.

⁶³ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 464.

⁶⁴ VELLOSO, andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 103-104.

⁶⁵ “Nos tributos que incidem sobre o consumo, por exemplo, há de se buscar a capacidade dos contribuintes de fato mediante técnicas como a da seletividade dos tributos, de modo a se exonerar os bens fundamentais para a subsistência e gravar de modo mais acentuado os supérfluos ou nocivos. Em suma, para a realização da isonomia tributária, há de se reconhecer a importância da repercussão do gravame de certos tributos considerando-se sempre que possível a carga impositiva suportada pelo adquirente final.” *Ibidem*. p. 209.

o ICMS como “efetiva fonte de arrecadação”⁶⁶, independentemente da relevância do produto ou serviço.

É interessante registrar a posição de Sacha Calmon Navarro Coêlho, ao diferenciar a função da seletividade no IPI e no ICMS. Para o autor, no imposto federal a seletividade “está intimamente ligada ao processo industrial”⁶⁷, enquanto no caso do tributo estadual “a seletividade olha para a população em primeiro lugar”⁶⁸. No entanto, tendo em vista que os dois impostos tem natureza indireta e oneram o consumidor final, não há razão para entender dessa forma. Isso se reforça pela utilização do mesmo critério na seletividade do IPI e do ICMS – a essencialidade –, o que confirma que a intenção do constituinte foi garantir o acesso do cidadão aos produtos fundamentais para uma vida digna, sem prejuízo de outras funções ligadas ao desenvolvimento econômico, como veremos mais a frente.

Invertendo o foco da análise, Ives Gandra Martins – ao lado da função de proteger o cidadão –, explica que, no caso do ICMS, a seletividade também veio a desempenhar a finalidade de garantia dos interesses do próprio Estado⁶⁹. Conforme sua lição, até a Constituição de 1988, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias - ICM (equivalente ao ICMS) era neutro, só podendo ter uma única alíquota para todos os tipos de bens, causando graves problemas fiscais para os Estados-membros, pois estes eram “obrigados a considerar não tributados ou isentos produtos essenciais para a sociedade, a fim de que não fossem onerados os cidadãos de baixa renda”⁷⁰. Dessa forma, a seletividade do ICMS também resolveria um problema de arrecadação, já que o ente estatal passou a onerar todos os tipos de bens, podendo aplicar alíquotas reduzidas aos mais essenciais e, em contrapartida, mais elevadas para os supérfluos.

Traçado o panorama geral sobre a função normativa da seletividade em razão da essencialidade, é importante complementar este tópico com a relação que esta norma trava com outros preceitos constitucionais tributários: a igualdade, a capacidade contributiva e a extrafiscalidade. Desde já, como será mais bem detalhado adiante, registramos que não compactuamos com posicionamentos que entendem que a seletividade decorre exclusivamente da igualdade ou da capacidade contributiva, ou então que ela tem função unicamente fiscal ou extrafiscal, isolando-a de outros aspectos relevantes do direito tributário.

⁶⁶ MELO, José Eduardo Soares de. IPI. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). **Curso de direito tributário**. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 669.

⁶⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 336.

⁶⁸ Ibidem.

⁶⁹ BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. **Comentário à Constituição do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988, Vol. 6, Tomo I**. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 414-415.

⁷⁰ Ibidem, p. 414.

1.3.1. Seletividade e igualdade

A concretização do princípio da igualdade tem papel de destaque na discussão sobre o sistema tributário que determinado Estado deve adotar, já que a política fiscal está a todo o momento em relação de tensão com as liberdades individuais e a isonomia entre os cidadãos. Nessa linha, Klaus Tipke e Douglas Yamashita, em análise às constituições alemã e brasileira, destacam que no Estado Social de Direito a tributação deve se apoiar no princípio da igualdade, razão pela qual a carga tributária deve ser dividida com o intuito de mitigar as desigualdades econômicas.⁷¹

Ainda que seja quase pacífica a ideia de que um modelo tributário só é justo se respeitar a igualdade, cabe frisar que essa não é uma constatação unânime. Robert Nozick – proeminente filósofo do liberalismo – entende que não há qualquer razão moral ou filosófica para que uma concepção de justiça priorize medidas igualitárias⁷². No entanto, independente de ser a igualdade uma questão moral ou de direito natural, é preciso reconhecer que o Estado de Direito contempla em sua constituição a igualdade como um direito ou princípio. No caso do Brasil, por exemplo, a isonomia decorre diretamente de uma imposição do ordenamento jurídico positivado. A Constituição Federal dispõe, em seu art. 3º, que um dos objetivos fundamentais da República é reduzir as desigualdades sociais e regionais. Já o art. 5º da CF, ao tratar dos direitos e garantias individuais, estabelece que todos os cidadãos devem receber tratamento isonômico do Estado. Especificamente na área fiscal, o art. 165, § 3º, da CF, prescreve que o orçamento público – que regula a aplicação da receita tributária – deve buscar reduzir as desigualdades regionais do país.

Uma importante questão a se resolver quando se fala em tributação igualitária, é perceber que o debate sobre a igualdade pode ocorrer tanto no princípio como no fim do sistema tributário. Na origem, discute-se qual modelo se adotará, como progressividade, seletividade ou proporcionalidade, bem como isenções e imunidades. Em seguida, verifica-se se a estrutura originalmente proposta serve para atender às finalidades do sistema tributário, como redistribuição de renda, redução de desigualdades sociais e regionais, desenvolvimento econômico, entre outros.

⁷¹ “O Direito Tributário encontra as desigualdades econômicas existentes numa economia de mercado. O princípio da igualdade exige que a carga tributária total seja igualmente distribuída entre os cidadãos. O componente social da justiça exige que ricos contribuam proporcionalmente mais que os mais pobres. O princípio da liberdade põe limites à oneração fiscal do contribuinte.” TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 18.

⁷² NOZICK, Robert. **Anarquia, Estado e Utopia**. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1991. p. 257.

Em relação à igualdade na origem ou no princípio, Rothbard entende que não importa se a tributação é progressiva ou proporcional, já que o principal fator que atingirá os direitos dos cidadãos é o nível da carga tributária imposta, razão pela qual defende uma tributação mínima ou até a ausência de taxa⁷³. Em posição contrária, Diogo R Coutinho, professor de Direito Econômico da USP, cita dados do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada-IPEA para justificar o desequilíbrio da carga tributária suportada pelos cidadãos com menor renda⁷⁴, em razão da regressividade do regime tributário adotado, notadamente nos impostos sobre consumos (tributação indireta) Isso indicaria que a estrutura jurídica do modelo tributário, em sua origem, é fundamental na promoção da igualdade⁷⁵.

Por sua vez, Klaus Tipke reconhece que um modelo com a progressividade “rompe com a igualdade”, mas entende que tal discordância encontraria guarida pela própria finalidade do Estado Social, a fim de permitir a correção da distribuição de riquezas⁷⁶. O tributarista alemão também chama a atenção para a manipulação do princípio da igualdade na concessão de incentivos fiscais⁷⁷. Nesse sentido, ele ressalta que muitas vezes é difícil diferenciar uma desoneração lícita, que pretende trazer benefícios para toda a sociedade, de um incentivo fiscal direcionado a determinado contribuinte ou setor econômico, uma vez que o Estado facilmente manipula noções como bem comum ou interesse público.

Ainda sobre a discussão referente à regressividade ou progressividade do sistema tributário, o argentino Miguel Tesón⁷⁸ explica a necessidade de se graduar as alíquotas do Imposto de Valor Agregado – IVA (em raciocínio que se aplica ao IPI e ao ICMS) por se tratarem de impostos sobre consumo. De acordo com o autor, se o IVA fosse aplicado uniformemente sobre todos os bens, haveria uma proporcionalidade em relação ao consumo, mas um regressividade no que diz respeito à renda dispendida por cada comprador. Isso ocorre porque consumidores com capacidades econômicas diversas acabariam pagando a mesma porcentagem de tributo para qualquer tipo de produto ou serviço, sejam estes

⁷³ ROTHBARD, Murray N. **Governo e Mercado: a economia da intervenção estatal**. São Paulo: Instituto Ludwig Von Mises, 2012. p. 140-141.

⁷⁴ COUTINHO, Diogo R. **Direito, Desigualdade e Desenvolvimento**. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 80-81.

⁷⁵ “Os exemplos acima descritos evidenciam, entre outras coisas, que existe uma dimensão jurídica na desigualdade brasileira. Mais do que isso, mostram que arranjos jurídicos em áreas-chave para o desenvolvimento têm agravado desigualdades, ao invés de combatê-las. Por conta disso, o Brasil, que poderia contar com medidas redistributivas implementadas em maior intensidade, termina por depender desnecessariamente do crescimento econômico para reduzir a pobreza.” Ibidem, p. 82.

⁷⁶ TIPKE, Klaus Princípio da igualdade e ideia de Sistema Tributário. In: **Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 527

⁷⁷ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 39-42.

⁷⁸ TESÓN, Miguel A. M.. La nueva valoración de la imposición indirecta. El Impuesto al Valor Agregado. Análisis técnico. **Lecciones y Ensayos**, Facultad de Derecho da Universidad de Buenos Aires, n. 64-65, p. 125-144, 1995-1996.

essenciais ou de luxo. Assim, ainda de acordo com o professor argentino, a necessidade de reduzir a regressividade – e promover a progressividade sobre a renda –, depende da instrumentalização do imposto sobre consumo com tipos divididos em alíquotas diferentes, além de exoneração total da tributação sobre os bens mais importantes⁷⁹.

Sobre a questão da justiça da tributação, é importante trazer algumas considerações da teoria igualitária de John Rawls. O filósofo, em sua famosa teoria da justiça, sustenta que em uma sociedade justa é tolerável que ocorram desigualdades na riqueza acumulada pelos cidadãos, seja em razão da herança ou da diferença na eficiência da atividade econômica de cada um⁸⁰, e afirma que "a herança desigual de riqueza não é em si mesma mais injusta que a herança desigual de inteligência"⁸¹. No entanto, essas desigualdades não poderiam ser muito exacerbadas, devendo ser controladas pelo Estado, notadamente pela tributação e outros mecanismos de distribuição.⁸²

Diante dessa dificuldade em se verificar o conteúdo ideal de igualdade – o qual orienta todo o ordenamento jurídico – Andrei Pitten Velloso, em monografia específica sobre a isonomia tributária, alerta que ela não pode ser interpretada da mesma forma em todos e os casos. Assim, enquanto no direito tributário a isonomia pode ser medida por determinados parâmetros (capacidade contributiva, por exemplo), em outros campos do direito ela deve buscar nortes mais adequados⁸³. Desse modo, na graduação do imposto, a isonomia atua horizontalmente, fixando a carga de forma idêntica para situações semelhantes, e também atua verticalmente, para variar o impacto do tributo de acordo com as diferenças de cada situação onerada⁸⁴.

O português Vasco Branco Guimarães também desenvolve raciocínio semelhante, ao concluir que é função do sistema tributário tomar medidas discriminatórias justificadamente, na razão da desigualdade dos contribuintes, a fim de promover adequada redistribuição de

⁷⁹ O autor reconhece que isso causa uma perda de neutralidade do imposto sobre consumo, mas isso seria compensado pelo efeito benéfico da redução da regressividade. *Ibidem*, p. 137.

⁸⁰ RAWLS, John. **Um teoria da justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 1997. p. 305-306.

⁸¹ *Ibidem*, p. 305.

⁸² *Ibidem*, p. 305.

⁸³ VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 110-112.

⁸⁴ "Mesmo sendo amplos, os âmbitos de conformação não são ilimitados. É inviável utilizar a imprecisão do mandado de igualdade vertical para fulminar o seu significado jurídico e, dessa forma, conferir ao legislador liberdade absoluta para graduar a carga tributária ao seu alvedrio. (...) Aí reside a importância de se investigarem meticulosamente os critérios de graduação tributária, de modo a assegurar a força normativa do princípio da isonomia frente ao legislador. (...) Note-se que as violações à igualdade vertical não se referem tão somente à determinação de alíquota, senão também à da base de cálculo." *Ibidem*, p. 201-202.

riqueza⁸⁵. Conclui o autor luso que a concretização da isonomia tributária, na fixação dos tributos, atua como “um verdadeiro condicionamento legislativo a que o legislador tem de atender na formação legal que adoptar.”⁸⁶

Por fim, cumpre registrar o entendimento de Fábio Canazaro, autor de uma das poucas obras específicas sobre o objeto desta dissertação⁸⁷, para quem a essencialidade tributária é fundamentada exclusivamente na igualdade, sem correlação direta com a capacidade contributiva, a função extrafiscal dos impostos ou a dignidade da pessoa humana. De acordo com o autor, o reconhecimento da igualdade como fundamento da essencialidade também realça que esta não é mera técnica ou forma de tributação, mas verdadeiro instrumento de concretização de finalidades principais do sistema tributário, tais como redistribuição de renda, justiça fiscal e redução de desigualdades. Por outro lado, ao fundamentar a essencialidade exclusivamente na igualdade – afastando sua relação com a capacidade contributiva e a extrafiscalidade – o autor, ao invés de fortalecer a norma estudada, acaba por enfraquecê-la. Diz-se isso porque essa conclusão é incoerente com a postura adotada pelo autor durante toda a mencionada obra, no sentido de que o conteúdo da essencialidade deve ser buscado em todo sistema. Sendo assim, a essencialidade também pode encontrar subsídios para sua concretização no princípio da capacidade contributiva e na noção de extrafiscalidade, como veremos a seguir.

Por tudo isso, fica claro que o princípio da igualdade tem íntima relação com a seletividade tributária, uma vez que esta é expressão daquele, servindo para concretizar o tratamento fiscal isonômico nos tributos indiretos.

1.3.2. Seletividade e capacidade contributiva

É incontestável que a capacidade contributiva exerce papel fundamental na orientação do sistema tributário brasileiro, havendo comando específico no art. 145, §1º, CF, no sentido de que “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, (...)”.

Apesar de a Constituição fazer menção à “capacidade econômica”, é comum que a doutrina explique que o correto, no campo tributário, é se referir à capacidade contributiva,

⁸⁵ GUIMARÃES, Vasco Branco. **A responsabilidade civil da Administração Fiscal: emergente da obrigação de imposto**. Belo Horizonte: Fórum, 2007. p. 50.

⁸⁶ Ibidem, p. 52.

⁸⁷ CANAZARO Fábio. **Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.p. 61.

que seria uma especificação daquela. Nesse sentido, Andrei Pitten Velloso⁸⁸ entende que a capacidade contributiva atua em um plano diferente da mera capacidade econômica. Enquanto no recebimento de salário mínimo existe manifestação de disponibilidade econômica, isso não significa que exista capacidade contributiva, já que os rendimentos estão presumidamente comprometidos para satisfação das necessidades básicas do cidadão. Da mesma forma se dá na tributação sobre consumo, pois a aquisição de determinados bens essenciais, como alimentos da cesta básica, são demonstração de capacidade econômica, mas não necessariamente de capacidade contributiva.

Outra lição importante do mesmo autor é subdivisão da capacidade contributiva em absoluta e relativa⁸⁹. A capacidade absoluta significa a aptidão em abstrato de contribuir aos gastos públicos, referindo-se à definição da hipótese de incidência capaz de traduzir a disponibilidade econômica de pagar impostos (auferir renda, por exemplo). Já a capacidade relativa diz respeito à graduação da carga incidente de determinado imposto. No caso do IPI e do ICMS, a seletividade funciona como parâmetro para graduar alíquotas em razão da essencialidade, sendo, portanto, expressão da capacidade relativa.

É relevante registrar que existem algumas divergências doutrinárias na interpretação da capacidade contributiva. Primeiramente, discute-se se a norma seria um princípio autônomo ou derivado da igualdade. Em segundo lugar, questiona-se sua aplicação nos impostos indiretos como IPI e ICMS, sob o argumento de que não seria possível averiguar a capacidade do consumidor final, uma vez que os impostos sobre consumo não possuem como critério material nenhum aspecto pessoal, mas o valor dos bens.

Em relação à primeira discussão, Vasco Branco Guimarães entende que a capacidade contributiva não decorre lógica ou conseqüentemente de outros princípios, tendo autonomia dentro do sistema vigente, e acrescenta que o princípio em tela seria uma “questão de justiça e bom senso”⁹⁰. Por sua vez, Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo sustentam a autonomia do princípio da capacidade contributiva no fato de a isonomia já ter previsão em outros dispositivos constitucionais⁹¹.

No entanto, com base em tudo que foi exposto no tópico anterior sobre a igualdade, não é recomendável simplesmente isolar os princípios tributários, já que essa suposta

⁸⁸ VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 197.

⁸⁹ Ibidem, p. 171-172.

⁹⁰ GUIMARÃES, Vasco Branco. **A responsabilidade civil da Administração Fiscal: emergente da obrigação de imposto**. Belo Horizonte: Fórum, 2007. p. 60.

⁹¹ MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Direito tributário aplicado**. Rio de Janeiro, 2008. p. 707-708.

autonomia acaba prejudicando o entendimento sistemático da constituição. Em primeiro lugar, se a capacidade contributiva seria uma questão de justiça, inapelavelmente ela terá relação direta com a igualdade, já que não é possível falar em tributação justa sem considerações isonômicas. Assim, se a capacidade contributiva tem a função de promover um “tratamento equitativo e não discriminatório na repartição dos encargos e sacrifícios públicos”, é perceptível sua origem no princípio igualitário⁹².

Avançando no tema, também não parece correto o entendimento sobre a inaplicabilidade da capacidade contributiva aos impostos indiretos⁹³, ainda que seja forçoso reconhecer a maior dificuldade em sua observância, na comparação com os impostos diretos. E isso ocorre porque, ao se falar em princípio da capacidade contributiva, de forma alguma é possível restringir sua aferição a partir de características pessoais como renda e patrimônio⁹⁴, não havendo qualquer impedimento que se tome como medida da capacidade a natureza do bem adquirido – independentemente da renda pessoal do consumidor –, como de fato ocorre na tributação seletiva.

Antes mesmo da Constituição de 1988, Aliomar Baleeiro⁹⁵ já defendia que os tributos indiretos à sua época vigentes – IPI, ICM (atual ICMS) e ISS –, apesar de não se enquadrarem no conceito de impostos pessoais, poderiam ser personalizados até certo ponto, a fim de se observar a capacidade contributiva. Da mesma forma, Mizabel de Abreu Machado Derzi⁹⁶, atualizando essas lições de Aliomar Baleeiro, entende que a seletividade vem substituir o aspecto da pessoalidade nos tributos indiretos. A autora sustenta também que a capacidade contributiva é o critério comparativo utilizado na aplicação do princípio da igualdade. Por isso, ainda com base nas conclusões da professora mineira, a seletividade seria um corolário ou subprincípio derivado da capacidade contributiva, servindo, portanto, como parâmetro para um tratamento igualitário na tributação sobre consumo.

⁹² CANAZARO Fábio. **Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015. p. 96.

⁹³ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 11 ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 331. E também CARVALHO, Osvaldo Santos de. **Não cumulatividade do ICMS e princípio da neutralidade tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 119-124.

⁹⁴ “A justificativa até mesmo prática para esse fato é que a capacidade contributiva pode não dizer respeito, exclusivamente, ao sujeito que pode ser tributado; também pode não se referir, exclusivamente, ao objeto que pode ser tributado. A rigor, existe liberdade, para o bem de aplicação do princípio, de que se preocupe com um, com outro ou com ambos os aspectos simultaneamente.” TAVARES, Diego Ferraz Lemos. A capacidade contributiva na tributação extrafiscal. In: DOMINGUES, José Marcos (coord.). **Direito Tributário e Políticas Públicas**. São Paulo: MP Editora, 2008. p. 77.

⁹⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7 ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996, por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 809.

⁹⁶ *Ibidem*, P. 694-698.

Henry Tilbery⁹⁷, em obra específica sobre a essencialidade, explica que a capacidade contributiva é atingida de formas diferentes na tributação direta da renda e na tributação indireta sobre consumo. No primeiro caso, observa-se o referido princípio por meio da isenção de um limite mínimo dos rendimentos, suficiente ao custeio do que é indispensável à subsistência. Por outro lado, na tributação sobre consumo, fixam-se isenções a determinados bens indispensáveis ou graduações de alíquotas na razão inversa da utilidade desses bens. Ainda de acordo com o autor, a essencialidade funcionaria como critério da capacidade contributiva nessa segunda hipótese, ou seja, na tributação indireta.⁹⁸

Corroborando essas conclusões, Klaus Tipke e Douglas Yamashita⁹⁹ explicam que a capacidade contributiva não se concretiza apenas do ponto de vista “pessoal-individual” (renda e patrimônio individualizados), mas também do “ponto de vista objetivo-genérico”. Usando o ICMS como exemplo, os autores explicam que a capacidade contributiva nos impostos indiretos é mensurada pelo consumo objetivo de determinado produto, desconsiderando-se, portanto, as características pessoais do consumidor no que diz respeito à sua condição econômica global.

Ressalte-se ainda a lição de Maurício Darli Trimm do Valle¹⁰⁰, em recente obra dedicada ao IPI, em que defende que a seletividade em função da essencialidade não é o único instrumento de concretização da capacidade contributiva na imposição indireta. Ao lado dessa técnica, a não-cumulatividade presente no IPI e no ICMS também funciona como mecanismo eleito pelo legislador constituinte para realizar a capacidade contributiva nos tributos indiretos.

Por todas essas razões, é que Tércio Sampaio Ferraz Jr. explica que o IPI, mesmo tendo forte relevância para o planejamento econômico, não pode ter suas alíquotas fixadas sem observância da seletividade, pois é este mecanismo que garante o respeito à capacidade contributiva em impostos indiretos ou reais¹⁰¹.

⁹⁷ TILBERY, Henry. O conceito de “essencialidade” como critério de tributação. **Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 10, p. 2971-3035, 1990. p. 2984- 3016.

⁹⁸ “Neste sentido salientei, em outra ocasião que os impostos sobre vendas podem ser encarados como um método de tributação indireta da renda pessoal, (...) nesse caso a renda sendo atingida indiretamente, através do preço (majorado pelo imposto sobre vendas) pelo efeito de repercussão – para frente.” *Ibidem*, p. 2987.

⁹⁹ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 108-109.

¹⁰⁰ VALLE, Maurício Darli Trimm do. **Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI**. São Paulo: Noeses, 2016. p. 472-473.

¹⁰¹ “Na estrutura eficaz do IPI, portanto, a essencialidade é um padrão constitucional fundamental. O tributo que é estruturado (seletividade) para alcançar determinada capacidade contributiva (essencialidade do produto para o consumidor) não pode atingir outra ao abandono ou mesmo em detrimento de sua finalidade própria.” FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Estrutura e função: breve estudo sobre a finalidade constitucional dos*

Cumprir registrar, por fim, a posição de Regiane Binhara Esturilio¹⁰², que alega nem sempre ser possível observar o princípio da capacidade contributiva nos tributos sobre consumo, em razão três fatores: a regressividade; a (não) competitividade entre os agentes econômicos; e a repercussão econômica. No entanto, é preciso reconhecer que a regressividade ocorre justamente pelo descumprimento da seletividade, ao não se graduar a carga tributária de acordo com a indispensabilidade dos bens. Em relação à existência ou não de competitividade dos agentes econômicos, o fato de determinado setor ser monopolizado – acarretando, por exemplo, a não redução de preços no caso de diminuição dos impostos –, decorre de disfunções econômicas, e não da regra jurídica ora estudada. Da mesma forma, em relação à repercussão econômica, ainda que nem sempre o contribuinte de direito repasse exatamente o mesmo valor do tributo para o consumidor, não há como se negar que a variação da carga tributária afeta o preço final para mais ou para menos¹⁰³.

De toda forma, Regiane Binhara Esturilio não radicaliza ao ponto de dizer que o princípio da capacidade contributiva não opera nos impostos indiretos, mas diferencia o mesmo em duas categorias. Seguindo entendimento semelhante ao de Andrei Pitten Veloso, já exposto no início deste tópico, a autora defende que capacidade contributiva genérica se refere à quantia de contribuição que um determinado cidadão pode transferir para a arrecadação global. Por outro lado, a capacidade contributiva específica é “aquela situação em que um indivíduo manifesta, em uma operação isoladamente considerada, capacidade contributiva que pode ou não corresponder àquela genérica”¹⁰⁴. Assim, as despesas com consumo de bens e serviços evidenciam uma capacidade contributiva específica, mas não servem como indício da capacidade genérica.

Assim, concluímos que a seletividade em razão da seletividade opera como técnica para concretização do princípio da capacidade contributiva nos tributos indiretos, uma vez que o legislador constitucional buscou, com essa norma, garantir que a tributação sobre consumo

impostos. In: FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Direito Constitucional: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos humanos e outros temas**. Barueri: Manole, 2007. p. 359.

¹⁰² Esturilio, Regiane Binhara. **A seletividade no IPI e no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 70-86.

¹⁰³ “Os denominados ‘tributos indiretos’ oneram significativamente os bens e serviços consumidos pela população que, indolor e invisivelmente, arca com os custos respectivos. Não obstante o sujeito passivo ser outro (industrial, comerciante ou prestador de serviço), é inegável que o ônus tributário é repassado ao preço final dos bens e serviços consumido por toda população e corresponde a um indissociável e importante componente desse preço.” BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana: entre direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 69.

¹⁰⁴ Esturilio, Regiane Binhara. **A seletividade no IPI e no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 87-88.

onerasse de forma mais gravosa os detentores de maior disponibilidade financeira, quando da aquisição de bens supérfluos¹⁰⁵.

1.3.3. Seletividade e extrafiscalidade

Outro importante elemento do sistema tributário que causa reflexos no estudo da seletividade são os efeitos ou funções extrafiscais dos tributos. José Souto Maior Borges, ciente da importância do tema, diz que a extrafiscalidade corresponde a uma funcionalização do direito tributário, ou, nas palavras do autor, “o finalismo extrafiscal do tributo é um outro nome do método funcional.”¹⁰⁶

Essa preocupação da função que os tributos exercem na sociedade serve, primeiramente, para realçar que a atividade fiscal não pode se preocupar exclusivamente com a arrecadação financeira. Nesse sentido, o planejamento fiscal deve ser traçado com vistas a atender finalidades previstas na Constituição, principalmente no que diz respeito à redistribuição de renda, geração de emprego, redução de desigualdades, entre outros. Nesse ponto, fica clara a importância da relação entre Direito e Economia na área fiscal.¹⁰⁷

De todo modo, é preciso atentar que a extrafiscalidade não é algo novo ou que pode ser atribuída ou não aos tributos por vontade do Poder Legislativo. Em verdade, todos os tributos geram, ainda que sem intenção do legislador, algum efeito extrafiscal na sociedade. Ou seja, mesmo impostos de finalidade prioritariamente arrecadatória acabam tendo efeitos não fiscais, como possível aumento do preço de determinado bem e consequente desestímulo do seu consumo, por exemplo¹⁰⁸. Por outro lado, impostos que têm função principal extrafiscal, como impostos de importação/exportação – voltados ao equilíbrio da relação entre mercado interno e externo – também possuem finalidade arrecadatória, uma vez que geram recursos à Fazenda Pública.

Ainda que, independentemente da vontade do sujeito ativo, seja indiscutível que a extrafiscalidade ocorre em todos os tributos, o atual estágio de desenvolvimento

¹⁰⁵ MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, **Hugo de Brito. Direito tributário aplicado**. Rio de Janeiro, 2008. p. 702-703..

¹⁰⁶ BORGES, José Souto Maior. Um ensaio interdisciplinar em Direito Tributário: superação da dogmática. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 211, p. 106-121, abril/2013. p. 121.

¹⁰⁷ “A construção jurídica do sistema tributário nacional tem que se fazer sob a perspectiva do seu relacionamento com os principais problemas estudados pela Economia, como sejam o pleno emprego, a redistribuição de rendas, a fixação de preços, a conservação dos recursos nacionais, a saúde das empresas, o controle da inflação etc.” TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 26-27.

¹⁰⁸ MARTINS, Gustavo do Amaral. Mercado e Tributação: os tributos, suas relações com a ordem econômica e a necessidade de considerá-la na interpretação e aplicação do sistema tributário. In: DOMINGUES, José Marcos (coord.). **Direito Tributário e Políticas Públicas**. São Paulo: MP Editora, 2008. p. 127.

socioeconômico exige que esse aspecto da tributação seja tratado de forma consciente e planejada. Nesse sentido, Guilherme Pereira Dolabella Bicalho, em monografia dedicada ao tema, defende que a extrafiscalidade deve ser vista como verdadeiro instrumento para concretização da justiça fiscal¹⁰⁹. Assim, para o autor, a extrafiscalidade não seria mero efeito dos tributos, mas “um conjunto de práticas, ações e instrumentos financeiros e tributários necessários à legitimação do próprio Estado social.”¹¹⁰

Outra interessante abordagem do assunto é trazida por Andrei Pitten Velloso, que conceitua os efeitos extrafiscais de forma um pouco diferente da doutrina majoritária. Esta costuma limitar a função fiscal à finalidade arrecadatória, enquanto todos os outros efeitos, diversos do simples recebimento de recursos, caracterizar-se-iam como extrafiscais. Em sentido contrário, o citado autor entende que a finalidade fiscal do direito tributário não se limita à arrecadação de recursos, mas inclui também como fim fiscal a “justa repartição da carga tributária”¹¹¹. Por outro lado os fins extrafiscais não teriam relação com a isonomia ou justiça fiscal, já que a extrafiscalidade representaria “uma das principais causas de desigualdades impositivas”¹¹².

De toda forma, mesmo diante das dúvidas sobre a classificação e os limites dos efeitos extrafiscais, deve o Estado entender o potencial que uma atuação voltada para além de finalidade arrecadatória tem para o desenvolvimento geral¹¹³. Em outras palavras, ao perceber que o sistema tributário serve de instrumento propulsor de mudanças relevantes e benéficas para o país, o tributo passa a ocupar um lugar de relevo não só para o planejamento estatal, mas também para o funcionamento de toda a sociedade, em respeito às características específicas de cada momento histórico.¹¹⁴

Seguindo essa linha, é relevante compreender que a seletividade tributária também exerce finalidade extrafiscal, uma vez que – ao lado de promover princípios como igualdade, capacidade contributiva e justiça fiscal -, serve para garantir acesso a bens de primeira necessidade e desestimular consumo de produtos nocivos à saúde ou ao meio ambiente, por

¹⁰⁹ BICALHO, Guilherme Pereira Dolabella. **Extrafiscalidade tributária: pós-modernidade e legitimação Estado Social Brasileiro**. Belo Horizonte: Arraes Editora, 2014. p. 166.

¹¹⁰ Ibidem.

¹¹¹ VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 144-145.

¹¹² Ibidem, p. 173.

¹¹³ BICALHO, Guilherme Pereira Dolabella. **Extrafiscalidade tributária: pós-modernidade e legitimação Estado Social Brasileiro**. Belo Horizonte: Arraes Editora, 2014. p. 169.

¹¹⁴ “Neste sentido, é impossível a abordagem ou enunciação de limites abstratos à extrafiscalidade. Discussões sobre limites à extrafiscalidade necessariamente devem apresentar um referencial histórico-societal determinado, possibilitando-se a aferição parametrizada de efeitos provenientes do instrumento adotado para a implantação de determinada política social ou econômica” Ibidem, p. 171.

exemplo. Nesse sentido, Roque Carrazza explica que a seletividade veio para incluir a função extrafiscal no ICMS, já que o antigo ICM era imposto neutro e uniforme, com finalidade preponderantemente fiscal¹¹⁵. Henry Tilbery¹¹⁶, por sua vez, entende que a seletividade em razão da essencialidade funciona como elemento de extrafiscalidade, pois não tem a ver com a função arrecadatória do tributo¹¹⁷. Em sentido semelhante, Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo entendem que a seletividade funciona como importante instrumento extrafiscal.¹¹⁸

De forma ainda mais detalhada, Paulo Caliendo¹¹⁹ defende que a seletividade exerce função extrafiscal por ser uma técnica para alcançar determinados fins constitucionais, ao induzir comportamentos (notadamente o consumo de determinado bem) por meio da diminuição ou aumento da carga tributária¹²⁰.

Assim, não parece prudente fazer separações radicais entre normas tributárias com fins exclusivamente fiscais em oposição a normas com finalidades extrafiscais. No caso específico da seletividade, por exemplo, é possível afirmar que, em seu aspecto de fiscalidade, ela serve para graduar o IPI e o ICMS de acordo com a capacidade contributiva dos destinatários finais dos bens, priorizando uma maior arrecadação junto aos consumidores de itens supérfluos. Já do ponto de vista extrafiscal, a tributação seletiva, independentemente de pretensões arrecadatórias, “pode ser encarada como garantia de maior acessibilidade aos gêneros de primeira necessidade (extrafiscalidade)”.¹²¹

¹¹⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 457.

¹¹⁶ TILBERY, Henry. O conceito de “essencialidade” como critério de tributação. **Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 10, p. 2971-3035, 1990. p. 3005-3006.

¹¹⁷ Igualmente, José Eduardo Tellini Toledo conclui que a seletividade, “por sua natureza, caracteriza que o IPI não será utilizado como um instrumento de arrecadação fiscal, mas sim como um instrumento de extrafiscalidade visando regular a conduta e comportamento dos respectivos contribuintes, principalmente dentro de aspectos econômicos e sociais.” TOLEDO, José Eduardo Tellini. Cálculo do IPI: formação da base de cálculo, alíquotas da TIPI e princípio da seletividade. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord). **Direito tributário: tributação do setor industrial**. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 118.

¹¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Direito tributário aplicado**. Rio de Janeiro, 2008. p. 702.

¹¹⁹ CALIENDO, Paulo. Limitações Constitucionais ao poder de tributar com finalidade extrafiscal. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**, Fortaleza, v. 33.2, p. 171-206, jul./dez. 2013. p. 201.p. 176.

¹²⁰ “impostos seletivos (ICMS e IPI): grande dúvida tem surgido sobre a possibilidade de alíquotas confiscatórias incidentes sobre produtos supérfluos e causadores de danos à saúde pública (cigarro e bebida alcoólicas). Não se pode considerar neste caso que os impostos venham a ser confiscatórios, visto que não retiram a propriedade do contribuinte-consumidor, visto que ele possui a liberdade de escolha de produtos alternativos com alíquotas menores, o que existe é um desincentivo ao consumo de determinados produtos e uma redução de alíquotas de outros, conforme o princípio da essencialidade. Haveria efeito confiscatório se os produtos essenciais fossem taxados a níveis tão elevados que significassem na prática um confisco para todo aquele que adquirissem produtos para a sobrevivência, numa forma de escravidão moderna.” Ibidem, p. 201.

¹²¹ TAVARES, Diego Ferraz Lemos. A capacidade contributiva na tributação extrafiscal. In: DOMINGUES, José Marcos (coord.). **Direito Tributário e Políticas Públicas**. São Paulo: MP Editora, 2008. p. 104.

Em verdade, podemos concluir que a extrafiscalidade garante aos tributos uma das principais características das normas jurídicas em geral, que é sua pretensão de modificar – seja permitindo, proibindo ou obrigando – o comportamento humano¹²². Especificamente no caso da seletividade, como já visto, essa mudança de comportamento ocorre pela facilitação ou restrição ao consumo de certos produtos e serviços.

1.4. Afinal, a seletividade no ICMS é obrigatória?

Com base na análise estrutural e funcional da seletividade, é possível agora responder a questão sobre a facultatividade da tributação seletiva no ICMS. Se a identificação da obrigatoriedade da seletividade no IPI é incontroversa, o mesmo não é possível afirmar em relação ao imposto estadual, já que a forma escrita utilizada pelo legislador constitucional causa ambiguidade de sentido¹²³. Como já visto, o art. 155, §2º, III, CF, estabelece que o imposto “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”. Esse verbo “poderá” fixa uma obrigação ou uma permissão? Responder a essa pergunta é fundamental para delinear a estrutura da seletividade no ICMS.

Antes, ressalte-se que a dúvida existente na doutrina diz respeito à existência de opção do legislador estadual em adotar ou não alíquotas diversas. No caso de opção por variação de alíquotas, obrigatoriamente o critério de graduação deve ser a essencialidade, como ressalta Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo¹²⁴. Nesse sentido, ainda que se aceite a seletividade do ICMS como uma norma no modal deontico permitido, a facultatividade reside apenas na escolha entre utilizar ou não alíquotas diferenciadas. No entanto, feita a opção ela variação de carga tributária, esta necessariamente deve ser feita dentro da forma prescrita na constituição¹²⁵, que, no caso, é por meio do critério da essencialidade.

¹²² “O direito é posto pelo homem e tem como missão modificar o comportamento do próprio homem. Não teria qualquer sentido o direito coincidir com a realidade. Ao duplicá-la, o direito estaria edificando um sem sentido deontico.” IVO, Gabriel. **Norma jurídica: produção e controle**. São Paulo: Noeses, 2006. p. 47.

¹²³ “O problema da ambiguidade, assim entendido aquele que surge quando um dispositivo admite a construção de duas normas diferentes e excludentes, exigindo que o intérprete aponte qual delas é a correta (D = N1 ou N2?). Tal situação ocorre no Direito Tributário nos casos em que os elementos textuais são insuficientes para indicar um significado (exemplo: o dispositivo que prevê a responsabilidade tributária por infração à lei pode ser interpretado no sentido de incluir ou excluir a falta de pagamento no conceito de infração à lei).” ÁVILA, Humberto Bergmann. Função da Ciência do Direito Tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 29. São Paulo: Dialética, p. 181-204, 2013. p. 190.

¹²⁴ MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Direito tributário aplicado**. Rio de Janeiro, 2008.p. 701-703.

¹²⁵ “O modal deontico de fazer ou não fazer ora insere-se dentro de tipos previamente dados pelo ordenamento, ora permanece como liberdade jurídica, isto é, como permissão aos sujeitos para optarem por vários conteúdos, contanto que tais conteúdos se mantenham dentro da órbita de valores tutelados pelo ordenamento. É permitido constituir sociedade comercial, optando os sujeitos por qualquer dos tipos consagrados pelo Código Comercial

Após uma revisão da literatura pátria sobre o tema, verifica-se forte divergência doutrinária sobre a existência de obrigatoriedade de tributação seletiva pelo ICMS. Do lado dos que defendem a facultatividade, podemos citar Sacha Calmon Navarro Coêlho¹²⁶, José Eduardo Soares de Melo¹²⁷, Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo¹²⁸. Em geral, os autores que defendem essa posição não apresentam fundamentação aprofundada, fazendo uma interpretação basicamente literal do dispositivo constitucional, principalmente diante da comparação entre as redações dadas à seletividade no ICMS (poderá ser seletivo) e no IPI (será seletivo).

Esse fundamento não parece ser adequado porque, primeiro, o simples fato de duas normas serem redigidas com palavras diversas não impede que tenham estruturas normativas semelhantes, já que “o revestimento verbal das normas jurídicas positivas não obedece a uma forma padrão, vertem-se nas peculiaridades de cada idioma e em estruturas gramaticais variadas”¹²⁹. Some-se a isso o fato de que os legisladores “incorporam na lei as contradições da linguagem”¹³⁰, como afirma o próprio Sacha Calmon Navarro Coêlho, defensor da facultatividade. Em segundo lugar, o enunciado prescritivo não pode ser analisado isoladamente, devendo ser inserido em um determinado contexto, não se limitando este apenas na relação com outros textos normativos, mas também dos textos da realidade social, pois “não se deve confundir texto apenas com texto escrito”¹³¹.

Em seguida, a posição que defende a existência de facultatividade com suporte na redação do dispositivo, também não se sustenta após 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

brasileiro (e leis subsequentes ao Código de 1850). Fora dos tipos de sociedades comerciais, outros não há. Não são exemplificativos os que a lei menciona: são taxativos, em numerus clausus. Proíbe-se, fora destes, qualquer outro.” VILANOVA, Lourival. **As Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo**. São Paulo: Max Limonad, 1997. p. 221-228. No mesmo sentido, mas do ponto de vista pragmático, ver FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Teoria da norma jurídica: ensaio de pragmática da comunicação normativa**. Rio De janeiro: Forense, 2006. p. 64-66.

¹²⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 336.

¹²⁷ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 11 ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 329.

¹²⁸ MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Direito tributário aplicado**. Rio de Janeiro, 2008. p. 703.

¹²⁹ VILANOVA, Lourival. **As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo**. 3 ed. São Paulo: Noeses, 2005. p. 95.

¹³⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. O Direito Tributário que está na Constituição. In: ALMEIDA, D. F.; GOMES, L. G.; CATARINO, J. R (Org.). **Garantias dos Contribuintes no Sistema Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 603.

¹³¹ IVO, Gabriel. **O direito e a inevitabilidade do cerco da linguagem**. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET. Disponível em < <http://www.ibet.com.br/o-direito-e-a-inevitabilidade-do-cerco-da-linguagem-por-gabriel-ivo/> > Acessado em 23/10/2014.

Receitas (Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças)¹³², percebe-se que o tema da seletividade em razão da essencialidade foi bastante debatido pelos constituintes, mas sem qualquer consenso sobre o real alcance do texto, principalmente no que diz respeito à seletividade no ICMS ser obrigatória ou facultativa. Parte dos parlamentares entendia que o texto conferia uma escolha aos entes estatais¹³³, enquanto outra, uma prescrição obrigatória, em decorrência direta do princípio da capacidade tributária¹³⁴.

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 tema, pelo menos reforçam a certeza de que a simples leitura da redação do dispositivo não é suficiente para resolver a questão.¹³⁵

Por outro lado, os autores que defendem a obrigatoriedade da seletividade no ICMS tratam de fazer uma análise sistemática e funcional da Constituição, para concluir que a interpretação pela facultatividade não se encaixa de forma harmônica no ordenamento. Um dos principais defensores dessa corrente é Roque Carrazza, que chega a chamar de “juridicamente absurda” a posição dos que defendem a facultatividade¹³⁶. O doutrinador entende que o ICMS, para cumprir suas finalidades extrafiscais de ordenar o mercado econômico, bem como respeitar a igualdade e a capacidade contributiva, só poderá ser instituído com alíquotas que variem do mínimo (bens essenciais) até o máximo (bens supérfluos)¹³⁷. O autor também ressalta que a Proposta de Reforma Constitucional Tributária em trâmite no congresso pretende corrigir essa dúvida para igualar a redação da seletividade do ICMS à do IPI, mas que isso de forma alguma significaria que não haveria obrigatoriedade, pois “esta nova redação, ainda que vingue, não muda o conteúdo da norma constitucional sub análise”.¹³⁸

¹³² BRASIL, Anais do Senado Federal. Atas da Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição das Receitas. Disponível em < www.senado.gov.br > Acessado em 25 de agosto de 2015.

¹³³ “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 indireto. Devíamos ser taxativos, colocando-a como um dispositivo.” Ibidem, p. 237.

¹³⁴ “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.” Ibidem.

¹³⁵ “É ônus do intérprete e aplicador identificar a alternativa que mais se aproxima da justiça tributária. Como alcança-la? No âmbito da complexidade, nada é preexcluído no espaço exegético. Assim, a exposição de motivos, os consideranda dos atos legislativos podem fornecer subsídios interpretativos que não devem ser desprezados no ato da aplicação. Isso não é psicanalisar o legislador (Baleeiro). Uma vez vigente a lei tributária, a exposição dos motivos do projeto que a originou se converte num dado tão objetivo quanto os preceitos legais.” BORGES, José Souto Maior. Um ensaio interdisciplinar em Direito Tributário: superação da dogmática. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 211, p. 106-121, abril/2013. p.120.

¹³⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 464.

¹³⁷ Ibidem, p. 458-462.

¹³⁸ Ibidem, p. 464.

Na mesma linha, Fábio Canazaro entende que a seletividade é obrigatória, pois tal comando decorre do próprio sistema tributário, ao determinar que o legislador selecione os fatos que devem ser tributados, à luz do princípio da isonomia¹³⁹. Para esse autor, a seletividade “é uma ferramenta à disposição do legislador, para concretização do princípio da igualdade”, na instituição de praticamente todos os tributos, mesmo diante da inexistência de previsão constitucional¹⁴⁰. O mesmo sentido, Eduardo Marcial Ferreira Jardim, com suporte nas lições de Aliomar Baleeiro, conclui que “a simples existência dos primados da igualdade e da capacidade contributiva já seria suficiente para tornar mandamental a seletividade em função da essencialidade como vetor do ICMS”.¹⁴¹

Outra questão que fortalece a corrente que defende a obrigatoriedade é que, atualmente – em razão da enorme complexidade das relações econômicas travadas na sociedade, bem como da quantidade de produtos e serviços passíveis de tributação pelo ICMS –, seria absolutamente prejudicial a fixação de uma única alíquota do imposto. Prova disso é que todos os entes federados competentes para instituir o ICMS (Estados e Distrito Federal) adotam faixas diversas de tributação, como se extrai do site do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ¹⁴².

Também sustenta esse entendimento a já mencionada lição de Ives Gandra Martins¹⁴³, de que a instituição da seletividade para o ICMS na Constituição de 1988 – ao contrário do que ocorria para o ICM, que era neutro – veio também para proteger a própria Fazenda Pública. Caso não houvesse a previsão da seletividade, o Estado simplesmente teria de deixar de tributar diversos produtos, em razão da sua importância para a sociedade, uma vez que seria incabível aplicar a todo bem a mesma alíquota, seja em razão da igualdade ou por causa da capacidade contributiva. Por outro lado, com a seletividade, o legislador estadual pode tributar todos os bens – ainda que em patamar mínimo para os mais essenciais –, o que evita prejuízo na arrecadação.

¹³⁹ CANAZARO Fábio. **Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015. 122.

¹⁴⁰ “À exceção dos tributos fixos – que incidem independentemente de qualquer qualidade materializada pela hipótese de incidência –, todos os demais devem considerar a seletividade como um meio para realização da igualdade na tributação.” Ibidem.

¹⁴¹ “Cumpra obter-se mais uma vez que o termo ‘poderá’ não deve ser compreendido literalmente, pois ao instituir o ICMS, os estados e o Distrito Federal já são dotados de poderes para quantificar, sob pena de não criar por completo, donde o emprego de termo equivocado não pode comprometer o arcabouço lógico do sistema normativo”. JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Finanças públicas e tributação ao lume dos direitos e garantias**. São Paulo: Noeses, 2015.p. 193-195.

¹⁴² BRASIL, Ministério da Fazenda. Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. **Alíquotas e reduções de base de cálculo nas operações internas dos Estados e do Distrito Federal**. Disponível em < <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/aliquotas-icms-estaduais> > Acessado em 10 de outubro de 2016.

¹⁴³ BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. **Comentários à Constituição do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988, Vol. 6, Tomo I.** 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 414-415.

Por fim, alguns autores que defendem a facultatividade acabam por atenuar seu posicionamento. José Eduardo Soares de Melo pondera que, apesar de não existir obrigatoriedade da tributação seletiva no ICMS, “não poderá haver, propriamente, mero critério de conveniência e oportunidade, porque se impõe obediência a inúmeros postulados constitucionais (...)”¹⁴⁴. Ora, se a instituição do imposto deve respeitar princípios como igualdade e capacidade contributiva, além de objetivar atingir a justiça fiscal e redistribuição de renda, é forçoso concluir que não há possibilidade de o legislador impor a mesma carga tributária para todos os produtos e serviços, sem realizar qualquer ponderação sobre sua utilização e destinação na sociedade. Já Regiane Binhara Esturilio¹⁴⁵, apesar de defender a facultatividade da seletividade no ICMS, reconhece que a sua inobservância pode causar problemas quando o imposto estadual incidir conjuntamente com o IPI – obrigatoriamente seletivo – sobre o preço de um mesmo bem¹⁴⁶. No caso de um produto de alta essencialidade, por exemplo, este seria considerado essencial para o IPI e não-essencial para o ICMS, provocando uma incoerência no sistema e a neutralização do efeito seletivo do imposto federal¹⁴⁷.

Por tudo isso, concluímos que a seletividade no ICMS é de observância obrigatória, tanto em decorrência da análise sistemática e funcional das normas do sistema tributário, como em razão das necessidades sociais e econômicas vigentes, que impõem ao legislador estadual a exigência de se tributar diferentemente cada bem, em razão de suas características.

1.5. A seletividade é regra ou princípio? E a essencialidade?

Também é necessário verificar, para identificar suficientemente o papel da seletividade no ordenamento, em qual espécie normativa – seja para o IPI ou para o ICMS – ela pode ser enquadrada. Para tanto, analisaremos se a norma é uma regra ou princípio. Não desconsideramos que existem posicionamentos doutrinários que estipulam outras espécies de normas, como faz Humberto Ávila, ao acrescentar, às regras e aos princípios, os postulados

¹⁴⁴ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 11 ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 331.

¹⁴⁵ ESTURILIO, Regiane Binhara. **A seletividade no IPI e no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. P. 109-116.

¹⁴⁶ “Em geral os bens sujeitos ao IPI também são sujeitos ao ICMS, e sendo obrigatória no IPI, se o bem for essencial a alíquota deverá ser baixa, Se a alíquota não for igualmente baixa no ICMS, estar-se-á dando tratamento legal diferenciado a um item que, por natureza e excelência, objetivamente considerado, é essencial. Em outras palavras, um mesmo item, para o qual seja manifesta e consensual a essencialidade, aos olhos da tributação o será somente para fins de incidência do IPI, podendo ser tributado com alíquota elevada pelo ICMS por força da facultatividade, caindo por terra a lógica e o bom senso.” Ibidem, p. 113.

¹⁴⁷ Já tratamos da dificuldade em se obedecer a seletividade nos caso de repercussão conjunta do IPI e do ICMS sobre o mesmo bem:

normativos¹⁴⁸. No entanto, tais classificações não nos servem, já que inaplicáveis à norma da seletividade tributária.

Antes, registre-se que, da análise de relevante parte da doutrina¹⁴⁹ e da jurisprudência do STF¹⁵⁰, percebe-se a prevalência do enquadramento da seletividade como princípio. No entanto, isso é feito na maioria das vezes de forma injustificada, transparecendo que o termo é utilizado genericamente, sem apego ao rigor teórico que seria recomendável no caso de um assunto tão controverso.

Um dos poucos autores que fundamentam sua conclusão é Maurício Darli Trimm do Valle¹⁵¹, que classifica a seletividade como princípio sob o argumento de sua elevada importância. Entendemos que o autor incorre no erro de tentar classificar a norma não por sua estrutura ou função, mas como base em um critério extrajurídico – sua relevância. Além do mais, a conclusão do autor cria uma indevida hierarquia entre regras e princípios constitucionais, o que não nos parece possível.

Nesse sentido, uma questão bastante controversa do direito é a classificação que divide a norma jurídica em regras e princípios. Essa discussão gera problemas de todos os lados que se aborde a questão. Não há consenso, primeiro, se princípios seriam realmente normas jurídicas¹⁵², apesar de prevalecer, como veremos adiante, o entendimento favorável ao enquadramento como espécie normativa. Depois, os autores que adotam a subdivisão da norma em regra e princípio divergem radicalmente na conceituação de cada uma dessas espécies e na sua forma de interpretação e de aplicação. Essa multiplicidade de entendimentos e abordagem é facilmente perceptível da leitura dos principais autores brasileiros que ingressam no tema, como Humberto Ávila¹⁵³, Marcelo Neves¹⁵⁴ e Virgílio Afonso da Silva¹⁵⁵.

¹⁴⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 87-92.

¹⁴⁹ Nesse sentido é a posição de CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 464. VALLE, Maurício Dalri Timm do. O Princípio da Seletividade do IPI. **RIDB**, Ano 2, n° 9, 10475-10499, 2013. MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Direito tributário aplicado**. Rio de Janeiro, 2008.p. 704.

¹⁵⁰ . “O princípio da seletividade impõe que o Poder Público gradue a carga tributária conforme a essencialidade da operação ou do produto.” STF. RE 429.306, voto do rel. min. Joaquim Barbosa, julgamento em 1º-2-2011, Segunda Turma, DJE de 16-3-2011.

¹⁵¹ VALLE, Maurício Darli Trimm do. **Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI**. São Paulo: Noeses, 2016. p. 473.

¹⁵² “Com relação aos princípios, que são considerados por Humberto B. ÁVILA como normas, na realidade não são, pois embora tenham conteúdo prescritivo, não são estruturados como proposição antecedente vinculada a uma proposição conseqüente.” SILVA, Beclate Oliveira. Dimensões da linguagem e a efetividade dos direitos fundamentais. **Revista do Mestrado em Direito da Universidade Federal de Alagoas (UFAL)**, Maceió, Nossa Livraria, v. 2, n. 2, p. 169-198, jan./jun. 2006.

¹⁵³ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

¹⁵⁴ NEVES. Marcelo. **Entre Hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais como diferença paradoxal do sistema jurídico**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2013.

Fazendo um resumo geral das formas utilizadas para distinguir regra de princípio, Luís Roberto Barroso explica, principalmente com base nas lições de Dworkin e Alexy, que existem basicamente três critérios não excludentes – conteúdo, estrutura normativa e modo de aplicação – sendo o primeiro material e os outros formais¹⁵⁶. Em relação ao conteúdo, os princípios seriam normas portadoras de valores, fins ou decisões políticas fundamentais do Estado, enquanto as regras seriam prescritoras de condutas necessárias à realização daquelas finalidades, por meio de obrigações, proibições ou permissões¹⁵⁷. Em seguida, enquanto as regras assumiriam a estrutura lógica antecedente-consequente, os princípios apenas descreveriam estados ou fins ideais a serem atingidos, sem especificar a conduta específica exigida¹⁵⁸. Por fim, a aplicação dos princípios seguiria a ponderação, o que afastaria a possibilidade de decretação de invalidade de uma norma principiológica; e a aplicação das regras partiria do esquema tudo ou nada, o que pressupõe a invalidação de uma regra no caso de incompatibilidade com outra norma da mesma natureza¹⁵⁹.

No entanto, tais distinções, ainda que sirvam para apresentar um resumo geral das questões que envolvem o atual estágio da doutrina sobre o tema, acabam por simplificar a discussão e encobrir outros problemas existentes. Como exemplo, no que diz respeito ao critério de aplicação, Humberto Ávila explica que a ponderação também pode ocorrer entre regras, ou entre uma regra e um princípio, o que já eliminaria uma dessas notas distintivas¹⁶⁰.

Tais diferenciações também se revelam problemáticas quando se fala na estrutura normativa, uma vez que, ao aceitar normas jurídicas que não prescrevem conduta, mas apenas finalidades, nega-se a dogmática tradicional da Teoria Geral do Direito. Como já exposto no início do capítulo, o sistema positivo clássico é fundado na concepção de que a proposição

¹⁵⁵ SILVA, Virgílio Afonso da. O Supremo Tribunal Federal precisa de Iolau: resposta às objeções de Marcelo Neves ao sopesamento e à otimização. **Revista Direito.UNB**, Brasília, v. 02, n.01, p. 96-118, jan./abr. de 2016.

¹⁵⁶ BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção de um novo modelo**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 205-208.

¹⁵⁷ Ibidem, p. 205.

¹⁵⁸ Ibidem, p. 206.

¹⁵⁹ "Las reglas son normas que ordenan algo definitivamente. Son mandatos definitivos. En su mayoría, ordenan algo para el caso de que se satisfagan determinadas condiciones. Por ello, son normas condicionadas. Sin embargo, las reglas pueden revestir también una forma categórica. Un ejemplo de ello sería una prohibición absoluta de tortura. Lo decisivo es, entonces, que si una regla tiene validez y es aplicable, es un mandato definitivo y debe hacerse exactamente lo que ella exige. Si esto se hace, entonces la regla se cumple; si no se hace, la regla se incumple. Como consecuencia, las reglas son normas que siempre pueden cumplirse o incumplirse. Por el contrario, los principios son normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, de acuerdo con las posibilidades fácticas y jurídicas. Por ello, los principios son mandatos de optimización. Como tales, se caracterizan porque pueden ser cumplidos en diferentes grados y porque la medida de cumplimiento ordenada depende no sólo de las posibilidades fácticas, sino también de las posibilidades jurídicas." ALEXY, Robert. La fórmula del peso. In: CARBONELL, Miguel (ed.). **El principio de proporcionalidad y la interpretación constitucional**. Quito: Miguel Carbonell Editor, 2008. p. 14

¹⁶⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2005. P. 35-42.

jurídica é composta por um antecedente (descrição de fato) e um conseqüente (prescrição de conduta), relacionados por um modal deôntico (obrigatório, proibido ou permitido).

Marcelo Neves compôs obra direcionada a criticar o modelo de separação entre regras e princípios – fundado principalmente nas lições de Alexy e Dworkin –, propondo uma reformulação dessa classificação. O autor entende que a distinção entre regra e princípio ganha importância principalmente na argumentação jurídica, sendo que o segundo tipo de norma serviria para “o balizamento e a construção ou reconstrução de regras”¹⁶¹, enquanto estas “enquanto razões imediatas para normas de decisão, são condições da aplicação dos princípios à solução dos casos”¹⁶². Assim, é na dissecação da argumentação que se verificaria se uma norma é regra ou princípio. Para essa teoria, portanto, haveria uma indissociabilidade ou circularidade entre princípio e regra na tomada de decisão, em que aquele serve para cercar o sentido desta, enquanto esta é condição de aplicação daquele.¹⁶³

Outra crítica contundente é feita por José Reinaldo de Lima Lopes, ao analisar o modelo proposto por Dworkin¹⁶⁴. Para aquele professor da Universidade de São Paulo – USP, não existe nenhuma diferença na aplicação lógica de princípios e regras, bem como sustenta que o método proposto por Dworkin na verdade seria uma leitura dos tradicionais cânones de interpretação – literal, histórico, sistemático, teleológico –, o que demonstraria desconhecimento do autor norte-americano sobre a tradição jurídica germano-romana. Da mesma forma, a relação entre direito e moral na obra dworkiana seria uma repetição das ideias de Kant, e a conceituação de princípio refletiria uma classificação moral, e não jurídica¹⁶⁵.

De todo modo, é possível afirmar, em linhas gerais, que o entendimento (ainda) dominante tende a considerar regra como uma norma imediatamente descritiva e comportamental, que tem a pretensão de gerar preliminarmente uma decisão minimamente

¹⁶¹ NEVES, Marcelo. **Entre Hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais como diferença paradoxal do sistema jurídico**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2013. p. 103.

¹⁶² Ibidem.

¹⁶³ “Os princípios constitucionais servem ao balizamento, construção, desenvolvimento, enfraquecimento e fortalecimento de regras, assim como, eventualmente, para restrição e ampliação de seu conteúdo. Em suma, pode-se dizer, com o devido cuidado, que eles atuam como razão ou fundamento de regras, inclusive de regras constitucionais, nas controvérsias jurídicas complexas. Mas as regras são condições de aplicação dos princípios na solução de casos constitucionais.” Ibidem, p. 134.

¹⁶⁴ LOPES, José Reinaldo de Lima. Juízo jurídico e a falsa solução dos princípios e das regras. **Revista de informação legislativa**, v. 40, n. 160, p. 49-64, out./dez. 2003.

¹⁶⁵ “Nesse caso, porém, procederia uma objeção feita por MacCormick (1995, p. 259) de que Dworkin está apenas estipulando um uso da palavra princípio, e estipulando-o em contrário a seu uso comum, o que pode gerar equívocos. Talvez o que realmente importe para DWORKIN é tentar demonstrar (ai sim, contra certas versões positivistas mais simples) que os pontos de partida de um sistema jurídico são os mesmos pontos de partida de outros sistemas normativos e, pois, da razão prática em geral. É justamente isso, creio, que pode ser salvo de sua abordagem.” Ibidem, p. 62-63.

objetiva ou previsível para futuros casos concretos. Por sua vez, os princípios são normas imediatamente finalísticas, com pretensão de complementar a tomada de decisão, sem apresentar solução específica, mas de contribuir para a decisão em conjunto com outras razões¹⁶⁶.

Mesmo diante de todas essas classificações divergentes, é possível afirmar que a seletividade deve ser enquadrada como regra, e não um princípio. Primeiramente, utilizando a dogmática positivista tradicional, já vimos que a seletividade assume esquema lógico-formal da proposição jurídica, composta de antecedente e consequente. Em tal esquema, um princípio sequer seria conceituado como norma jurídica, por não prescrever conduta específica.

Ainda que se supere tal concepção, e se aceite que a norma jurídica pode ter outros esquemas lógicos¹⁶⁷, a seletividade traz uma conduta expressa (decisão específica) dirigida ao legislador infraconstitucional, que é graduar a carga tributária do IPI e do ICMS de acordo com a essencialidade, e não simplesmente estipula um fim a ser atingido ou complementa a interpretação da regra-matriz desses tributos. Em verdade, a seletividade serve como regra para concretizar certos fins (ou princípios) propostos pela Constituição, como igualdade e capacidade contributiva. Somem-se a esses argumentos as conclusões de Regiane Binhara Esturilio¹⁶⁸, a qual também entende que a seletividade é uma regra, por não ter a abrangência dos princípios, já que é restrita ao IPI e ao ICMS.

Também é preciso entender que o modelo da tributação seletiva não se confunde com o critério de diferenciação adotado, que no caso ora estudado é a essencialidade dos bens. Nesse ponto, também parece inadequado o enquadramento da essencialidade como princípio, como faz Fábio Canazaro¹⁶⁹. Isso porque a essencialidade não é nenhum fim a ser perseguido pelo sistema, mas um parâmetro de graduação de carga tributária, que visa garantir o acesso de determinados bens de primeira necessidade, bem como impor aos consumidores de maior poder aquisitivo uma carga tributária mais gravosa sobre os produtos supérfluos. O

¹⁶⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 129-130.

¹⁶⁷ Andreas Krell fala na substituição do esquema “se-então” por “fim-meio”, principalmente nas legislações sobre planejamento administrativo. KRELL, Andreas J. **Discrecionabilidade 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. Por outro lado, Beclaute Oliveira Silva crítica essa postura, por entender que a formulação “se-então” está no plano sintático, enquanto a construção “fim-meio” diz respeito ao conteúdo da norma analisado nos planos semântico e pragmático, razão pela qual esses duas fórmulas não são concorrentes. SILVA, Beclaute Oliveira. Dimensões da linguagem e a efetividade dos direitos fundamentais. **Revista do Mestrado em Direito da Universidade Federal de Alagoas (UFAL)**, Maceió, Nossa Livraria, v. 2, n. 2, p. 169-198, jan./jun. 2006.

¹⁶⁸ ESTURILIO, Regiane Binhara. **A seletividade no IPI e no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 101-103.

¹⁶⁹ CANAZARO Fábio. **Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015. P. 115-116.

mencionado autor parece incorrer em contradição, quando afirma que a essencialidade não tem caráter instrumental, mas é meio para atingir “um estado ideal de igualdade no que tange à distribuição do ônus tributário nos impostos sobre o consumo”¹⁷⁰. Tal assertiva, na verdade, confirma o caráter instrumental da essencialidade como meio para concretizar a igualdade, e não como um fim em si mesmo.

É importante frisar que essa má compreensão pode ser explicada, em parte, pela confusão na distinção entre princípios e conceitos jurídicos indeterminados, notadamente pela atribuição de alto grau de abstração a essas categorias. No entanto, é preciso entender que os conceitos jurídicos indeterminados são causados pela própria indeterminação da linguagem, independentemente da presença desses conceitos em normas jurídicas classificadas como regras ou princípios¹⁷¹. Ou seja, um princípio – a isonomia, por exemplo – até pode ser considerado um conceito indeterminado, em razão de sua alta ambiguidade ou vagueza. No entanto, nem todo conceito ambíguo ou vago é necessariamente um princípio, já que pode dizer respeito a uma situação sem nenhuma relação axiológica ou finalística com as decisões fundamentais de um ordenamento, tais como os conceitos de “justa indenização”, “urgência e emergência” e “risco iminente”.

Nesse caso, a essencialidade poderia muito bem ser substituída – por meio de uma emenda constitucional –, por outro critério para a seletividade, desde que o mesmo fosse razoável para atingir os fins específicos da constituição, sem que se cogitasse em ofensa a um princípio¹⁷². Por exemplo, ao invés de graduar as alíquotas do IPI e do ICMS com base na essencialidade dos bens, poderia o legislador ter decidido que a alíquota incidente seria calculada no momento de cada compra, de acordo com a faixa de renda em que o cidadão consumidor fosse enquadrado. Teríamos, assim, a modificação de uma regra, mas a manutenção do modelo principiológico, voltado à promoção da igualdade e da capacidade contributiva. Não se nega que esse exemplo traria dificuldades de implantação da seletividade, já que poderia se sustentar que o mesmo seria facilmente burlado, uma vez que pessoas de baixa renda poderiam adquirir produtos em nome de outras de renda superior. No

¹⁷⁰ Ibidem, p. 116.

¹⁷¹ Luís Roberto Barroso entende que princípios e conceitos indeterminados seriam espécies da classe cláusula geral: “Na categoria ampla das cláusulas gerais situam-se os conceitos jurídicos indeterminados e os princípios. Estes últimos se singularizam, dentre outros fatores, por sua carga axiológica e pela possibilidade de colisão.” BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção de u novo modelo**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 312.

¹⁷² Em sentido semelhante, Regiane Binhara Esturilio entende que a regra da seletividade como um todo poderia ser retirada do sistema, sem que isso significasse qualquer ofensa à ordem constitucional, desde que se garantisse o respeito à capacidade contributiva. ESTURILIO, Regiane Binhara. **A seletividade no IPI e no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 101-103.

entanto, a seletividade também é criticada, como explicado na introdução e no tópico da capacidade contributiva, por ter baixa precisão na divisão da carga tributária e não impedir a regressividade do ônus fiscal. O que pretendemos realçar não é o fato de a essencialidade ser ou não o melhor critério para a seletividade, mas que a possibilidade de sua substituição por outros parâmetros, sem gerar modificação nos próprios fins do sistema tributário, é uma razão suficiente para não aceitar sua classificação no catálogo de princípios.

Por fim, é importante verificar que a seletividade – dentro da distinção entre normas de conduta e normas de estrutura¹⁷³ – atua como esta última, já que serve para regular a produção legislativa da autoridade competente, ao fixar a regra-matriz do IPI e do ICMS. Por outro lado, a regra-matriz posta é uma norma de conduta, já que regula a relação jurídica tributária entre o sujeito ativo (Estado) e o passivo (contribuinte).

1.6. Características comuns da seletividade no IPI e no ICMS

Como já exposto, a seletividade apresenta estrutura semelhante tanto no IPI como no ICMS. Entre as características compartilhadas por ambos os tributos, a mais marcante a utilização do critério da essencialidade para graduação da carga tributária. No entanto, há outra disposição normativa, prevista no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, que reflete na tributação seletiva desses impostos, que é a previsão do adicional destinado aos Fundos de Combate e Erradicação da Pobreza.

Veremos a seguir uma breve análise desses dois pontos, uma vez que eles serão melhor analisados nos próximos capítulos, principalmente o critério da essencialidade, tema central desta dissertação.

1.6.1. O critério da essencialidade dos bens

Inicialmente é preciso registrar que o conceito da essencialidade será detalhadamente analisado nos capítulos seguintes, quando tratarmos dos problemas que a sua indeterminação causa na verificação do seu cumprimento (segundo capítulo), e quando apresentarmos as

¹⁷³ “As normas de estrutura podem também ser consideradas como as normas para a produção jurídica: quer dizer, como as normas que regulam os procedimentos de regulamentação jurídica. Elas não regulam um comportamento, mas o modo de regular um comportamento, ou, mais exatamente, o comportamento que elas regulam é o de produzir regras.” BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. 9 ed. Brasília: UnB, 1997. p. 45. Sobre essa clássica diferenciação entre normas de conduta e de estrutura, é interessante a ponderação feita por Tácio Lacerda Gama: “A força retórica da expressão ‘normas dirigidas ao legislador’ é inegável. Sua mensagem, porém, encerra um equívoco. As normas são, sempre, intersubjetivas – alio-equívoco. Estão, pois, preordenadas à regulação do comportamento humano social, do ser humano em relação a outros. Sendo intersubjetivo, o dever do legislador é um direito do administrado. Assim, como é direito do Estado aquilo que se impõe como obrigação do contribuinte.” GAMA, Tácio Lacerda. **Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 220-221.

propostas de controle dessa incerteza nos âmbitos legislativo e executivo (terceiro capítulo), ou ainda no judicial (quarto capítulo).

Como explica Tércio Sampaio Ferraz Jr., a essencialidade atua como “um padrão constitucional fundamental”¹⁷⁴ na estrutura eficaz do IPI – entendimento este que pode ser estendido também ao ICMS –, assim, mesmo quando o referido imposto federal (acrescentamos também o estadual) é usado para finalidades econômicas¹⁷⁵, como incentivo a determinado setor ou proteção do mercado interno, é necessário que se observe o critério constitucional eleito pelo constituinte originário. Portanto, não pode o legislador sobrepor o critério da essencialidade para favorecer ou agravar, na tributação do IPI ou do ICMS, a tributação de determinado bem com fundamento em sua destinação ou origem¹⁷⁶. Essa constatação é importante para que o Estado não se utilize de argumentos extrafiscais para desconsiderar a necessidade de observância da regra da seletividade com base na essencialidade, como já visto neste capítulo.

Também é importante ressaltar que – apesar de ser a graduação de alíquotas a melhor forma de atingir a seletividade –, toda outra modalidade de variação de carga tributária do IPI e do ICMS deve sempre se coadunar com o critério constitucional¹⁷⁷. Nesse sentido, Antônio Maurício Cruz¹⁷⁸ e Regiane Binhara Esturilio¹⁷⁹ entendem que, sendo o aspecto quantitativo do mandamento integrado pela base de cálculo e pela alíquota, a variação de qualquer um desses elementos poderia ser utilizada na aplicação da seletividade. Além disso, não é possível olvidar que os benefícios fiscais – como isenções e créditos – também influenciam a totalidade do tributo incidente e, conseqüentemente, repercutem no preço final do produto que

¹⁷⁴ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Estrutura e função: breve estudo sobre a finalidade constitucional dos impostos. In: FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Direito Constitucional: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos humanos e outros temas**. Barueri: Manole, 2007. p. 359.

¹⁷⁵ Ibidem.

¹⁷⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 460.

¹⁷⁷ “A essencialidade pode ser atingida pelo uso de qualquer modalidade de variação da carga tributária, seja graduação de alíquota, redução ou majoração da base de cálculo, e concessão de benefícios fiscais como isenções. No entanto, a variação das alíquotas é a técnica que permite melhor verificação do respeito à seletividade, seja pela menor complexidade de implementação ou por permitir uma comparação direta entre a tributação de bens.” Ibidem, p. 461.

¹⁷⁸ CRUZ, Antônio Maurício da. **O IPI: limites constitucionais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1983. p. 66.

¹⁷⁹ Esturilio, Regiane Binhara. **A seletividade no IPI e no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 101-102 Ressalve-se que a autora, em razão de a legislação autorizar ao Chefe do Executivo Federal alterar apenas as alíquotas do IPI, entende que a seletividade é cumprida via manipulação das alíquotas. Discordamos desse entendimento porque não é função privativa dos Chefes do Executivo promover a seletividade nesses impostos. Na verdade, no caso do IPI, o Executivo Federal pode modificar as alíquotas apenas dentro de parâmetros fixados pelo Poder Legislativo, conforme se vê do Decreto-Lei 1.199/1971. Assim, nada impede que o Poder Legislativo Federal utilize alterações de base de cálculo para regular a seletividade. Da mesma forma, no campo do ICMS cabe prioritariamente à lei ordinária quantificar o tributo, o que pode ser feito tanto pela modificação da base de cálculo como de alíquotas.

chega ao consumidor, razão pela qual também guardam relação com a regra da seletividade em função da essencialidade¹⁸⁰.

No entanto, Fábio Canazaro entende que tais benefícios não seriam o melhor caminho para a seletividade, já que, em razão de sua complexidade, podem causar distorções na tributação e frustrar o atendimento à essencialidade tributária. O autor também rechaça categoricamente a aplicação de alíquotas progressivas sobre um mesmo produto ou serviço, em razão da quantidade do consumo, por entender que o bem não deixa de ser essencial por causa do quanto ele é consumido. Tal situação é exemplificada com o caso concreto de alíquota progressiva do ICMS sobre energia elétrica, adotada pelo Estado de São Paulo. Como defende o autor, uma família composta por muitos membros consome mais energia do que uma pessoa que reside só, o que não significa que o consumo daquela não seja essencial¹⁸¹.

Realizada essa breve introdução sobre a essencialidade, retornaremos ao assunto nos capítulos seguintes.

1.6.2. O financiamento dos Fundos de Combate e Erradicação da Pobreza

Outro ponto que se aplica ao IPI e ao ICMS é a previsão de um adicional desses tributos destinados aos Fundos Federal e Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza, introduzidos no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, da CF/88, criado pela Emenda Constitucional nº 31/2000. Sobre a composição do fundo federal, 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”. Já o art. 82, §1º, do ADCT, dispõe que, para financiamento do fundo estadual, “poderá ser criado adicional de até dois pontos percentuais

¹⁸⁰ “A seletividade em função da essencialidade do produto pode ser alcançada com o emprego de quaisquer técnicas de alteração quantitativa da carga tributária: sistema de alíquotas diferenciadas, variação de base de cálculo, criação de incentivos fiscais, etc.” PAWLOW, Francisco; BOECHAT, Maria Elisa Bruzzi; MOURÃO; Mônica Alves de Oliveira. Seletividade da tabela de incidência do IPI. SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (org.). **IPI: temas constitucionais polêmicos**. Belo Horizonte: Fórum, 2009.p. 220.

¹⁸¹ “A progressividade de alíquotas é, sem dúvida, uma excelente técnica para a concretização da igualdade, porém quando o critério de comparação adotado for a capacidade contributiva. Em tal hipótese, a separação de contribuintes com base no fator de diferenciação rendimentos auferidos autoriza, por exemplo, que para o grupo ‘a’ o legislador adote uma alíquota, e para o grupo ‘b’ adote outra mais elevada. Por outro lado, quando a relação ocorre entre mercadorias e serviços e o fator de diferenciação é o nível de essencialidade, a progressividade não poder ser adotada.” *Ibidem*, p. 137.

na alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, sobre os produtos e serviços supérfluos (...)”

Por sua vez, o art. 83 do ADCT, introduzido pela Emenda Constitucional nº 42/2003, estabelece que cabe à lei federal ordinária definir quais são os produtos supérfluos para fins do IPI. Por outro lado, é o próprio legislador estadual que deverá definir, na lei que cria o adicional do ICMS, quais seriam as mercadorias e serviços desnecessários. Desse modo, a própria Constituição determina que o legislador fixe um rol fixo de produtos supérfluos – em outras palavras, não essenciais – para uma finalidade específica, que é a incidência dos adicionais do IPI e do ICMS destinados ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza.

Verifica-se a enorme importância dessas leis para fins de controle da seletividade, uma vez que, ao eleger determinados bens como supérfluos, o legislador estabelece um norte objetivo sobre os limites da interpretação da essencialidade, principalmente na fixação das alíquotas dos demais produtos que sejam excluídos desse rol de produtos não essenciais. Também retornaremos a esse assunto nos capítulos seguintes, já que essa definição legal de produtos supérfluos é imprescindível no cerco da indeterminação do conceito de essencialidade e no estabelecimento dos parâmetros de controle.

1.7. Características específicas da seletividade no IPI e no ICMS

Apesar de compartilharem o mesmo critério para graduação da carga tributária, o IPI e o ICMS possuem algumas especificações que refletem direta ou indiretamente no cumprimento da seletividade. Vejamos cada uma delas a seguir.

1.7.1. Alteração de alíquotas do IPI por ato do Executivo – A problemática da TIPI

O primeiro ponto de distinção entre o IPI e o ICMS, é que a Constituição atribuiu ao Poder Executivo Federal, em seu art. 153, §1º, CF, a competência para alterar as alíquotas do imposto do primeiro, o que gera uma diferença marcante na dinâmica de modificação da carga tributária de cada um desses tributos. Enquanto o ICMS precisa passar por todo o processo legislativo tradicional – notadamente mais lento –, o IPI é alterado a todo o momento por ato executivo. Cumpre registrar que, durante a vigência da Emenda Constitucional nº 01/1969, permitia-se não só a alteração das alíquotas do IPI, mas também da sua base de cálculo, conforme art. 21, I, da referida emenda¹⁸². Por outro lado, na Constituição de 1988, essa prerrogativa do Poder Executivo foi limitada à modificação das alíquotas.

¹⁸² CRUZ, Antônio Maurício da. **O IPI: limites constitucionais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1983. p. 70-71.

Alerte-se que essa competência do Poder Executivo não deve ser considerada como um afastamento do princípio da legalidade. José Roberto Vieira explica, com suporte em Roque Antonio Carrazza, que a chamada exceção à legalidade para fixação de alíquotas do IPI é meramente aparente, tendo em vista que, em verdade, o Executivo apenas está autorizado a atuar dentro dos limites impostos pela lei. Por outro lado, caso inexistisse autorização legislativa fixando os limites de sua atuação, não caberia ao Executivo alterar alíquotas desse imposto, o que evidencia a inocorrência dessa pretensa exceção à legalidade¹⁸³.

Assim, a verificação da seletividade no IPI é feita da análise da alíquota que cada produto recebe na Tabela de Incidência do IPI – TIPI, cuja versão vigente foi aprovada pelo Decreto Federal nº 8.950/2016¹⁸⁴. Como consequência dessa possibilidade de alteração por ato do Executivo, o IPI exerce forte papel extrafiscal na regulação do mercado, podendo se adaptar rapidamente às políticas fiscais e econômicas do Governo. Tudo isso, no entanto, gera um claro prejuízo para o controle da seletividade, uma vez que constantemente as alíquotas do imposto federal sofrem alterações.

Cumprir explicar ainda que a TIPI enquadra os produtos nas alíquotas com base na Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM (adotada oficialmente como Nomenclatura Brasileira de Mercadorias – NBM), conforme art. 2º do Decreto-Lei nº 1.154/1971 e art. 3º do Decreto nº 8.950/2016, que serve para classificar os bens de forma padronizada para fins de tributação, comércio exterior e outras situações na área econômica e fiscal¹⁸⁵. Quando há dúvidas sobre em qual posição da NCM um item específico deve ser enquadrado, seja porque guarda características comuns a mais de um código, ou porque se trata de um produto novo no mercado sem antecedentes, é possível que tanto órgãos públicos como particulares formulem

¹⁸³ VIEIRA, José Roberto. Imposto sobre Produtos Industrializados: Uma Águia Garciamarquiana entre os Tributos. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; MOSQUERA, Roberto Quiroga; e ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). **Tributação das Empresas – Curso de Especialização**. São Paulo: Quartier Latin e FGV, 2006.p. 194-195. No mesmo sentido é o entendimento de TOLEDO, José Eduardo Tellini. Cálculo do IPI: formação da base de cálculo, alíquotas da TIPI e princípio da seletividade. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord). **Direito tributário: tributação do setor industrial**. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 116.

¹⁸⁴ “A verificação do respeito ou não a tal técnica de tributação 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.” PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 5 ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 84.

¹⁸⁵ “A referida tabela compreende e descreve pormenorizadamente os produtos sujeitos ao IPI, fazendo-o por intermédio de seções, capítulos e subcapítulos, nos quais os produtos aparecem codificados por meio de oito dígitos, que traduzem as respectivas posições, suposições, itens e subitens. Por conseguinte, conforme o código de classificação de cada produto, há um percentual correspondente de incidência, que é a alíquota ad valorem. A mencionada TIPI guarda conformidade com a Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias, que, no âmbito do direito interno, denomina-se Nomenclatura Brasileira de Mercadorias, simbolizada pelo monograma NBM.” JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Finanças públicas e tributação ao lume dos direitos e garantias**. São Paulo: Noeses, 2015.p. 201.

consultas¹⁸⁶ junto à Administração (Coordenação-Geral de Administração Aduaneira ou Superintendência Regional da Receita Federal, a depender do consulente). Nesse caso, trata-se de um órgão administrativo solucionando um caso concreto, com base nas características químicas, biológicas ou físicas do produto analisado, o que parece levar à conclusão de que estaríamos diante do que se convencionou chamar, não sem controvérsia, de discricionariedade técnica. O ato que decide a consulta tem influência direta no ato normativo que estabelece a TIPI, uma vez que, a depender do resultado, o item vai ter maior ou menor alíquota, refletindo no seu grau de essencialidade¹⁸⁷. Por essa razão, Eduardo Marcial Ferreira conclui que a interpretação da TIPI deve ser feita em consonância com a norma da seletividade e seu critério de essencialidade¹⁸⁸.

Neste momento, é suficiente essa breve exposição sobre a competência legislativa do Executivo Federal e do papel da TIPI, uma vez que o tema também será retomado nos próximos capítulos, quando tratarmos da indeterminação do conceito de essencialidade e das propostas de controle dos limites deste.

1.7.2. Fixação de alíquotas por resolução do Senado Federal

Outra característica específica, dessa vez do ICMS, trata da competência do Senado Federal na fixação de alíquotas desse imposto estadual. Essa competência do Senado Federal não é uma inovação da Constituição de 1988, uma vez que já era prevista em regimes anteriores, no que diz respeito ao antigo ICM. Por outro lado, as atribuições da resolução senatorial não permaneceram as mesmas, recebendo uma nova regulamentação pelo texto constitucional atualmente vigente.

Nesse sentido, Aliomar Baleeiro¹⁸⁹ explica que a Constituição de 1967 em seu art. 24, §4º, previa a competência do Senado Federal para fixar apenas os limites das alíquotas do ICM nas operações interestaduais e internacionais. Posteriormente, a Emenda Constitucional

¹⁸⁶ Arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430/96; arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235/1972; e Instrução Normativa RFB nº 1.464/2014.

¹⁸⁷ “Essa tabela não permite apenas a identificação da alíquota do IPI, mas também oferece ao contribuinte a possibilidade de identificar, por regras lá estabelecidas, a forma como determinado produto será enquadrado em uma classificação. Permitirá, também, ao contribuinte, identificar certas operações em que a mencionada alíquota do IPI poderá ser reduzida, hipótese que sempre deverá ser conjugada com a legislação vigente.” TOLEDO, José Eduardo Tellini. Cálculo do IPI: formação da base de cálculo, alíquotas da TIPI e princípio da seletividade. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord). **Direito tributário: tributação do setor industrial**. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 116.

¹⁸⁸ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Finanças públicas e tributação ao lume dos direitos e garantias**. São Paulo: Noeses, 2015. p. 201.

¹⁸⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7 ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996, por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 488.

nº 01/1969, por meio de seu art. 23, §5º, alterou esse dispositivo para prescrever que caberia ao Senado estabelecer as alíquotas máximas das operações internas, interestaduais e de exportação.

Já a Constituição de 1988, em seu art. 155, §2º, IV, determina que o Senado Federal fixe, por meio de resolução, “as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação”. Por sua vez, o art. 155, §2º, V, CF, dispõe que é facultado ao Senado, também por meio de resolução, “estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas” (alínea “a”), e “fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados” (alínea “b”).

Na primeira hipótese (art. 155, §2º, IV, CF), há verdadeira obrigação do Senado Federal em exercer sua competência, enquanto na segunda (art. 155, §2º, V, CF), há facultatividade, tanto é que até hoje não foi editada nenhuma resolução que envolva os limites das alíquotas internas¹⁹⁰. Por condicionar diretamente as alíquotas do ICMS, é certo que as resoluções do Senado Federal acabam interferindo na graduação do aspecto quantitativo do imposto, razão pela qual também são instrumentos subordinados ao atendimento da seletividade¹⁹¹.

Após a apresentação de todos os aspectos relevantes para o estudo da seletividade do IPI e do ICMS, passaremos ao próximo capítulo para analisar a indeterminação do conceito jurídico de essencialidade e sua consequência na instituição desses impostos.

¹⁹⁰ CARVALHO, Osvaldo Santos de. **Não cumulatividade do ICMS e princípio da neutralidade tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 153.

¹⁹¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 461.

2. A INDETERMINAÇÃO DO CONCEITO DE ESSENCIALIDADE

Depois de expor no capítulo anterior o contexto normativo em que a seletividade do IPI e do ICMS está inserida, bem como verificada sua estrutura e função normativa, cabe agora ingressar no estudo do critério eleito pelo Constituinte para guiar a tributação seletiva nesses impostos: a essencialidade.

Como exposto na introdução, nossa opção é analisar a essencialidade sob a ótica da teoria dos conceitos jurídicos indeterminados, por entender que essa abordagem pode auxiliar tanto na compreensão do problema – a alta indeterminação do conteúdo desse conceito –, como na sua mitigação, por meio do controle da incerteza que paira sobre o tema.

Evidenciando a relevância do problema, no início da década de 1990, Ruy Barbosa Nogueira fez uma análise do histórico legislativo e jurisprudencial sobre a essencialidade, chegando à conclusão de que até aquele momento não se encontrava “uma explicação satisfatória, julgado ou debate desse conceito indeterminado dentro do contexto de nossa legislação”¹⁹². Mais recentemente, Fábio Canazaro, em sua obra dedicada ao tema, revisando a produção doutrinária e jurisprudencial sobre o assunto, constatou que a tarefa de definir o conceito de essencialidade tributária “mostrou-se não muito exitosa: para a maioria daqueles que enfrentaram o tema, essencial seria uma qualidade de difícil conceituação, a ser definida diretamente pela legislação, em atenção a elementos geográficos, históricos e políticos.”¹⁹³

Vale frisar que a teoria dos conceitos indeterminados vem ganhando interesse do Direito Tributário, tendo em vista a percepção de que tanto a Constituição como as disposições infraconstitucionais utilizam termos vagos na definição de elementos que integram a estrutura da norma tributária. Por isso, a tradicional tendência do Direito Tributário em fixar suas bases no princípio da legalidade estrita, tipicidade fechada, segurança jurídica e enumerações taxativas acaba tendo que permitir uma maior abertura interpretativa ao aplicador da norma no caso concreto¹⁹⁴.

Dessa forma, trataremos a seguir do papel que a indeterminação exerce no direito, dos elementos gerais da teoria dos conceitos indeterminados, além de alguns pontos específicos que interessam ao trabalho, como a relação dessa teoria com a discricionariedade, as cláusulas

¹⁹² NOGUEIRA, Ruy Barbosa. ICMS: leite, crediário e micro-empresa. **Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 10, p. 2927-2965, 1990. p. 2948.

¹⁹³ CANAZARO, Fábio. **Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015. p. 105.

¹⁹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário. **Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico**, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº. 5, fev/mar/abr de 2006. Disponível em: < <http://www.direitodoestado.com.br> >. Acesso em: 10 de agosto de 2015.

gerais e a tipicidade tributária. Ao fim, analisaremos, com suporte nas questões estudadas, a essencialidade como conceito jurídico indeterminado.

Antes, aproveitamos para rememorar o que foi dito na introdução sobre a terminologia “conceito indeterminado”. Nesse sentido, repetimos que não desconhecemos as divergências sobre a utilização dessa expressão, em parte da doutrina prefere a referência a “termo indeterminado, uma vez que o conceito seria sempre exato. No entanto, a própria utilização da expressão “termo” não seria melhor do que “conceito”, porque o significado de ambos constituem convenções, cabendo a cada estudioso fixar em que significado os utiliza¹⁹⁵.

Do mesmo modo, a divergência sobre o significado da expressão “discricionariedade” também acaba sendo mais um problema de convenção sobre o significado que ela opera no contexto de determinado estudo, do que propriamente de natureza jurídica do instituto, como veremos melhor no tópico deste capítulo dedicado ao assunto. Por isso, parece pertinente explicar que as expressões “conceito indeterminado” e “discricionariedade” funcionam como “imagens de síntese”¹⁹⁶ ou como “expressões elípticas”¹⁹⁷, necessariamente empregadas pelas normas jurídicas ou pela ciência do direito.

Cabe a nós, portanto, definir – e é o que faremos ao longo deste capítulo –, o que essas formulações sintéticas ou elípticas significam, a fim de que nossas conclusões não se sustentem em bases incertas.

2.1. Direito e indeterminação

As consequências da indeterminação dos conceitos ou termos empregados nos textos normativos – sejam eles legislativos, administrativos, judiciais ou até privados (contratos, por exemplo) –, é um tema que não interessa apenas a um ou alguns ramos do Direito, mas à sua

¹⁹⁵ ARAÚJO, Florivaldo Dutra de. Discricionariedade e Motivação do Ato Administrativo. In: LIMA, Sérgio Mourão Corrêa (coord.). **Temas de Direito Administrativo: estudos em homenagem ao Professor Paulo Neves de Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2016.p. 111.

¹⁹⁶ "Pode-se concluir, então, que a expressão conceitos jurídicos indeterminados é, tal como 'ato discricionário', uma 'imagem de síntese'. Com ela se quer dizer 'indeterminação (imprecisão) na subsunção do fato ao conceito previsto na lei'. Para se evitar a todo momento a utilização de tão extensa expressão, cunhou-se uma mais sintética, a qual, desde que corretamente contextualizada e entendida, é inteiramente válida para indicar o fenômeno a que se reporta." Ibidem, p. 112. Por outro lado, o próprio conceito de subsunção também é uma síntese insuficiente de um fenômeno muito mais complexo, como explica Karl Larenz: "O que o jurista frequentemente designa, de modo inadequado, como 'subsunção', revela-se em grande parte como apreciação com base em experiências sociais ou numa pauta valorativa carecida de preenchimento, como coordenação a um tipo ou como interpretação da conduta humana, particularmente do sentido juridicamente determinante das declarações de vontade." LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 3 ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. p. 645.

¹⁹⁷ PONTES DE MIRADA, Francisco Cavalcante. **Tratado de Direito Privado – Tomo III**. 4ª ed. São Paulo: RT, 1983. p. 405.

Teoria Geral¹⁹⁸. Nesse sentido, como lembra o jusfilósofo espanhol Jesús Ignacio Martínez García, o direito tem uma capacidade limitada de lidar com a incerteza – seja por motivos econômicos, políticos ou tecnológicos¹⁹⁹. Assim, a incerteza não seria apenas consequência inevitável das normas jurídicas, mas um verdadeiro “princípio operativo” do direito, não sendo conveniente eliminar toda a imprevisibilidade de indeterminação, e sim compreender até que ponto a ausência de certeza é tolerável no ordenamento jurídico²⁰⁰.

Dessa forma, a utilização descuidada de termos genéricos pelo ordenamento, sem preocupação com os limites da incerteza que causam – como a própria essencialidade, por exemplo – acaba por criar fórmulas vazias²⁰¹, sem um mínimo de conteúdo específico. Essa postura, ao invés de possibilitar que o legislador, administrador ou juiz encontre melhores soluções para o caso concreto, pode acabar, em sentido contrário, permitindo a manipulação e a distorção de normas que contenham possibilidades de interpretação muito amplas. Por isso a importância do estudo da indeterminação das normas.

Assim, um ponto de partida interessante para se compreender a teoria dos conceitos indeterminado é enxergar, na lição de Gregorio Robles, o direito como texto²⁰². Ou seja, que ele se manifesta por meio textual. Esse texto, pelo menos na tradição positivista, primeiramente está escrito (lei, sentença, ato administrativo), ainda que também possa ser transmitido oralmente (ordem de um juiz na condução de uma audiência) e simbolicamente (luzes do sinal de trânsito)²⁰³. De toda forma, essas manifestações orais e simbólicas estão previa e minimamente fixadas nos textos normativos escritos e positivados. No caso da

¹⁹⁸ Ver, por exemplo: MACCORMICK, Neil. **Retórica e o Estado de Direito**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008. p. 69.

¹⁹⁹ “La capacidad del derecho de absorber incertidumbre es limitada. Tiene que seleccionar los problemas ante los que va a reaccionar y traducirlos a problemas jurídicos. Corre el riesgo de verse desbordado por una presión que no pueda soportar. No todo tipo de incertidumbre es susceptible de tratamiento jurídico.” MARTÍNEZ GARCÍA, Jesús Ignacio. Derecho e Incertidumbre. **Anuario de filosofía del derecho**, nº 28, p. 99-118, 2012. p. 105.

²⁰⁰ *Ibidem*.

²⁰¹ “En efecto, el derecho está al servicio de valores. De ahí que las disposiciones jurídicas se interpreten, señaladamente cuando su contenido específico es objeto de controversias, según cuáles sean los valores a que el intérprete entienda, explícita o implícitamente, referida la finalidad de esa normativa. Pero los principales valores que normalmente se señalan para el derecho suelen indicarse mediante lo que son más bien unas fórmulas vacías: “justicia”, “libertad”, “bien común”, “intereses nacionales”, etc... La “vaciedad”, o en todo caso una semi-vaciedad, de esas fórmulas reside en el hecho de que pueden ser –y de hecho son!– entendidas de las más variadas maneras, según los intereses o las preferencias ideológicas de quienes las invocan en la retórica del discurso público, sea político, jurídico, religioso, etc. No hay ninguna respuesta dada a título de jurídica que no pueda presentarse, de una ou otra manera, como dirigida a promover algunos de, cuando no todos, esos grandes valores.” HABA, Enrique P. Metodología realista-crítica y ética del razonamiento judicial: (realismo jurídico como alternativa práctica al discurso normativista de los jueces). **Doxa - Cuadernos de Filosofía del Derecho**, Alicante, Universidad Alicante, n. 25, p. 503-531, 2002.

²⁰² ROBLES, Gregorio. El Derecho como texto: en torno a la fundamentación de una teoría comunicacional del Derecho. **Persona y Derecho**, Universidad de Navarra, n. 35, p. 195-226, 1996.

²⁰³ *Ibidem*.

audiência, o Código de Processo Civil fixa as regras de procedimento que devem ser seguidas, enquanto o Código de Trânsito Brasileiro define o que cada cor emitida pelo sinal significa (proibido seguir, atenção, permitido seguir). É forçoso reconhecer, portanto, que o direito se manifesta por meio da linguagem, na lição de Paulo de Barros Carvalho²⁰⁴. Essa conclusão não significa necessariamente que se concorde em identificar o direito apenas ou prioritariamente como texto/linguagem. Por outro lado, é útil partir da premissa de que o direito se manifesta como texto, já que pretendemos abordar a indeterminação dos conceitos, termos ou palavras empregadas pelo ordenamento jurídico quando manifesta a norma por meio de um documento escrito ou verbalizado. Tomando emprestada a explicação de Tércio Sampaio Ferraz Jr²⁰⁵, ao justificar as bases metodológicas de sua teoria pragmática da norma jurídica, a escolha dessa premissa "é, nestes termos, epistemológica e não ontológica", pois o tratamento da norma como linguagem é feito "por necessidade operacional, sem fazer-se, com isso, qualquer afirmação sobre a essência do direito".

Do ponto de vista dos planos normativos sintático, semântico e pragmático, tradicionalmente o problema da indeterminação é localizado pela doutrina no segundo deles²⁰⁶, quando se é necessário interpretar, seja "extraíndo", "descobrimo" ou "construindo" o sentido das expressões do texto normativo. No entanto, como os planos citados não são independentes, é certo que questões sintáticas e pragmáticas também influenciam na investigação semântica. Como exemplo, cite-se o enfrentamento, no primeiro capítulo, da questão sobre a expressão "O ICMS poderá ser seletivo" conter uma permissão ou uma obrigação. Para responder à pergunta, foi necessário decompor a estrutura lógica da norma (plano sintático) e entender qual a função dela no ordenamento (plano pragmático), para só então poder fixar o sentido que o termo "poder" assume nessa situação (plano semântico).

Outra constatação importante para compreender como a indeterminação permeia todo o sistema jurídico, é perceber que ela não está apenas em atos abstratos e gerais, com a Constituição. Nesse sentido, lei, ato administrativo e decisão judicial, apesar de suas peculiaridades, são textos normativos passíveis de indeterminação e interpretações variadas. Não é por outro motivo que a primeira e segunda instâncias judiciais acabam aplicando das mais diferentes formas determinado precedente ou súmula dos Tribunais Superiores.

²⁰⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2009. p. 162.

²⁰⁵ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Teoria da norma jurídica: ensaio de pragmática da comunicação normativa**. Rio De janeiro: Forense, 2006. p. 07.

²⁰⁶ Ver, por exemplo, os problemas do sentido dos signos linguísticos em GAMA, Tácio Lacerda. **Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 167-189.

Igualmente, a previsão de embargos de declaração contra qualquer decisão judicial, por mais simples que seja, é reconhecimento da constante presença da indeterminação.

Isso também leva à necessidade da compreensão – extraída do ponto de vista pragmático – de que as normas jurídicas são sempre decisões²⁰⁷. Ou seja, o legislador quando fixa uma lei toma uma decisão dentro das várias possibilidades previamente estipuladas ou não proibidas pela Constituição. Por sua vez, o administrador e o juiz tomam decisões com base nas decisões previstas e autorizadas pela lei. Assim, uma norma é tanto uma decisão concretamente tomada, como uma estipulação de possíveis decisões a serem tomadas por seus futuros destinatários ou aplicadores. Com isso, pretendemos demonstrar que o Direito é um fluxo contínuo de geração de indeterminação e incerteza²⁰⁸. Por outro lado, a indeterminação – além de ser elemento “consciente” e necessário do direito –, também pode aparecer na forma de efeito colateral indesejável, em razão da fragmentação e complexidade da cadeia formada pelas várias decisões jurídicas que a cada momento ingressam no sistema. É possível uma perda de controle sobre as razões que precedem a decisão (leia-se: por que razões foram tomadas as decisões que embasam esta decisão?), bem como sobre os seus resultados (leia-se: que decisões serão ou não produzidas com base nesta decisão?)²⁰⁹.

Essa breve análise sobre como a indeterminação atua no ordenamento jurídico, serve para demonstrar como a utilização dos conceitos indeterminados pode ser útil ou prejudicial. Para o nosso trabalho, essa percepção serve para reconhecer, desde já, que a indeterminação do conceito de essencialidade não é necessariamente necessária ou prejudicial, sendo mais um problema de identificar seus limites. Para isso, a teoria dos conceitos indeterminados traz bons instrumentos para uma correta aplicação da tributação seletiva, como veremos a seguir.

2.2. A teoria dos conceitos indeterminados (ou as várias teorias)

Quando falamos da teoria dos conceitos indeterminados, em verdade estamos nos referindo a várias correntes que abordam a indeterminação no direito, muitas vezes com conclusões divergentes. Questões como se os conceitos indeterminados geram discricionariedade ou permitem uma única solução para cada caso, ou se aqueles estão no antecedente ou consequente da norma, ainda causam divisões doutrinárias.

²⁰⁷ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Teoria da norma jurídica: ensaio de pragmática da comunicação normativa**. Rio De Janeiro: Forense, 2006. P. 49.

²⁰⁸ “La posibilidad de predecir con total certeza el resultado de los procedimientos jurídicos sería incluso sospechosa. Un margen de incertidumbre es un ‘indicador’ de que el sistema jurídico efectivamente funciona. La certeza absoluta sólo existe en las elecciones fraudulentas o en los pleitos amañados. Un derecho realmente operativo es ‘fuente de incertidumbre’.” MARTÍNEZ GARCÍA, Jesús Ignacio. *Derecho e Incertidumbre*. **Anuario de filosofía del derecho**, nº 28, p. 99-118, 2012. p. 108.

²⁰⁹ *Ibidem*, p. 209.

O estudo dos conceitos indeterminados – apesar de interessar a toda a Teoria Geral do Direito, como já sublinhado –, teve forte desenvolvimento no campo administrativo, em decorrência inclusive da constante reestruturação das teorias sobre discricionariedade administrativa e sua relação com a atividade interpretativa. No entanto, é preciso desde já alertar que, apesar de a teoria dos conceitos indeterminados abordar, em regra, a relação Legislação x Função Administrativa ou Judicial²¹⁰ (como o ato administrativo ou judicial interpreta/aplica, no caso concreto, expressões vagas positivadas na lei), o presente trabalho também tratará do tema com foco na relação Constituição x Função Legislativa. Em outras palavras: qual a liberdade e os limites encontrados pelo Legislativo e pelo Executivo na aplicação do conceito jurídico indeterminado da essencialidade, quando exercem a função normativa de alterar alíquotas do IPI e do ICMS?

É importante citar que a doutrina brasileira sofreu grande influência das teses sobre o assunto desenvolvidas principalmente em três países europeus: Alemanha²¹¹, Espanha²¹² e Portugal²¹³. Isso ficará claro mais adiante, quando analisarmos os entendimentos construídos por diversos autores dessas nacionalidades.

Mesmo diante de todas as diferenças entre os autores que enveredaram pelo assunto, há certo consenso geral sobre algumas noções básicas que envolvem os conceitos indeterminados. Primeiramente, como já demonstrado no início do capítulo, é pacífico o entendimento de que o legislador se utiliza conscientemente de termos de interpretação ampla por verdadeira exigência do próprio ordenamento, o qual, para ser minimamente eficiente, deve permitir que seus aplicadores adequem suas disposições às mudanças que ocorrem na sociedade. De outro lado, essa indeterminação também surge da própria falta de técnica do legislador em utilizar a linguagem de modo preciso²¹⁴, ou, das próprias limitações da língua, o

²¹⁰ ENGISCH, Karl. **Introdução ao Pensamento Jurídico**. 6 ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1988. p. 205-208.

²¹¹ Nesse sentido, é bastante conhecida a obra de ENGISCH, Karl. **Introdução ao Pensamento Jurídico**. Trad: João Baptista Machado. 6 ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1988. Para um panorama geral da evolução da doutrina alemã, ver: 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.

²¹² Provavelmente os autores espanhóis mais citados no Brasil são GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo; FERNÁNDEZ, Tomás Ramón. **Curso de Derecho Administrativo**, Tomo I. 10 ed. Madrid: Civitas, 2003.

²¹³ A doutrina portuguesa sobre conceitos indeterminados iniciou sua influência no nosso país ainda na década de 1960, como se extrai da publicação de QUEIRÓ, Afonso Rodrigues. Os limites do poder discricionário das autoridades administrativas. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 97, p. 1-8, jan. 1969. Posteriormente, teve e ainda tem grande relevância para a doutrina brasileira a obra de SOUSA, António Francisco de. **Conceitos indeterminados no Direito Administrativo**. Coimbra: Livraria Almedina, 1994.

²¹⁴ LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 3 ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. p. 645.

que comprova que os legisladores "incorporam na lei as contradições da linguagem"²¹⁵. E ainda que haja apurada técnica e precisão da redação das normas, isso não garante a determinação de seus conceitos, uma vez que a indeterminação muitas vezes advém não da palavra, mas de aspectos culturais que mudam rapidamente²¹⁶.

No entanto, Afonso Queiró, em obra que remonta à década de 1940, já explicava que os conceitos indeterminados – aos quais denomina de plurissignificativos – “comportam um número limitado de significações igualmente possíveis, e não um número indefinido delas”²¹⁷. É razoável aceitar que há concordância, no seio da doutrina especializada sobre o assunto, sobre a noção de que os conceitos indeterminados, apesar de aceitarem múltiplas interpretações ou aplicações, não toleram toda e qualquer interpretação.

Outro aspecto dos conceitos indeterminados que encontra relativo consenso na doutrina é a divisão dos mesmos em três zonas de certeza conceitual, ao qual se chama de critério trizonal²¹⁸. Assim, existiria a zona de certeza positiva, quando se tem segurança de que determinada situação está contemplada no conceito. Em oposição, temos a zona de certeza negativa, quando não há dúvidas de que certos fatos estão fora da abrangência dos limites conceituais. E, por fim, a zona de incerteza, na qual reside a indeterminação, sendo aqui que surgem os problemas de interpretação ou aplicação dos conceitos jurídicos indeterminados. Essa área de incerteza conceitual também recebe o nome de zona de penumbra ou halo do conceito²¹⁹. Assim, quando encontramos uma zona de incerteza muito ampla, estamos diante do que chamamos de conceito jurídico indeterminado.

Em relação ao enquadramento de cada fato ou situação nessas zonas, María José García Salgado²²⁰ fala em candidatos positivos (zona de certeza positiva), candidatos negativos (zona de certeza negativa) e candidatos neutros (zona de incerteza). A autora espanhola explica que quanto mais candidatos neutros – ou seja, situações passíveis de gerar

²¹⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. O Direito Tributário que está na Constituição. In: ALMEIDA, D. F.; GOMES, L. G.; CATARINO, J. R. (Org.). **Garantias dos Contribuintes no Sistema Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 603.

²¹⁶ “Ademais, a aplicação das pautas valorativas e dos princípios jurídicos, que são indispensáveis ao Direito, não se faz, senão com certo sacrifício da clareza em nome da adequação à realidade fática.” RIBEIRO, Ricardo Lodi. A tipicidade Tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André. **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. fl. 197.

²¹⁷ QUEIRÓ, Afonso Rodrigues. A teoria do "desvio de poder" em direito administrativo. Revista de Direito Administrativo. **Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra**, Portugal, Suplemento ao vol. XVI, p. 41-78, 1942. p. 56.

²¹⁸ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo; FERNÁNDEZ, Tomás Ramón. **Curso de Derecho Administrativo**, Tomo I. 10 ed. Madrid: Civitas, 2003. p. 452.

²¹⁹ BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção de um novo modelo**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 313.

²²⁰ SALGADO, María José García. Determinar lo indeterminado: sobre cláusulas generales y los problemas que plantean. **Anuario de filosofía del derecho**, ISSN 0518-0872, nº 20, p. 105-130, 2003. p. 107.

dúvida –, maior a indeterminação do conceito. Por isso, a distinção entre conceitos indeterminados e determinados seria, para a autora, uma questão de grau e não de qualidade.

É importante perceber que essa diferenciação de zonas conceituais tem como referência a teoria da linguagem, e para sua compreensão é necessário entender a diferença entre vagueza e ambiguidade dos termos linguísticos. Nesse sentido, a vagueza seria um problema denotativo, enquanto a ambiguidade seria de cunho conotativo ou designativo²²¹. Dessa forma, as expressões vagas não possuem regras claras de sua aplicação a determinados fatos, situações ou classes de objetos. Há, na vagueza, a existência de zonas de certeza e de incerteza (zonas de fronteira), como ocorre no clássico exemplo do termo “careca” (quantos fios de cabelo são necessários para não ser classificado como careca?). Por outro lado, na ambiguidade, a dúvida surge das várias possibilidades de significado que a palavra ou expressão assume. É possível citar três casos de ambiguidade²²²: homonímia, quando um mesmo termo designa vários objetos (ex: manga de camisa e a fruta manga); polissemia, em que há uma relação metafórica entre os significados (ex: o adjetivo pesado usado para tratar de um objeto de grande peso ou um livro de tema muito profundo); e processo-produto, caso em que a mesma expressão designa a atividade e seu resultado (ex: ciência como método científico e como tese científica).

Essa diferenciação entre vagueza e ambiguidade poderia levar a uma conclusão apressada de que os conceitos indeterminados só enfrentam os problemas criados pela primeira categoria, já que tem sua indeterminação caracterizada justamente pela existência de zonas de certeza e incerteza. No entanto, é importante compreender que certos termos ou expressões podem gerar tanto problemas de vagueza como de ambiguidade, devendo o intérprete analisar qual desses casos está enfrentando, sob pena de abordar equivocadamente a questão²²³. Isso ficará mais claro quando tratarmos do conceito de essencialidade, ainda neste capítulo.

Para finalizar este tópico, é possível resumir que a doutrina sobre conceitos indeterminados aceita, em sua maioria, essas três constatações sobre o assunto: inevitabilidade da indeterminação no direito; impossibilidade de se aplicar qualquer interpretação por maior

²²¹ WARAT, Luis Alberto. **O Direito e sua Linguagem**. 2 ed. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1995. P. 76-79.

²²² *Ibidem*, p. 78.

²²³ "Os problemas em torno da ambigüidade diferenciam-se, em parte, das questões sobre a vagueza, pois a incerteza que pretendem indicar refere-se não ao desconhecimento dos objetos ou situação aos quais se pode aplicar o rótulo, mas sim por não possuírem uma clareza paracontextual sobre os diferentes critérios designativos articuláveis ao termo. Em suma, dizemos que um termo é ambíguo quando temos dúvidas sobre qual a classe a que o rótulo se aplica. Especificada a classe, pode surgir a dúvida em torno de sua extensão. Estaremos, então, frente a um problema de vagueza." *Ibidem*, p. 78-79.

que seja a indeterminação; e existência de zonas de certeza e incerteza conceitual. Essas conclusões nos levam ao principal ponto em comum das várias correntes da teoria dos conceitos indeterminados, que é sua função de controlar essa indeterminação e conseqüentemente verificar as possibilidades de interpretação. No entanto, aqui começam realmente as profundas controvérsias, sendo necessário estudá-las para que tomemos nossa posição, e em seguida aplicar o instrumental teórico ao problema enfrentado nesta dissertação.

2.3. Conceitos indeterminados e discricionariedade

A principal divergência dos autores que tratam dos conceitos indeterminados é como se dá sua relação com a discricionariedade. Como exposto na introdução, existe discussão sobre a própria definição do que seria discricionariedade, existindo autores que entendem que o termo se limita à seara administrativa, enquanto outros defendem que todos os três poderes, guardadas suas diferenças, atuam discricionariamente em algumas situações. No que diz respeito à possibilidade de um conceito indeterminado conferir discricionariedade, também não há consenso na doutrina. Vamos utilizar aqui a nomenclatura proposta pelo colombiano Edmer Leandro López Peña²²⁴, que denomina os defensores da separação entre discricionariedade e conceitos indeterminados como “doutrina divergente”, enquanto os que entendem que há relação entre essas categorias se incluem na “doutrina convergente”.

Para responder a essas questões, primeiramente é necessário investigar o que cada uma dessas correntes entende por discricionariedade. Em seguida, é preciso entender quais as conseqüências da adoção de cada uma delas. Por fim, tomaremos nossa posição sobre o assunto.

2.3.1. Discricionariedade como conduta permissiva e como aspecto volitivo da interpretação

A discussão sobre a relação entre discricionariedade e conceitos indeterminados existe, em boa parte, porque os autores de lados contrários partem de concepções teóricas diferentes sobre o que é discricionariedade.

Do lado da doutrina divergente, autores como Eros Grau²²⁵ e Maria Sylvia Di Pietro²²⁶ criticam o uso da discricionariedade para todas as funções estatais (legislar, executar e julgar),

²²⁴ LÓPEZ PEÑA, Leandro Edmer. **Conceptos Jurídicos Indeterminados y Discrecionalidad Administrativa**. Valencia: Tirant lo Blanch, 2015. p. 24-25.

²²⁵ 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.

entendendo que a expressão deve ser usada especificamente como instituto próprio dos atos da Administração Pública, ao se referir às opções válidas de escolha do administrador, no caso concreto, dentro dos limites impostos pela lei. Nessa linha, concluir-se-ia que não há que falar em discricionariedade do legislador, já que este goza de liberdade muito mais ampla que a Administração, seja porque é subordinado unicamente à Constituição, seja porque cria livremente as próprias regras do direito que vão regular as relações sociais, inexistindo mera escolha entre opções previamente fixadas em lei²²⁷. Já em relação à função jurisdicional, a atividade judicial seria preponderantemente interpretativa, criando direito no caso concreto, não se tratando de simples escolha entre uma ou outra forma de decisão²²⁸.

O português Afonso Rodrigues Queiró²²⁹, em seus clássicos ensinamentos sobre o tema, segue essa linha de entendimento, entendendo que a discricionariedade seria a conferência de “certa margem de liberdade” ao administrador, enquanto os conceitos indeterminados dizem respeito à vagueza da linguagem, que reflete a impossibilidade prática ou técnica de prever com exatidão os pressupostos fáticos das condutas da Administração. Para esse autor, o poder discricionário não pode ser confundido com a imprecisão da linguagem empregada na norma. Em sentido semelhante é o entendimento de outro português, o professor António Francisco de Sousa²³⁰, ao concluir que discricionariedade administrativa diz respeito à faculdade prevista na lei de se adotar duas ou mais decisões igualmente legítimas, desde que preenchidos determinados pressupostos fáticos. Cumpre ressaltar que este autor, no entanto, entende que essa descrição seria uma definição tradicional da discricionariedade administrativa, aplicável a casos concretos. Por outro lado, com a mudança do modelo de atuação do Executivo – que cada vez mais precisa planejar e promover ações de longo prazo – teria surgido o que autor denomina de “discricionariedade de planificação” (planejamento), no qual o órgão administrativo age com maior liberdade justamente por não existir ampla possibilidade de previsão exata das consequências dessas ações, já que estas se baseiam em estudos prognósticos²³¹.

²²⁶ DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. **Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 71-75.

²²⁷ Ibidem.

²²⁸ GRAU, Eros Roberto. 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. p. 325-326.

²²⁹ QUEIRÓ, Afonso Rodrigues. Os limites do poder discricionário das autoridades administrativas. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 97, p. 1-8, jan. 1969.

²³⁰ SOUSA, António Francisco de. **Conceitos indeterminados no Direito Administrativo**. Coimbra: Livraria Almedina, 1994. p. 147-148.

²³¹ A planificação tem carácter programático. Por isso mesmo, a liberdade criadora da planificação, como criação orientada para o futuro, não pode ser medida por padrões estáticos. A planificação é um instrumento de

Essa diferenciação entre discricionariedade e conceitos indeterminados também se reflete na doutrina sobre Direito Tributário. Os alemães Klaus Tipke e Joachim Lang são enfáticos em distinguir os institutos, por entender que o “conceito é enganador na medida em que todos os conceitos jurídicos são mais ou menos indeterminados”²³². Assim, não há qualquer relevância no grau da indeterminação para verificação se existe ou não discricionariedade, uma vez que aquela sempre será uma questão de interpretação, e não de escolha. Na doutrina nacional, o tributarista Ricardo Lodi Ribeiro²³³ entende que, quando há um conceito indeterminado na norma, a solução do caso já está prevista, cabendo ao aplicador realizar uma valoração objetiva, de acordo com a cultura dominante sobre o assunto. Já na discricionariedade, “o legislador transfere a decisão sobre o justo ao aplicador; que deverá decidir a respeito da solução correta com base numa valoração subjetiva.”²³⁴

A cisão radical entre os conceitos indeterminados e discricionariedade pode ser sintetizada na conclusão de que esta diz respeito a uma permissão (modal deôntico permitido) contida no conseqüente da estrutura lógica da proposição normativa. Em contraposição, os conceitos jurídicos indeterminados, por se referirem a questões fáticas, estariam localizados no antecedente (descrição de fato)²³⁵. Dessa constatação, parece ser possível concluir que a doutrina divergente defende a discricionariedade como a possibilidade consciente de o aplicador da norma em escolher entre mais de uma decisão. Dizemos consciente porque é preciso que intérprete entenda que a proposição jurídica que está manipulando envolve uma modal deôntico na modalidade permitido. Caso houvesse proibição ou obrigação, só haveria uma única conduta possível, que seria se omitir na ação proibida ou praticar a conduta obrigatória.

Por outro lado, o entendimento da doutrina convergente de que os conceitos indeterminados podem gerar discricionariedade parte de uma reavaliação do que seria o ato de interpretar. Nesse sentido, Andreas Krell diz parecer difícil “fixar critérios para definir-se

satisfação de necessidades sociais da população e, como tal, compõe-se de uma multiplicidade de elementos presentes, uns, e orientados para o futuro, outros.” Ibidem, p. 147.

²³² TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário, Vol I**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008. p. 343.

²³³ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A tipicidade Tributária. In. RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André. **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 215-216.

²³⁴ Ibidem, p. 216.

²³⁵ “Em suporte da distinção, cabe rememorar aqui a estrutura binária típica de uma norma de conduta, que contém (i) a previsão de um fato e (ii) a atribuição a ele de uma conseqüência jurídica. Pois bem: os conceitos jurídicos indeterminados integram a descrição do fato, ao passo que os juízos discricionários situam-se no plano das conseqüências jurídicas. A não-distinção entre as duas situações tem levado alguns tribunais a considerar que conceitos constitucionais, como, e.g., os de idoneidade moral e de reputação ilibada não são suscetíveis de controle judicial.” BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção de um novo modelo**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 313-314.

onde termina o trabalho de interpretação e começa a discricionariedade do aplicador do Direito”²³⁶. 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 possível²³⁷. Além disso, no dizer do autor, “parece ser questionável a ‘dissecação psicológica’ de atos decisórios numa parte cognitiva e outra volitiva, visto que ambos os elementos estão inseparavelmente entrelaçados”²³⁸.

Nessa linha, José Carvalho dos Santos Filho²³⁹ afirma que, no próprio caminho interpretativo para decidir se determinado fato se enquadra ou não no conceito indeterminado, há certo teor de subjetividade que confere uma margem de escolha ao administrador e escaparia do controle judicial, salvo em casos de flagrante ofensa ao ordenamento. Agregando novos elementos à doutrina convergente, Edmer Leandro López Peña afirmar ainda que os conceitos indeterminados não só podem gerar discricionariedade, como aumentam esta, já que, ao agregar termos vagos a normas com modal deôntico permissivo, as várias interpretações possíveis acabam gerando opções de escolha ainda mais amplas do que permissões previamente fixadas em lei²⁴⁰. O autor colombiano denomina esse fenômeno, em que os conceitos indeterminados ampliam as escolhas elegíveis, de “discricionariedade aumentada”²⁴¹.

Do ponto de vista da função jurisdicional, a interpretação realizada pelo órgão julgador também vem sendo repensada, no sentido de se verificar que este também age com certa liberdade de escolha em sua fundamentação, razão pela qual “é possível notar o vínculo do tema da interpretação/aplicação do direito com o problema da discricionariedade

²³⁶ 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.

²³⁷ Ibidem, 43-47.

²³⁸ Ibidem, p. 60. Em sentido semelhante a Andreas Krell, ver NOGUEIRA, Pedro Henrique. **Negócios Jurídicos Processuais**. Salvador: Juspodivm, 2016. p. 191-199.

²³⁹ 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.

²⁴⁰ "El cuadro creado para la convergencia de ambas instituciones, si bien las asimila, evita que acontezca la sustitución producida por la doctrina de la divergencia, esto en cuanto que siendo convergentes tanto la discrecionalidad y el concepto jurídico indeterminado, son instituciones distintas que pueden coexistir dentro de un mismo enunciado normativo, es decir, y de hecho se puede presentar, que en un mismo texto normativo se exprese una potestad discrecional traducida en la libertad relativa de elección de motivos, y un concepto jurídico indeterminado que posibilita a la administración ejercer un acto de arrastre." LÓPEZ PEÑA, Leandro Edmer. **Conceptos Jurídicos Indeterminados y Discrecionalidad Administrativa**. Valencia: Tirant lo Blanch, 2015. p. 24-25. p. 144-145.

²⁴¹ Ibidem, p. 144.

judicial”²⁴². Como explica Pedro Henrique Nogueira, a vagueza dos textos normativos – inclusive dos conceitos indeterminados – dá ao julgador a possibilidade de eleger entre várias alternativas de interpretação²⁴³. Assim, na própria interpretação haveria um poder de escolha, a qual seria justamente o que o autor classifica como discricionariedade judicial.

Como podemos perceber, enquanto a doutrina divergente relaciona a discricionariedade à existência de uma proposição jurídica de caráter permissivo, a doutrina convergente, apesar de não negar essa premissa, também entende como conduta discricionária a possibilidade de escolher entre mais de uma possibilidade de interpretação de um determinado conceito. Essa diferença serve para a próxima distinção marcante entre essas correntes, como será exposto em seguida.

2.3.2. A discussão sobre a única resposta correta

Como consequência da posição que os conceitos indeterminados não geram discricionariedade, por se tratar de uma questão de interpretação e não de escolha entre várias opções válidas, chegamos a um importante ponto da doutrina divergente. Para esta corrente, os conceitos indeterminados permitem uma única solução correta para cada caso.

Sobre esse assunto, Eduardo García de Enterría e Tomás Ramón Fernández alegam que a vagueza e a imprecisão de determinados conceitos ocorrem no plano da norma abstrata²⁴⁴. Por outro lado, quando da sua aplicação ao caso concreto, o confronto com a realidade só oferece ao intérprete uma única decisão possível. Para esses autores, a indeterminação desapareceria na resolução de uma situação concretamente posta, já que as dúvidas sobre a adequação do fato ao conceito se dissipariam pela análise individualizada da questão.²⁴⁵

De forma semelhante, Eros Grau²⁴⁶ se apoia nas lições Garcia de Enterría e também afirma que a indeterminação ocorreria abstratamente, não se revelando no caso concreto, justamente porque o intérprete/aplicador necessita concluir por apenas uma solução justa para a situação específica. No entanto, ele pondera que, ao falar em solução justa, não se está

²⁴² NOGUEIRA, Pedro Henrique. **Negócios Jurídicos Processuais**. Salvador: Juspodivm, 2016. p. 191.

²⁴³ Ibidem, p. 193.

²⁴⁴ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo; FERNÁNDEZ, Tomás Ramón. **Curso de Derecho Administrativo**, Tomo I. 10 ed. Madrid: Civitas, 2003. p. 448-449

²⁴⁵ “La ley no determina con exactitud los límites de esos conceptos porque se trata de conceptos que no admiten una cuantificación o determinación rigurosas, pero en todo caso es manifiesto que se está refiriendo a un supuesto de la realidad que, no obstante la indeterminación del concepto, admite ser precisado en el momento de la aplicación; pero al estar refiriéndose a supuestos concretos y no a vaguedades imprecisas o contradictorias, es claro que la aplicación de tales conceptos o la calificación de circunstancias concretas no admite más que una solución” Ibidem.

²⁴⁶ GRAU, Eros Roberto. **O Direito Posto e o Direito Pressuposto**. 7 ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 204-205.

afirmando a existência de uma única decisão exata, podendo existir mais de uma opção justificável ou defensável no caso específico.

Na mesma linha, Rita Tourinho, ao diferenciar conceitos jurídicos indeterminados de discricionariedade, defende que naqueles não existem mais de uma opção lícita, mas apenas uma. No entanto, a autora reconhece que em muitos casos remanesce a difícil questão interpretativa sobre qual seria essa opção correta²⁴⁷. Já a discricionariedade seria a existência na lei de mais de uma escolha legalmente aceita. No entanto, essa discricionariedade abstratamente prevista não se concretiza necessariamente no caso concreto, quando as peculiaridades da situação podem reduzi-la a uma única opção aceitável, notadamente diante do interesse público e outros princípios que regem a atividade estatal. A autora afirma ainda que o aplicador deve buscar o sentido comum do conceito, vigente em determinado período e local, enquanto na discricionariedade haveria verdadeira “liberdade subjetiva” na fixação da solução do caso concreto²⁴⁸.

Afonso Rodrigues Queiró, por sua vez, reconhece que o processo de interpretação envolve questões subjetivas, mas afirma que essa liberdade interpretativa não pode ser confundida com o poder discricionário²⁴⁹. Para o professor português, a interpretação de um conceito indeterminado é um ato vinculado em que a lei exige uma única decisão. Ao contrário, a discricionariedade se baseia no poder de escolha entre mais de uma decisão acatáveis pela legislação. Assim, essa diferença também se traduziria na questão da legitimidade das decisões propostas, já que no caso de indeterminação só existe uma solução legítima, enquanto na norma dita discricionária (permissiva) são possíveis mais de uma decisão legítima.

Em sentido contrário, os defensores da doutrina convergente realçam o aspecto volitivo existente na interpretação, entendendo que interpretar, em muitas situações, significa praticar um verdadeiro ato de vontade e escolher uma entre várias decisões cabíveis para um caso concreto, seja no caso da aplicação de um conceito indeterminado ou na incidência de uma norma discricionária (permissiva)²⁵⁰. Outro contraponto marcante diz respeito à suposta existência de indeterminação apenas abstratamente, uma vez que a incerteza sobre o conteúdo dos conceitos seria afastada no confronto com o caso concreto. Para Andreas Krell, pode

²⁴⁷ TOURINHO, Rita Rehem Almeida. **Discricionariedade administrativa: ação de improbidade e controle principiológico**. Curitiba: Juruá, 2006. p. 45-46.

²⁴⁸ Ibidem, p. 45.

²⁴⁹ QUEIRÓ, Afonso Rodrigues. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, 97: 1-8, jul/set, p. 01-08, 1969.

²⁵⁰ LÓPEZ PEÑA, Leandro Edmer. **Conceptos Jurídicos Indeterminados y Discrecionalidad Administrativa**. Valencia: Tirant lo Blanch, 2015. p. 94-135.

ocorrer exatamente o oposto, uma vez que a caracterização de um conceito como indeterminado às vezes surge justamente da dificuldade de sua aplicação à situação do mundo real, e não de sua delimitação teórica abstrata²⁵¹. Da mesma forma, uma norma que aparentemente contém um mandamento permissivo (discricionário), pode, no caso concreto, não oferecer qualquer margem de opção ao aplicador²⁵².

É pertinente também trazer a crítica de María José García Salgado à teoria da única resposta correta²⁵³. Para a doutrinadora espanhola, a ideia de que a aplicação de um conceito indeterminado confere uma única solução decorre de uma má compreensão do que seja a atividade interpretativa. Para a autora, é um equívoco tratar a interpretação como um mero “descobrimento” do sentido da norma, extraída mediante um processo exclusivamente cognitivo e neutro. Na verdade, o que se chama de interpretação dos conceitos jurídicos seria uma atividade atribuidora de sentido, com forte caráter volitivo, valorativo e criativo.

Existe ainda quem congregue parte das conclusões das doutrinas divergente e convergente. Mesmo autores que defendem a separação tradicional entre discricionariedade e conceitos indeterminados também contestam a ideia de que sempre é possível uma única solução correta quando da aplicação destes. Nesse sentido, Maria Sylvia Di Pietro²⁵⁴ 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 discricionária só se verifica após a decodificação da norma por meio da atividade interpretativa. Ou seja, quando, pela interpretação, atingimos uma única decisão cabível, não há que se falar em escolha discricionária. A fixação dos limites que separam interpretação e discricionariedade seria, portanto, fundamental para averiguar a extensão do controle judicial, porque este seria cabível apenas no primeiro caso²⁵⁵. Esse entendimento é compartilhado por Regina Helena Costa²⁵⁶, concluindo que será possível

²⁵¹ 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. 20.

²⁵² Ibidem, p. 35-36.

²⁵³ SALGADO, María José García. Determinar lo indeterminado: sobre cláusulas generales y los problemas que plantean. **Anuario de filosofía del derecho**, ISSN 0518-0872, Nº 20, p. 105-130, 2003.p. 112-113.

²⁵⁴ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 122-123.

²⁵⁵ Ibidem, p. 132.

²⁵⁶ COSTA, Regina Helena. Conceitos jurídicos indeterminados e discricionariedade administrativa. **Justitia**, São Paulo, v. 51, n. 145, p. 34-54, jan./mar. 1989.

falar em única resposta correta quando a interpretação do conceito indeterminado for suficiente para resolver o caso concreto. Por outro lado, esgotadas todas as técnicas de interpretação sem que se conclua por uma decisão específica, iniciar-se-ia a liberdade de escolha consistente em discricionariedade. De todo modo, para essa autora, essa averiguação só ocorre casuisticamente.

Demonstrada essas diferenças de opiniões contidas na doutrina, passamos agora a expor nosso posicionamento sobre o tema.

2.3.3. Análise crítica da distinção entre conceitos indeterminados e discricionariedade

Resumindo as diferenças vistas nos dois tópicos seguintes, temos três posicionamentos sobre a diferença entre conceitos indeterminados e discricionariedade. O primeiro, chamado de doutrina divergente, entende que os conceitos jurídicos indeterminados não geram discricionariedade, fazendo a distinção entre ato interpretativo e discricionário, e concluindo que no primeiro caso só é possível se chegar a uma resposta correta ou justa. Essa foi a posição de Eduardo García de Enterría, Tomás Ramón Fernández e Afonso Queiró, por exemplo.

A segunda corrente, denominada aqui de doutrina convergente, entendem que os conceitos jurídicos indeterminados podem conferir discricionariedade, havendo uma difícil separação entre ato interpretativo e discricionário, ou cognição e interpretação, o que leva a possibilidade de várias soluções igualmente corretas na interpretação de conceitos vagos. Nesse sentido foram as lições expostas de Andreas Krell e María José García Salgado.

É possível acrescentar ainda uma terceira posição, que denominamos neste momento de doutrina híbrida, que entende prevalecer a diferença na aplicação dos conceitos indeterminados (mediante interpretação) e da discricionariedade (feita por ato de vontade), mas reconhece que em certos casos a interpretação não é suficiente, abrindo espaço para uma conduta volitiva ou discricionária. Foi nesse sentido o entendimento exposto por Maria Sylvia Di Pietro e Regina Helena Costa.

Inicialmente, parte das opiniões contrárias parece estar mais na falta de consenso sobre a definição do que seja discricionariedade. Quem defende a existência de discricionariedade no mandamento da norma tende a ter uma visão mais restrita desse conceito, já que praticamente iguala o poder discricionário ao modal deontico permissivo. Por outro lado, os defensores da existência de um aspecto volitivo na interpretação entendem, ainda que de forma inconsciente, que o aplicador exerce vontade subjetiva no ato de interpretar. Esta compreensão encara a discricionariedade de forma mais ampla, como sinônimo não só de

liberdade de escolhas fixadas no mandamento na norma, mas também como liberdade de eleger uma entre várias interpretações possíveis. Quem percebeu essa diferença foi Almiro Couto e Silva, ao afirmar que se no plano lógico não seria cabível falar em discricionariedade do aplicador no emprego dos conceitos indeterminados, por outro lado “é irrecusável que, em termos práticos, passa ele a gozar de uma área de decisão que torna semelhante os atos de aplicação destes conceitos aos de exercício de poder discricionário.”²⁵⁷

Ainda que se concorde que a discricionariedade deve ser entendida apenas como uma norma de caráter permissivo, não parece correto o entendimento de que a interpretação vem antes da construção da norma (aqui entendida como produto da interpretação), enquanto a discricionariedade seria um aspecto intranormativo referente ao modal deôntico permissivo²⁵⁸. Diz-se isso porque a própria identificação do modal deôntico não é algo que já vem estampado no texto legal, sendo necessário adentrar nos planos semântico e pragmático para identificar se determinada norma tem estrutura sintática de permissão, obrigação ou proibição. Ou seja, a utilização de termos como “poderá” ou “deverá” não leva automaticamente a uma estrutura sintática permissiva ou obrigatória²⁵⁹. Novamente é possível exemplificar tal caso com a discussão, exposta no primeiro capítulo, sobre a faculdade do legislador estadual aplicar a seletividade ao ICMS, uma vez que a doutrina não entra em consenso sobre o sentido da expressão “poderá ser seletivo”, mesmo diante da utilização dos métodos literal, histórico, sistemático e teleológico.

Assim, parece contraditório dizer que a interpretação de um conceito indeterminado é precedente à norma, enquanto a discricionariedade seria intrínseca à proposição normativa, uma vez que esta também prescinde de uma interpretação para ser constatada. Para sustentar tal posição, o aplicador do direito teria necessariamente que ter consciência prévia da existência de mais de uma opção de escolha, antes mesmo de realizar qualquer ato interpretativo. Isso não exclui, no entanto, a existência de um mínimo de sentido preestabelecido no texto legal, sendo a aplicação do mesmo ao caso concreto apenas mais um degrau na escala de concretização normativa²⁶⁰.

²⁵⁷ COUTO E SILVA, Almiro. Os princípios da legalidade da Administração Pública e da Segurança Jurídica no Estado de Direito Contemporâneo. **Revista da Procuradoria-Geral do Estado**, v. 18, n. 46, p. 11-29, 1988.

²⁵⁸ SILVA, Beclaute Oliveira. Dimensões da linguagem e a efetividade dos direitos fundamentais. **Revista do Mestrado em Direito da Universidade Federal de Alagoas (UFAL)**, Maceió, Nossa Livraria, v. 2, n. 2, p. 169-198, jan./jun. 2006.

²⁵⁹ 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. 35. No mesmo sentido é a já citada lição de VILANOVA, Lourival. **As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo**. 3 ed. São Paulo: Noeses, 2005. p. 95.

²⁶⁰ “Como assinala Humberto Ávila, ‘a constatação de que os sentidos são construídos pelo intérprete no processo de interpretação não deve levar à conclusão de que não há significado algum antes do término desse

Também não parece correta a conclusão de Eros Grau²⁶¹ – ao cindir atos interpretativos e discricionários –, em afirmar que estes últimos seriam “indiferentes jurídicos”, por se tratar de juízos de oportunidade. Ora, se há uma proposição normativa que permite mais de uma conduta pelo aplicador, a opção por uma dela não é indiferente ao Direito, uma vez que caso fosse praticado um ato diverso dos autorizados, este seria ilegal e passível de sanção. Assim, a prática de uma conduta permitida – discricionariedade para a doutrina divergente –, não é irrelevante para o ordenamento, e sim uma exigência do mesmo. Poderíamos falar em indiferença jurídica no caso de inexistência de norma específica sobre determinado assunto, mas mesmo assim o sistema cuida de oferecer soluções, evitando lacunas.

Além dessas críticas, há discordância entre os próprios autores que diferenciam discricionariedade dos conceitos indeterminados, no que diz respeito à natureza da decisão que estes institutos provocam. Afonso Queiró²⁶² entende que, na aplicação dos conceitos indeterminados seja por quem for, age-se como jurista e a fundamentação é buscada na ciência do direito. Por outro lado, no poder discricionário administrativo, por exemplo, o aplicador atua como técnico e deve se valer dos conhecimentos de outras ciências, como a administração. Já Luís Roberto Barroso entende que a interpretação dos conceitos indeterminados é predominantemente técnica e muitas vezes exige fundamentação em elementos externos ao Direito. Por outro lado, a discricionariedade compreenderia os clássicos juízos de conveniência e oportunidade, os quais tem um cunho fortemente político, que se afasta do rigor técnico de qualquer ciência²⁶³. No entanto, seja na interpretação dos conceitos ou na conduta discricionária, já não há mais como se falar em uma interpretação puramente jurídica, sem qualquer absorção de influências de outras áreas, até porque o Direito atua sobre a realidade. O próprio Luís Roberto Barroso, apesar de sua posição, pondera que nem sempre é fácil identificar quando uma situação diz respeito à interpretação do conceito jurídico ou ao exercício de poder discricionário, já que pode haver sobreposição dessas

processo de interpretação’. Estruturas de compreensão existentes de antemão permitem a compreensão mínima dos enunciados normativos. (...) Se partimos da premissa de que a norma não é o texto, mas o sentido que dele se extrai, somos obrigados a admitir que, antes do ato de interpretação do texto pelo juiz, há significações normativas construídas por outros órgãos do ordenamento jurídico (Poder Legislativo, de um modo geral), veiculadas através dos enunciados normativos.” NOGUEIRA, Pedro Henrique. **Negócios Jurídicos Processuais**. Salvador: Juspodivm, 2016. p. 198.

²⁶¹ GRAU, Eros Roberto. **O Direito Posto e o Direito Pressuposto**. 7 ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 203-204.

²⁶² QUEIRÓ, Afonso Rodrigues. Os limites do poder discricionário das autoridades administrativas. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 97, p. 1-8, jan. 1969.

²⁶³ BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção de um novo modelo**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 313

categorias²⁶⁴. Da mesma forma, não parece mais aceitável tratar a discricionariedade administrativa em termos de conveniência e oportunidade, porque mesmo no caso de normas permissivas, a Administração precisa fundamentar suas decisões em aspectos jurídicos, econômicos, sociais, entre outros²⁶⁵. Por tudo isso, não é possível aceitar o argumento Celso Antônio Bandeira de Mello²⁶⁶, de que no poder discricionário seria admissível justificar determinada escolha porque “tanto cabia uma solução quanto a outra” – supostamente típica dos atos administrativos discricionários –, enquanto na interpretação só seria cabível uma justificação nos moldes “a decisão tomada é a que o Direito impõe”, supostamente característica das decisões judiciais. A verdade é que a evolução do Direito Administrativo passou a exigir fundamentações do ato administrativo muito mais próximas às da sentença judicial. Isso reflete na exigência de que a justificativa de um ato praticado com base em uma norma permissiva (discricionariedade) deixe de se revestir da forma “tanto faz uma como outra conduta”, para ser formulada do seguinte modo: “apesar de a norma permitir abstratamente tanto uma como outra conduta, ao caso concreto melhor se amolda esta aqui”. Esse novo esquema acaba sendo praticamente idêntico ao realizado na interpretação de um conceito indeterminado: “apesar deste conceito comportar mais de uma interpretação razoável, escolho esta por melhor atender o caso concreto.”

Por outro lado, a doutrina convergente peca em alguns momentos por não deixar mais claro o conceito de discricionariedade adotado. Isso é importante porque, como visto, o uso do termo é feito de forma mais ampla por essa corrente, englobando também os aspectos volitivos da interpretação. Parece necessário, portanto, que se deixe claro em qual sentido se emprega a expressão, a fim de evitar que a ausência de precisão conceitual ou terminológica acabe sendo confundida com divergências teóricas mais profundas. Exemplo disso é já na década de 1940, Afonso Queiró²⁶⁷, apesar de restringir o conceito de discricionariedade ao comando permissivo da norma, reconhecia que a interpretar significar escolher um entre várias interpretações possíveis.

Em relação à tese sobre a quantidade de decisões geradas na interpretação dos conceitos indeterminados, entendemos não ser razoável aceitar nem a posição extrema da única resposta correta, ou a igualmente radical posição de que a interpretação sempre pode

²⁶⁴ Ibidem, p. 313-314.

²⁶⁵ TOURINHO, Rita Rehem Almeida. **Discricionariedade administrativa: ação de improbidade e controle principiológico**. Curitiba: Juruá, 2006. p. 49.

²⁶⁶ BANDEIRA DE MELLO, **Discricionariedade e controle judicial**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 26.

²⁶⁷ “é logicamente necessário que, nos limites da incerteza conceitual, o agente deva fixar-se, ele próprio, numa das interpretações possíveis, e, tendo-a fixado, deva agir conseqüentemente.” QUEIRÓ, Afonso Rodrigues. **Reflexões sobre a teoria do desvio de poder em Direito Administrativo**. Coimbra: Editora Coimbra, 1940, p. 24.

oferecer mais de uma possibilidade. De fato, seja nas normas abstratamente permissivas (discricionárias) ou na interpretação de conceitos indeterminados, é possível que o caso concreto só autorize – racional e juridicamente falando – apenas uma decisão legalmente cabível²⁶⁸. Por outro lado, a complexidade da situação posta poderá oferecer mais de uma escolha ou interpretação aceitável do ponto de vista do Direito.

Avançando em nossas críticas, seja qual a definição de discricionariedade adotada, também parece sem sentido a sua limitação à função administrativa, em oposição às funções jurisdicional e legislativa. No caso da discricionariedade como permissão no consequente da proposição normativa, é forçoso reconhecer que os três poderes são destinatários de normas jurídicas que conferem permissões. Por exemplo, o Juiz pode (opção discricionária) determinar a citação por correio ou por oficial de justiça (art. 246, CPC). No caso do Legislativo, a Constituição igualmente prevê algumas hipóteses de normas permissivas aos legisladores, como o art. 25, §3º, CF, a qual prescrever que os Estados-membros “poderão, mediante lei complementar, instituir regiões metropolitanas, aglomerações urbanas e microrregiões”. Por sua vez, no sistema tributário o art. 150, §7º, CF, dispõe que “§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição”.

Também é possível falar em discricionariedade para os três poderes no sentido mais amplo, abarcando o aspecto volitivo da interpretação, pois todos eles precisam em suas atividades típicas interpretar e aplicar conceitos jurídicos indeterminados. No processo judicial, por exemplo, é possível excepcionar a ordem cronológica de provimentos judiciais caso o juiz entenda pela necessidade de “atos urgentes” (conceito indeterminado), nos termos do art. 153, CPC. Tais situações também são encontradas nos comandos que a Constituição direciona ao Poder Legislativo, sobre produção de normas infraconstitucionais, como se vê no próprio caso da interpretação do conceito de essencialidade quando da fixação das alíquotas do ICMS e do IPI. 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 por órgãos mesmo poder²⁶⁹.

É certo que o padrão de interpretação e aplicação das normas por cada poder é diverso e peculiar, mas isso não afasta a constatação, há muito reconhecida por Hans Kelsen, de que

²⁶⁸ “(...) esto es, una solución, una respuesta, que pueda ser aceptada por la comunidad jurídica; no por la comunidad realmente existente, sino por una comunidad ideal (que se guía por las reglas del discurso racional), pero particular (sus miembros no comparten-necesariamente los mismos valores básicos)” ATIENZA, Manuel. Sobre la Única respuesta correcta. *Revista Jurídicas*, Manizales (COL), v. 6, n. 2, p. 13-26, jul./dez. 2009.

²⁶⁹ SUNDFELD, Carlos Ari. *Direito Administrativo para céticos*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2014.p. 35

independente do plano normativo em que atue a autoridade criadora da norma (legislativo, judicial ou administrativo), ela sempre encontrará seus fundamentos em uma norma superior que lhe dará os limites em que poderá atuar com certa liberdade²⁷⁰. Por outro lado, como reconhece o autor da Teoria Pura do Direito, nem sempre especifica todos os requisitos formais e materiais para a criação da norma inferior, razão pela qual sempre resta um espaço de liberdade para a criatividade do intérprete ou aplicador. Ou seja, apesar da diferença de abstração da produção normativa de cada função estatal, todas acabam operando com a discricionariedade, seja no sentido de norma permissiva ou como escolha entre várias interpretações.

Nessa trilha, também é pertinente a lição de Canotilho²⁷¹, ao justificar que o controle judicial das escolhas discricionárias do legislador infraconstitucional, pela Corte Constitucional, não é “juízo de mérito (inadequação, inoportunidade ou deficiência da lei para atingir certos fins)”, mas tem o objetivo de constatar “juridicamente o eventual 'excesso de poder legislativo' nos casos em que se tem de apreciar se as 'finalidades' da constituição não foram 'menosprezadas' ou 'substituídas' por determinantes autónomas contraditórias”, não congruentes com os mandamentos constitucionais²⁷².

Essa compreensão da discricionariedade nas três funções estatais – seja qual for o sentido adotado – fica ainda mais clara quando se toma os atos praticados por cada um dos poderes (ato legislativo, ato administrativo e ato judicial) como espécies de uma mesma categoria, que é a decisão jurídica²⁷³. Essa decisão jurídica é tanto o ato de vontade ou de

²⁷⁰ “A relação entre um escalão superior e um escalão inferior da ordem jurídica, como a relação entre Constituição e lei, ou lei e sentença judicial, é uma relação de determinação ou vinculação: a norma do escalão superior regula - como já se mostrou - o ato através do qual é produzida a norma do escalão inferior, ou o ato de execução, quando já deste apenas se trata; ela determina não só o processo em que a norma inferior ou o ato de execução são postos, mas também, eventualmente, o conteúdo da norma a estabelecer ou do ato de execução a realizar.” Kelsen, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Trad: João Baptista Machado. 6 ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 245-246.

²⁷¹ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Constituição dirigente e vinculação do legislador: Contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas**. Coimbra: Coimbra Editora, 1994. p. 265.

²⁷² “Não está em causa um 'dever de boa-lei', mas o dever de observância dos fins constitucionais, concretamente plasmados em normas constitucionais impositivas, heteronomamente vinculantes das escolhas discricionariamente feitas pelo legislador. Por outras palavras: o legislador, através das determinantes autónomas, continua a valorar autonomamente as circunstâncias de facto e as finalidades sociais, políticas e económicas de determinado acto legislativo. Quando, porém, a constituição impõe concretamente a obtenção de certos fins e traça as directivas materiais para a sua obtenção, impõe-se que, a nível de interpretação da lei, se capte a eventual desconformidade do acto legislativo, por contraditoriedade, não pertinência ou incongruência com os fins e directivas materiais da constituição.” Ibidem.

²⁷³ Cuando hablamos de "decisión jurídica" englobamos bajo ese término a los dos aspectos, el acto volitivo (si de tal puede hablarse) y lo decidido o querido en cuanto producto objetivizado en el texto. Así, por ejemplo, la decisión legislativa implica los dos momentos de decisión como acto de voluntad y de lo decidido como ley generada. Igual sucede en el caso de la decisión judicial: el juez decide y lo que decide es la sentencia. No podemos separar los dos aspectos señalados, y decir por ejemplo que el legislador decide sin legislar y el juez

interpretação como o resultado desse ato. Nessa linha de raciocínio, os atos de legislar, administrar e julgar correspondem ao ato de decidir. Dessa forma, a lei é uma decisão jurídica como também é o ato administrativo e a sentença.

Para encerrar o tópico, podemos sintetizar nosso posicionamento com as seguintes assertivas. A discricionariedade pode ser entendida apenas como a existência de uma permissão no consequente normativo, ou pode ser definida de forma mais ampla, para abarcar a liberdade de interpretação, sendo esta uma questão prioritariamente conceitual e terminológica. Por isso, deve o estudioso eleger uma dessas premissas e desenvolver seu estudo coerentemente como a mesma. Neste trabalho, como explicado desde a introdução, adotamos a concepção mais ampla da discricionariedade, inclusive estendendo sua aplicação à função jurisdicional e legislativa. Defendemos também que a discricionariedade e a aplicação de conceitos indeterminados podem ou não gerar mais de uma decisão juridicamente correta em cada caso, o que só pode ser analisado concretamente.

2.4. Conceitos indeterminados e cláusulas gerais

É relevante também tratar da relação existente entre conceitos indeterminados e cláusulas gerais, que possuem semelhanças, mas também apresentam certas notas distintivas. Inicialmente, cumpre ressaltar que a teoria dos conceitos indeterminados, desenvolvida pelo Direito Administrativo, tem origem no direito privado, diante do uso comum de cláusulas gerais como “boa-fé” e “bons costumes” nas relações negociais²⁷⁴.

Por conta dessa relação, há certa confusão na doutrina sobre a conceituação dessas categorias. Existem autores como Luís Roberto Barroso, por exemplo, que sustentam que os conceitos indeterminados são uma espécie de cláusula geral²⁷⁵.

Já Karl Engisch entende que as cláusulas gerais são uma fórmula legal para abarcar o máximo de situações possíveis pela norma, quando o método casuístico (rol taxativo) não for suficiente nem recomendável para regulamentar determinada matéria²⁷⁶. O autor afirma que, em regra, as cláusulas gerais são formuladas como conceitos indeterminados ou normativos, mas, em contraponto, raramente trariam conceitos discricionários. Ou seja, as cláusulas gerais

decide sin sentenciar.” ROBLES, Gregorio. El Derecho como texto: en torno a la fundamentación de una teoría comunicacional del Derecho. *Persona y Derecho*, Universidad de Navarra, n. 35, p. 195-226, 1996. p. 215.

²⁷⁴ 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. 17.

²⁷⁵ BARROSO, Luís Roberto. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção de u novo modelo*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 314-316.

²⁷⁶ ENGISCH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico*. 6 ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1988. p. 228-229.

não teriam estrutura própria em comparação aos conceitos indeterminados e normativos, e seriam mais uma técnica legislativa para ajustar o maior número de situações a uma determinada consequência jurídica²⁷⁷.

Marcos Ehrhardt Jr. ressalta que é corrente a confusão entre as concepções de cláusulas gerais, conceitos jurídicos indeterminados e princípios. Para tentar traçar uma diferenciação desses institutos, o autor esclarece que a cláusula geral se caracteriza por alto grau de vagueza semântica, o que permite a incorporação de novos elementos ao ordenamento, bem como “não apresentam prévias respostas ao problema, mas permitem que estas sejam construídas progressivamente por decisões motivadas dos juízes”²⁷⁸. Outra característica relevante é que as cláusulas gerais carregam uma grande carga axiológica, que permitem ao intérprete realizar uma valoração mais ampla de determinada norma aplicada no caso concreto, em oposição a regras casuísticas²⁷⁹.

Por sua vez, María José García Salgado²⁸⁰ explica que as cláusulas gerais tem um grau de indeterminação ainda maior que os conceitos indeterminados, possuindo um restrito núcleo de certeza positiva. Outra diferença é que as cláusulas gerais não integrariam o antecedente da norma jurídica no caso concreto, mas regulariam diversas situações e atuariam em vários campos do ordenamento. Ou seja, as cláusulas gerais apontam direções interpretativas a casos de vários âmbitos normativos, sem que necessariamente precisem ser invocadas na resolução de um caso específico. Como exemplo, podemos citar a boa-fé objetiva e a função social do contrato, que irradiam sobre todas as relações negociais cíveis e administrativas, mas necessariamente não precisam ser sempre invocadas na interpretação dos negócios jurídicos. Por outro lado, os conceitos jurídicos indeterminados, por estarem presentes na própria estrutura normativa, exigem imprescindivelmente sua concretização para interpretação e aplicação da norma que os contenha. É importante perceber, portanto, que um mesmo termo pode ser enquadrado como cláusula geral ou como conceito indeterminado, a depender da posição que ocupa no sistema.²⁸¹

²⁷⁷ Idem, p. 233.

²⁷⁸ EHRHARDT JR, Marcos. **Revisão contratual: a busca pelo equilíbrio contratual diante da mudança de circunstâncias**. Salvador: Jus Podivm, 2008. p. 51.

²⁷⁹ Ibidem, p. 51-52.

²⁸⁰ SALGADO, María José García. Determinar lo indeterminado: sobre cláusulas generales y los problemas que plantean. **Anuario de filosofía del derecho**, ISSN 0518-0872, N° 20, p. 105-130, 2003.p. 107.

²⁸¹ "Según este criterio, la diferencia entre cláusulas generales y conceptos indeterminados no es cualitativa y a priori, sino que depende del lugar y la función que estos ocupen en el ordenamiento jurídico, de forma que el orden público, por ejemplo, puede ser una cláusula general y también, en casos concretos, un concepto indeterminado." ibidem, p. 109.

Diante desses entendimentos, parecer razoável reconhecer que as cláusulas gerais, ainda que intimamente relacionadas aos conceitos jurídicos indeterminados, atuam em um plano de maior abstração, já que não precisam necessariamente estar presentes na estrutura de uma norma, bem como podem não ser invocadas na interpretação em concreto. Por outro lado, no caso das normas que contém conceitos indeterminados, sempre é exigido do intérprete que exponha o conteúdo do mesmo, como etapa necessária à aplicação da norma.

Essa diferenciação nos permite afastar o enquadramento da essencialidade como uma cláusula geral, já que não se trata de um conceito sem estrutura normativa e de aplicação de forma ampla sobre toda uma área do direito. Como visto no primeiro capítulo, a essencialidade é um critério que orienta a tributação seletiva do IPI e do ICMS, tendo, portanto, um lugar específico na estrutura normativa desses impostos.

2.5. Conceitos indeterminados e tipicidade

Outra questão relevante para o estudo do conceito jurídico indeterminado da essencialidade diz respeito ao tratamento da tipicidade ou dos tipos no Direito Tributário. No senso comum do mundo jurídico o tipo é visto no Direito como sinônimo de hipótese, tatbestand ou fato gerador. No entanto, o estudo do tipo adquire outros aspectos bastante relevantes, que ampliam essa visão.

Tomando como base as lições da professora Mizabel Derzi – contida na principal obra sobre o assunto produzida no Brasil – a figura do tipo adquire inúmeras e contraditórias definições, já que é utilizada em vários campos das ciências²⁸². Apesar dessas diferentes concepções, o tipo pode ser visto como “um conjunto não rígido e delimitado, adequado a apanhar a realidade, onde os objetos estão em relação comparativa, fluida e contínua”²⁸³. A autora ainda ressalta que existem três usos relevantes do tipo no Direito. Primeiramente o tipo pode ser visto como método de interpretação, a fim de conferir abertura ao sistema jurídico para absorver as contínuas mudanças dos conceitos²⁸⁴. Em seguida é a já mencionada identificação como hipótese, tatbestand ou fato gerador, no qual todos os elementos do tipo devem estar presentes para se caracterizar a incidência da norma, havendo equiparação de tipo a conceito abstrato²⁸⁵. Por fim, verifica-se, especialmente no direito tributário, o tipo como forma de execução da norma, em que, por questões de economia e praticidade a autoridade

²⁸² DERZI, Mizabel de Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007. p. 37-47.

²⁸³ *Ibidem*, p. 47.

²⁸⁴ *Ibidem*, 50-51.

²⁸⁵ *Ibidem*, p. 64-66.

fiscal desconsidera características específicas de cada caso concreto e do contribuinte para traçar um “tipo médio” a ser preenchido²⁸⁶.

Para o nosso trabalho, interessa adotar a visão do tipo como algo diverso do conceito geral e abstrato, uma vez que aquele servirá para facilitar a aplicação do segundo em casos específicos e incertos. Nesse sentido, Karl Larenz explica que o pensamento tipificante se mostra relevante quando o conceito – aqui tomado em seu sentido abstrato e ideal – não é suficiente para solucionar um problema jurídico concreto²⁸⁷. Assim, o raciocínio pelos tipos não entra na lógica de determinada situação estar ou não incluída no conceito, já que o tipo representa um intermédio entre a abstração conceitual e a particularidade do caso individual²⁸⁸. Por isso, o tipo não recebe uma definição, tal qual o conceito, mas apenas elenca notas distintivas para seu preenchimento, porém “mantém as fronteiras flexíveis, de tal sorte que a falta de um ou de outro de seus muitos traços característicos não leva a sua descaracterização”²⁸⁹. Essa noção de tipo, como algo que dispensa a satisfação de todas as suas notas, guarda relação direta com a ideia de graduação da certeza e incerteza dos conceitos indeterminados²⁹⁰ – principalmente no que diz respeito à zona de penumbra ou halo conceitual –, pois nesta área de dúvida a mera definição conceitual abstrata não é suficiente para estabelecer a aplicação ou não do conceito. Por isso, afirma-se que a “tipificação significa ordenar, separar do atípico, porém não guarda relação com individualizar nem diferenciar ilimitadamente.”²⁹¹

Inclusive é possível encontrar exemplos do pensamento tipificante no âmbito da seletividade tributária do IPI. Como explicado no primeiro capítulo, as alíquotas desse imposto federal são listadas na Tabela de Incidência do IPI – TIPI, cuja versão vigente foi aprovada pelo Decreto Federal nº 8.950/2016. Por sua vez, a TIPI enquadra os produtos em cada alíquota com base na Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM (arts. 2º e 3º do Decreto Federal nº 8.950/2016), a qual relaciona códigos contendo descrição das características de cada item, tais como composição química, propriedades físicas, peso e

²⁸⁶ “É expediente que, desprezando as diferenças individuais na aplicação da lei, cuja apuração, em cada caso concreto, embora legalmente obrigatória seria excessivamente onerosa ou difícil para a Administração, erige padrões ou médias para cálculo do tributo (p. ex: na Alemanha, os limites máximos fixados pela Administração, dos gastos extraordinários com a manutenção de familiares pobres, dedutíveis do imposto).” *Ibidem*, p. 67.

²⁸⁷ LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 3 ed. Trad. José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. p. 655-656.

²⁸⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A tipicidade Tributária. In. RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André. **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 202-203.

²⁸⁹ *Ibidem*, p. 202.

²⁹⁰ *Ibidem*, p. 204.

²⁹¹ ZILVETI, Fernando Aurelio. Tipo e linguagem: a gênese da igualdade na tributação. In. RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André. **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 37.

volume, entre outras. No entanto, é possível que um mesmo produto possa ser conceitualmente enquadrado em mais de um código (o que gera alíquotas diferentes), ou então não satisfazer completamente os requisitos de nenhuma das classificações (o que acarretaria na não incidência do tributo). Para solucionar tal problema, a própria TIPI conta com regras de interpretação (Anexo ao Decreto Federal nº 8.950/2016), que aplicam o pensamento tipificante, no sentido de solucionar tais casos de acordo com o maior ou menor preenchimento de requisitos de cada código de classificação. Assim, a RG-3²⁹² estabelece, por exemplo, que, no caso de dúvida na classificação, deve ser buscada a posição que seja mais específica, ou seja, que reúna o maior número de características atribuíveis ao produto. Por sua vez, a RG-4 funciona como último recurso de tipificação, aplicável no caso de todas as regras anteriores falharem, prevendo que “As mercadorias que não possam ser classificadas por aplicação das Regras acima enunciadas classificam-se na posição correspondente aos artigos mais semelhantes”.

Frise-se que mesmo diante dessas regras interpretativas, há ocasiões em que permanece a dúvida sobre a classificação. Como relatado na introdução, tramita no STF o RE 606.314/PE, em regime de repercussão geral, sobre o enquadramento do garrafão de água mineral na TIPI, no qual se discute se este produto deve ser classificado como “embalagem plástica” ou “embalagem de alimentos”. A consequência dessa resposta influencia na alíquota aplicável, que é de 15% (quinze por cento) para o primeiro código, e NT (não tributado) para o segundo. Como se vê, o raciocínio conceitual não é suficiente para decidir o caso, já que abstratamente o garrafão de água mineral se enquadra nas definições genéricas de “embalagem plástica” e nas de “embalagem de alimentos”. Assim, apenas o pensamento por meio de tipos pode solucionar a questão, já que deve ser buscada a classificação mais específica e que reúna o maior número de características do produto.

²⁹² 3. Quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições por aplicação da Regra 2 b) ou por qualquer outra razão, a classificação deve efetuar-se da forma seguinte:

- a) A posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas. Todavia, quando duas ou mais posições se refiram, cada uma delas, a apenas uma parte das matérias constitutivas de um produto misturado ou de um artigo composto, ou a apenas um dos componentes de sortidos acondicionados para venda a retalho, tais posições devem considerar-se, em relação a esses produtos ou artigos, como igualmente específicas, ainda que uma delas apresente uma descrição mais precisa ou completa da mercadoria.
- b) Os produtos misturados, as obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes e as mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho, cuja classificação não se possa efetuar pela aplicação da Regra 3 a), classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, quando for possível realizar esta determinação.
- c) Nos casos em que as Regras 3 a) e 3 b) não permitam efetuar a classificação, a mercadoria classifica-se na posição situada em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração.

Essa complexidade das várias categorias de classificação fiscal causa problemas em todo ordenamento, como lembra o argentino Miguel Tesón²⁹³, ao discorrer sobre a tributação sobre consumo. Para o autor, a existência de uma multiplicidade de classes ou tipos e de bens gera inúmeras discussões entre o Fisco e os contribuintes, além de exigir uma maior estrutura administrativa para gerenciar o sistema. Diante disso, o autor conclui – apesar de concordar com a taxação mais gravosa para produtos e luxo – que a tributação indireta deve ter uma diferenciação moderada de categorias, a fim de reduzir os debates sobre a alíquota aplicável a cada produto ou serviço.

Por outro lado, Regiane Binhara Esturilio²⁹⁴, analisando especificamente a seletividade do IPI e do ICMS, entende que, em razão da grande quantidade e complexidade dos tipos de produtos e serviços atualmente postos no mercado, duas ou três categorias de alíquotas não são suficientes para atingir uma seleção justa na tributação seletiva. De todo modo, independente da quantidade de categorias para a graduação das mercadorias e dos serviços, “o critério da essencialidade para fins de definição das alíquotas seletivas deve ser geral e não particular, sob pena de se estar criando privilégios e não aplicando as normas constitucionais.”²⁹⁵

Nessa linha, os auditores da Receita Federal Francisco Pawlow, Maria Elisa Bruzzi Boechat e Mônica Alves de Oliveira Mourão – em estudo específico sobre a relação da classificação da TIPI com a essencialidade –, reconhecem a complexidade dos códigos fiscais e os problemas derivados do enquadramento dos produtos²⁹⁶. De outra banda, é justamente por meio dessa miríade de códigos que se torna viável a operacionalização de regras técnicas que permitem identificar “destinação, finalidade, grau de utilidade e necessidade social ou pessoal, ou outros valores mais, de forma a preservar as determinações constitucionais vinculadas à essencialidade do produto.”²⁹⁷

²⁹³ TESÓN, Miguel A. M.. La nueva valoración de la imposición indirecta. El Impuesto al Valor Agregado. Análisis técnico. **Lecciones y Ensayos**, Facultad de Derecho da Universidad de Buenos Aires, n. 64-65, p. 125-144, 1995-1996. p. 138.

²⁹⁴ ESTURILIO, Regiane Binhara. **A seletividade no IPI e no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 137-139.

²⁹⁵ *Ibidem*, p. 133.

²⁹⁶ “Classificar um produto, sob aspecto fiscal, consiste em identificar o seu código tarifário e sua respectiva alíquota, com vistas a possibilitar o cálculo do imposto. A tarefa de classificar nada tem de simples. Demanda cuidados extremos sempre que se necessite aprofundar na compreensão da tabela. o sistema de classificação se compõe de múltiplas classes e subclasses que se podem confundir e criar dificuldades ao interessado na identificação da alíquota aplicável a determinado produto.” PAWLOW, Francisco; BOECHAT, Maria Elisa Bruzzi; MOURÃO; Mônica Alves de Oliveira. Seletividade da tabela de incidência do IPI. SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (org). **IPI: temas constitucionais polêmicos**. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 243.

²⁹⁷ *Ibidem*.

Dessa forma, a relevância do tipo para a observância do critério da essencialidade, na tributação seletiva, é evidente, já que a mera definição conceitual abstrata do que é essencial ou supérfluo nem sempre será suficiente para verificar o atendimento a esse comando constitucional. Por isso, o tipo é importante instrumento de satisfação da igualdade tributária e da efetivação das limitações ao poder de tributar²⁹⁸.

Vale frisar, ainda, que se é certo que o pensamento tipológico pode auxiliar a resolução de situações em que o raciocínio conceitual não é suficiente, o inverso também é verdade. Luís Eduardo Schoueri²⁹⁹ explica, seguindo lições da já citada obra de Mizabel Derzi, que um mesmo fato pode sofrer tanto a incidência de normas contendo tipos ou conceitos, uma vez que essas abstrações convivem em permanente tensão³⁰⁰.

Trazendo essas conclusões para o tema da dissertação, podemos afirmar que a graduação da carga tributária com suporte na essencialidade pode ocorrer a partir de normas tipológicas, como faz a TIPI, ou conceituais, como é o caso das leis federal e estadual que definem taxativamente uma relação de bens supérfluos, para fins de incidência dos adicionais do IPI e do ICMS destinados aos fundos de combate à pobreza, já comentadas no item 1.6.2 do primeiro capítulo.

2.6. O conceito indeterminado de essencialidade

Depois de analisar as principais características das correntes que estudam a teoria dos conceitos indeterminados, cabe agora verificar a aplicação das lições extraídas ao critério de essencialidade, contido na seletividade tributária.

Desde já cumpre registrar que a definição da essencialidade enfrenta enorme dificuldade de conceituação pela doutrina e pela jurisprudência justamente por se tratar de um conceito jurídico indeterminado, como ressaltado por Maurício Darli Trimm do Valle³⁰¹. Essa complicada missão de traçar os limites conceituais da essencialidade decorre, obviamente, das variáveis históricas, econômicas e sociais que podem influir nessa definição, além do próprio

²⁹⁸ ZILVETI, Fernando Aurelio. Tipo e linguagem: a gênese da igualdade na tributação. In. RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André. **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 50.

²⁹⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo : Saraiva, 2012. p. 388-392.

³⁰⁰ “Com efeito, tipo e conceito não podem ser entendidos senão como formas de que se vale o direito para captar uma mesma realidade. O objeto visado pela norma é único, mas a norma, por implicar abstração, a ele se referirá usando um tipo ou um conceito. (...) Ocorre que, como bem lembrou Misabel, conceitos e tipos convivem, em tensão permanente, no direito. Nada impede que um mesmo objeto seja atingido por norma que contemple um tipo e outra que contemple um conceito.” Ibidem. p. 388.

³⁰¹ VALLE, Maurício Darli Trimm do. **Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI**. São Paulo: Noeses, 2016.p. 477.

posicionamento político-ideológico adotado, na lição de Henry Tilbery³⁰². Por outro lado, todos esses entraves não podem servir de razão para desconsiderar que a essencialidade é dotada de força normativa e deve ser observada³⁰³.

Dessa forma, é possível concluir que a essencialidade se enquadra na noção de conceito jurídico indeterminado porque tem uma zona de incerteza conceitual ampla, possibilitando diversas interpretações sobre se um produto é essencial ou não. Por exemplo, existem casos em que se justifica uma alíquota baixa para um produto em tese prejudicial à saúde, em razão de sua relevância econômica para determinada região. Exemplo disso é que em Alagoas – onde as usinas canavieiras exercem forte papel econômico –, até 2015 a aguardente de cana-de-açúcar recebia alíquota do ICMS menor do que a energia elétrica, conforme antiga redação do art. 17 da Lei Estadual nº 5.900/96, recentemente alterada pela Lei nº 7.740/2015 para igualar a alíquota dessa mercadoria às demais bebidas alcóolicas.

Outro caso que ganhou notoriedade foi a discussão judicial sobre a alíquota de 15% do IPI sobre cartões magnéticos para acesso a transporte público ferroviário. Ao apreciar a matéria, o Tribunal Regional Federal da 2ª Região³⁰⁴ entendeu que essa alíquota seria abusiva, já que a essencialidade a ser considerada não seria do produto em si (cartões magnéticos), mas da sua destinação, que é o transporte e coletivo.

Essas variadas abordagens surgem justamente do alto grau de vagueza do conceito de essencialidade, a qual deve ser delimitada para uma aplicação mais adequada da seletividade, sob pena de a indeterminação deixar de ser um elemento funcional do direito, necessária a decisões justas nos casos concretos, para ser um elemento dissolvente ou impeditivo dessa justiça.³⁰⁵

Em estudo específico sobre a noção de essencialidade dos serviços públicos na Constituição Espanhola – cujas conclusões podem ser em parte transportadas ao nosso tema –, María Yolanda Fernández García explica que a noção de serviço essencial é visto na doutrina espanhola em três acepções: cláusula geral, standard jurídico-político e conceito jurídico

³⁰² TILBERY, Henry. O conceito de “essencialidade” como critério de tributação. **Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 10, p. 2971-3035, 1990. p.2972- 2981.

³⁰³ CANAZARO, Fábio. **Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015. p. 106.

³⁰⁴ TRF-2, AI 0001050-98.2002.4.02.0000, Relator: Des. Ricardo Regueira, Primeira Turma, Data de decisão: 27/05/2002, Data de disponibilização: 16/07/2002

³⁰⁵ “Hasta qué punto la incertidumbre es funcional y hasta qué punto se convierte en un elemento disolvente del derecho depende de como intervenga en las operaciones jurídicas. Estamos dispuestos a aceptar numerosas incógnitas si forman parte de ecuaciones cuyo resultado consideramos que es justo. Si se logra una mayor certeza en la esfera vital será una incertidumbre productiva. Si no contribuye a dar respuesta a los problemas habrá perdido su razón de ser. Pero esto no depende de que haya o no incertidumbre, sino de cómo el derecho trabaje con su propia incertidumbre.” GARCÍA, Jesús Ignacio Martínez. Derecho e Incertidumbre. **Anuario de filosofía del derecho**, Nº 28, p. 99-118, 2012.

indeterminado³⁰⁶. É essa terceira visão que predomina na doutrina daquele país ibérico, justamente pela existência de uma zona de incerteza ampla, mas que se diferencia das cláusulas gerais por estar contido na estrutura normativa. Além disso, a conceituação como standard político diz respeito mais às opções políticas elegidas pelo legislador constitucional, do que propriamente ao papel jurídico que o conceito exerce depois de positivado. Assim o legislador infraconstitucional deve normatizar os serviços essenciais como conceito jurídico, não podendo agir com base em critérios exclusivamente políticos³⁰⁷. Por causa disso, a autora rechaça a ideia de que a essencialidade seria uma tautologia, sintetizada na afirmação de que seria serviço essencial toda atividade econômica assim definida pelo legislador. Ao contrário, a definição da essencialidade pelo legislativo só pode ocorrer em referência às exigências fáticas da sociedade e aos valores previstos na Constituição.³⁰⁸

Essa compreensão de que a noção de essencialidade não é arbitrária é importante porque, como visto em exemplos citados ao longo do capítulo, o legislador do ICMS e do IPI costuma fixar alíquotas sem qualquer justificativa plausível sobre os critérios de relevância do bem para a sociedade. Isso se agrava em razão da já mencionada complexidade das alíquotas, bases de cálculos e sistemas de isenções e outros benefícios, que impedem muitas vezes de prever exatamente a carga tributária incidente sobre os produtos³⁰⁹. Consequentemente, resta inviabilizada a comparação entre os bens para fins de controle da seletividade.

Assim, a despeito do alto grau de indeterminação do conceito de essencialidade – o que é potencializado pelo intrincado sistema tributário atual –, não parece possível aceitar argumentos retoricamente absurdos³¹⁰ para justificar alíquotas mais altas para produtos

³⁰⁶ FERNÁNDEZ GARCÍA, María Yolanda. El concepto jurídico indeterminado de "servicio esencial" en la Constitución española. **Revista de Administración Pública**, Madrid, n. 170, p. 325-338, mai/ago 2006. p. 328.

³⁰⁷ "Fuera de polémicas concretas, en nuestra opinión, no cabe duda de que el concepto de esencialidad es un concepto jurídico indeterminado, concretamente un 'concepto constitucional' de alcance indeterminado, en cuanto utilizado por la Constitución y en cuanto su alcance es evidentemente indeterminado, pues no permite una aplicación definida, precisa o categórica en un caso concreto. Ahora bien, como tal concepto constitucional indeterminado, define —y parafraseamos al profesor GARCÍA DE ENTERRÍA— 'supuestos de hecho o áreas de intereses o de actuación perfectamente identificables', aunque lo haga en términos indeterminados que ulteriormente deberán ser concretados, en nuestro caso concreto, por el legislador." Ibidem, p. 331.

³⁰⁸ Ibidem, p. 338.

³⁰⁹ "Em não poucos países, tais distúrbios são tão variados e tão extraordinários que, em vez de um sistema tributário, melhor pode falar-se de um conglomerado de impostos, caos fiscal, selva de impostos, matagal ou babel de impostos. (...) O resultado é então uma pluralidade de dispositivos fragmentários, cujas relações e efeitos globais ninguém mais pode compreender." TIPKE, Klaus. Princípio da Igualdade e a Idéia de Sistema no Direito Tributário. In: BRANDÃO MACHADO (coord.). **Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 524.

³¹⁰ "No plano de retórica, fala-se em absurdo quando a demonstração consequente de uma proposição conduz-nos a uma conclusão manifestamente inaceitável, o que nos obriga a reconhecer a 'verdade' da proposição oposta. Este é, genericamente, o sentido da chamada prova pelo absurdo. Estritamente, portanto, como argumento, absurdo não é o destituído de sentido, mas o que tem um sentido falso (isto é, inaceitável para o

notoriamente essenciais, como é o caso da energia elétrica. Ou, ao contrário, autorizar baixa carga tributária para produtos supérfluos. Por isso, a liberdade da autoridade competente na fixação de alíquotas do ICMS e do IPI só pode ocorrer dentro dos limites conceituais da essencialidade, o que pressupõe conhecimento e estudo das zonas de certeza e incerteza deste conceito. Além disso, esses limites também se estendem à Administração e ao Poder Judiciário, respectivamente no procedimento de lançamento desses impostos e classificação fiscal, bem como no controle judicial da matéria.³¹¹

Henry Tilbery, em seu clássico estudo sobre a matéria, defendeu que o conceito de essencialidade deve ser encarado como sinônimo de necessidade e indispensabilidade, buscando-se um “o equilíbrio entre necessidades coletivas e bem-estar individual”³¹². O autor sustentou ainda que a essencialidade como critério da seletividade é “instrumento para frear o consumo de produtos indesejáveis ou menos necessários e liberar forças para investimentos mercedores de apoio”, além de promover a redistribuição de renda e concretização da justiça fiscal³¹³. Ainda de acordo com as lições desse doutrinador, o conceito de essencialidade não se restringe à subsistência biológica, devendo abranger “também os bens considerados indispensáveis à manutenção de um padrão de vida decente mínimo, de acordo com o grau de bem estar da sociedade”³¹⁴.

Por sua vez, Regiane Binhara Esturilio apresenta o argumento de que o grau de essencialidade de um produto ou serviço não deve se limitar ao atendimento de necessidades do indivíduo, mas também da coletividade, razão pela qual a qualificação como essencial decorre “de seu caráter indispensável, da impossibilidade de sua privação, individual ou coletiva”³¹⁵. A autora também defende que a análise da essencialidade deve levar em conta as necessidades não só de pessoas físicas, mas também jurídicas, já que estas gozam da proteção do ordenamento jurídico³¹⁶. Seguindo esse caminho, a aplicação da seletividade em função da essencialidade, por meio da redução ou majoração da carga tributária, não deve se preocupar exclusivamente com o acesso pelo consumidor final, mas também deve “levar em conta a

senso comum).” FERRAZ JR. Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 332.

³¹¹ MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Direito tributário aplicado**. Rio de Janeiro, 2008. p. 705.

³¹² TILBERY, Henry. O conceito de “essencialidade” como critério de tributação. **Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 10, p. 2971-3035, 1990. P. 3030-3031.

³¹³ *Ibidem*, p. 3031.

³¹⁴ *Ibidem*, p. 3024.

³¹⁵ ESTURILIO, Regiane Binhara. **A seletividade no IPI e no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 128. Em sentido semelhante, ver SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo : Saraiva, 2012. p. 588-589.

³¹⁶ *Ibidem*, p. 129.

distribuição dos estabelecimentos industriais no território nacional”³¹⁷, sob pena de um mudança de política fiscal muito drástica causar prejuízos para a economia muito mais severas do que eventual modificação de preços. De todo modo, Mizabel Derzi³¹⁸ lembra que não se pode priorizar o interesse dos produtores em detrimento dos cidadãos consumidores, partindo do exemplo da política de aumento de alíquotas do IPI para os produtores de açúcar localizados no Sul e Sudeste, prevista no art. 2º Lei Federal nº 8.393/91³¹⁹, em contrapartida ao benefício da menor tributação para as usinas do Nordeste e Norte. De acordo com a autora, nesse caso concreto apenas as usinas nordestinas e nortistas foram beneficiadas, já que tiveram alta desoneração de seus produtos, ao contrário das concorrentes localizadas em outras regiões, sem que fosse demonstrada qualquer vantagem para o consumidor final. Luís Eduardo Schoueri também criticou essa medida tributária, mas a partir de um argumento diverso, pois entendeu que nesse caso o legislador alterou indevidamente o critério da seletividade, ao variar as alíquotas do açúcar em função da região da produção, e não da essencialidade do produto tributado³²⁰.

Ainda é importante mencionar, como explica María José García Salgado, que a indeterminação dos conceitos jurídicos também gera interesse da teoria da análise econômica do direito³²¹.

Por essa perspectiva, verifica-se o que o legislador leva em conta, no cálculo dos custos e benefícios das suas propostas legislativas, quando emprega conceitos indeterminados nos diplomas legais. Nesse sentido, a utilização de conceitos indeterminados seria viável quando o custo de seu emprego não supere seus benefícios, o que pressupõe diversas

³¹⁷ PAWLOW, Francisco; BOECHAT, Maria Elisa Bruzzi; MOURÃO; Mônica Alves de Oliveira. Seletividade da tabela de incidência do IPI. SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (org). **IPI: temas constitucionais polêmicos**. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 193-270.

³¹⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7 ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996, por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 292.

³¹⁹ Art. 2º Enquanto persistir a política de preço nacional unificado de açúcar de cana, a alíquota máxima do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI incidente sobre a saída desse produto será de dezoito por cento, assegurada isenção para as saídas ocorridas na área de atuação da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste - SUDENE e da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia – SUDAM. (Revogado pela Lei nº 9.532, de 1997)

³²⁰ “Assim, não parece acertado que um mesmo produto tenha alíquotas diversas, conforme a região em que seja industrializado. Embora seja verdadeiro que a União pode conferir tratamento diferenciado entre as diversas regiões do País, como ferramenta para promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico (artigo 151, I, da Constituição Federal), a seletividade não é ferramenta adequada, já que ela se vincula à essencialidade do produto. Por isso é criticável que o açúcar tenha alíquota diversa, conforme seja produzido em região mais ou menos desenvolvida. (...) Não obstante, o Supremo Tribunal Federal, examinando este tratamento diferenciado, deu-o por constitucional.” SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo : Saraiva, 2012. p. 589.

³²¹ SALGADO, María José García. Determinar lo indeterminado: sobre cláusulas generales y los problemas que plantean. **Anuario de filosofía del derecho**, ISSN 0518-0872, n. 20, p. 105-130, 2003. p. 115-118.

ponderações pelo órgão legislativo. Entre essas considerações, duas interessam ao nosso trabalho. A primeira é se a matéria regulada estaria sujeita a mudanças tecnológicas, sociais e econômicas, a exigir atualização a curto ou médio prazo da legislação. Neste caso, parece razoável que o constituinte se omita a indicar quais tipos de bens seriam mais ou menos essenciais na própria constituição, uma vez que o desenvolvimento socioeconômico acaba promovendo uma rápida alteração do parâmetro de necessidade existente em determinada época.

Por outro lado, ao legislador ordinário já não parece inadequado estabelecer limites mais concretos sobre critérios para escalonar a essencialidade, uma vez que, por dispor de procedimento de alteração legislativa mais ágil – decreto no IPI e lei ordinária no ICMS – é possível realizar adaptações de acordo com as alterações ocorridas na sociedade. O segundo ponto relevante é que em áreas que envolvam proteção de direitos fundamentais, como a penal (liberdade) e a tributária (propriedade), o emprego de conceitos com alto grau de indeterminação acaba facilitando a ofensa dos mesmos pelo Estado, e, em sentido contrário, permitem que os particulares aproveitem a ambiguidade das normas para descumpri-las.

Ou seja, de um ponto de vista da análise econômica (custos x benefícios), pode ser adequado que o constituinte deixe em aberto a definição dos bens essenciais, por outro lado, a omissão do legislador ordinário acaba sendo mais custosa. Isso porque – como já exposto na introdução e primeiro capítulo – as controvérsias sobre a tributação seletiva geram a regressividade da carga tributária (maior ônus para as classes mais pobres) e dificuldades no acesso a bens de primeira necessidade.

Além disso, como veremos no quarto capítulo, a falta de critérios mais exatos aumenta a judicialização da matéria, refletindo em custos operacionais e financeiros para o Poder Judiciário. Por tudo isso, como explica Luís Eduardo Schoueri, “a questão não é, assim, se cabem conceitos indeterminados em matéria tributária; é, sim, até que grau são eles admissíveis.”³²²

Para finalizar este capítulo, cumpre fazer algumas considerações específicas sobre as zonas de certeza e incerteza conceitual do conceito de essencialidade, bem como verificar como os critérios qualitativo (essencial x supérfluo) e quantitativo (mais ou menos essencial) podem orientar a aplicação desse critério.

³²² “A resposta não pode ser absoluta. Deve, sim, ser dada a partir da ponderação dos princípios e valores constitucionais, onde pesará, de um lado, a segurança jurídica, a requerer maior grau de determinação e, de outro, os princípios da Ordem Econômica, demandando agilidade e versatilidade.” SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo : Saraiva, 2012. p. 442.

2.6.1. As zonas de certeza conceitual da essencialidade

Rememorando o que já foi tratado anteriormente neste capítulo, uma das características marcantes dos conceitos indeterminados é que estes possuem zonas de incerteza conceitual amplas, em contraposição às zonas de certeza positiva e negativa.

No caso específico da essencialidade, é possível afirmar que existem alguns bens que se encaixam na zona de certeza positiva e outros na zona de certeza negativa. Nesse sentido, seja no IPI ou no ICMS, tanto a União como os Estados-membros taxam o cigarro com alíquotas máximas, uma vez que há consenso de que tal produto é supérfluo, além de ser um produto nocivo à saúde individual e pública (zona de certeza negativa, portanto). Já alimentos da cesta básica e medicamentos recebem alíquotas mais baixas ou são completamente desonerados, pois existe certeza afirmativa sobre a inclusão desses produtos no limite conceitual positivo de essencialidade.

No entanto, mesmo em situações bastante óbvias de certeza conceitual, há flagrantes casos de ofensa à essencialidade. Regiane Binha Esturilio³²³ cita o caso de diversas pedras preciosas, inclusive alguns tipos de diamantes, que não sofrem incidência do IPI ou são tributadas à alíquota zero (atuais Códigos NCM 71.02 e 71.03 da TIPI), enquanto ferramentas profissionais, como martelos e chaves de fenda (Código NCM 82.05 da TIPI) são tributadas à alíquota de 8%. No caso do ICMS, a autora sustenta que “alguns dos bens e/ou serviços legalmente considerados essenciais (como energia elétrica, combustíveis e telecomunicações) são atualmente responsáveis pela maior base de incidência tributária pelo ICMS.”³²⁴

Eduardo Jardim³²⁵ também traz exemplos concretos do ICMS e do IPI que desrespeitam os limites da zona de certeza conceitual da essencialidade. Primeiramente, ele cita o caso das alíquotas do ICMS do Paraná sobre produtos de higiene, as quais são iguais aos mesmos percentuais incidentes sobre bebidas alcóolicas, armas e munições, fogos de artifícios, joias e perfumes, concluindo que “o critério adotado pelo legislador encontra-se manifestamente na contramão da seletividade, daí sua incontestável coima de inconstitucional”³²⁶. Em relação ao imposto federal, o autor compara a alíquota do IPI incidentes sobre automóvel de passageiro com a correspondente a iate de luxo e jatinho particular. Enquanto o primeiro é tributado em 25%, os segundos recebem alíquota de apenas

³²³ ESTURILIO, Regiane Binhara. **A seletividade no IPI e no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 139.

³²⁴ *Ibidem*, p. 129. Isso é comprovado por dados oficiais da Receita Federal: BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Carga Tributária no Brasil – 2015 (Análise por Tributo e Bases de Incidência)**. Brasília, Setembro 2016. Disponível em: < <https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf> >. Acessado em 10 de janeiro de 2017.

³²⁵ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Finanças públicas e tributação ao lume dos direitos e garantias**. São Paulo: Noeses, 2015. p. 196-202.

³²⁶ *Ibidem*, p. 196.

10%, o que evidenciaria a absurda lógica de graduação da TIPI, no sentido de que iates e jatinhos seriam mais necessários individual ou coletivamente do que um veículo automotor, os quais são indispensáveis a uma parcela muito maior da população, além da grande relevância “para a economia do país, até porque o transporte público não teria condições de atender a toda a demanda da mobilidade urbana, sem contar sua péssima qualidade em nosso país.”³²⁷

Nesses casos – ao compararmos pedras preciosas e iates com veículos populares e ferramentas profissionais –, é certo que, aplicando a distinção das zonas conceituais de certeza e incerteza, não há que se falar em indeterminação, mas sim em verdadeira ofensa ao critério da essencialidade, já que flagrantemente a valoração feita pelo legislador não estava inserida na zona de penumbra ou halo conceitual.

Por outro lado, se a comparação for 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. Isso 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 a mesma atende à Constituição, já que o Executivo – competente para alterar alíquotas do IPI –, aplicou alíquotas com diferença pequena para produtos de importância semelhante. Nessas hipóteses – em que estamos longe dos pontos extremos de essencialidade e luxo –, a indeterminação do conceito de essencialidade deixa margem de escolha ao ente competente para quantificar o tributo³²⁸.

Trabalhando com as zonas de certeza e incerteza em monografia dedicada ao princípio do não-confisco, Cassiano Menke usa um conceito de bens amplo (material e imaterial) para categorizar tais direitos como essenciais, importantes e supérfluos³²⁹, a fim de orientar o grau de incidência das normas tributárias, à luz da proteção aos direitos fundamentais³³⁰. Sob o prisma do princípio do não-confisco, tema central de sua obra, o autor sustenta que quanto

³²⁷ *Ibidem*, p. 201-202.

³²⁸ “Todavia, embora possa o legislador infraconstitucional trilhar caminho com grande liberdade para a graduação da carga tributária em função da essencialidade do produto, é certo que em todo esse campo de opções está circunscrito a inclusão no conceito de essencialidade. Em outros termos, o legislador faz escolhas e gradua dentro de uma área estreita e demarcada pelo conceito da essencialidade e fica, neste aspecto, aprisionado aos limites semânticos desse termo e aos seus referentes do mundo físico.” EMERENCIANO, Adelmo S. A Seletividade do IPI. **IPI – Questões Fundamentais**. São Paulo: MP Editora, 2008. p. 173.

³²⁹ MENKE, Cassiano. **A proibição aos efeitos de confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 52-54.

³³⁰ “Desse modo, sugere-se, aqui, a divisão da zona integrada pelos bens não-essenciais em duas outras: a zona dos bens importantes e a zona dos bens supérfluos – sempre considerando sua essencialidade para a produção da referida eficácia mínima e individual.” *Ibidem*, p. 53.

mais próximo da borda que caracteriza a zona supérflua um bem estiver, maior é sua importância para a sociedade, seja no sentido de arrecadação ou de restrição de seu acesso, razão pela qual se justificam, por exemplo, altas alíquotas para o cigarro. Por outro lado, quanto mais próximo da zona da essencialidade, maior a relevância desse bem para o indivíduo e menor para a sociedade, razão pela qual a tributação deve ser mais branda, sob pena de ofensa ao princípio do não-confisco³³¹.

Especificamente no caso da seletividade tributária do IPI e do ICMS, Fábio Canazaro segue raciocínio semelhante e sugere que os produtos ou serviços sejam divididos em três grupos: essenciais; necessários, mas não essenciais; e os desnecessários³³². Transportando essas divisões tripartites para as três zonas conceituais, é possível verificar que a faixa de bens essenciais corresponderia à zona de certeza positiva, a dos bens importantes ou necessários à zona de incerteza, e, por fim, a dos produtos desnecessários ou supérfluos representaria a zona de certeza negativa. Cumpre ainda registrar o posicionamento de Sacha Calmon Navarro Coêlho³³³, o qual entende que, no caso do ICMS, seria recomendável a estipulação de apenas dois grupos de produtos, um para as mercadorias supérfluas e outra para todos os demais bens de consumo geral, sejam eles mais ou menos essenciais.

A aplicação dessas classificações doutrinárias na prática, dividindo-se os bens em grupos baseados em sua relevância, parece ser impossível, diante do alto grau de complexidade atingido na fixação das alíquotas do IPI e do ICMS. No caso do imposto federal, a TIPI fixa centenas de códigos classificatórios, contendo as mais diversas alíquotas e fórmulas de quantificação da base de cálculo. Já no caso do ICMS, durante muito tempo era costume que os Estados-membros estabelecessem três faixas de alíquotas, como ocorria na redação original da Lei Estadual nº 5.900/96 (Regulamento do ICMS) do Estado de Alagoas. Na época da vigência dessas três faixas de alíquotas, verificava-se uma correspondência à classificação tripartite dos produtos, já que a menor alíquota correspondia aos bens essenciais, a intermediária aos importantes ou necessários, e a mais alta aos supérfluos. No entanto, atualmente as legislações estaduais também tem se utilizado de um maior número de alíquotas, tornando mais complexa essa correlação. No caso da citada legislação alagoana, a Lei Estadual nº 5.900/96 já sofreu diversas alterações, e atualmente divide as mercadorias e serviços em 09 (nove) faixas de alíquotas, conforme se extrai de seu art. 17.

³³¹ Ibidem, p. 53-54.

³³² CANAZARO Fábio. **Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015. p. 82.

³³³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 336.

Diante dessa complexidade de classificações e alíquotas, talvez não seja adequado dividir, em apenas três zonas conceituais, todo o universo de bens que sofrem incidência de determinado imposto. Na verdade, será mais eficiente fazer a comparação entre bens de uma mesma categoria, a partir da aplicação das zonas de certeza conceitual a um número mais reduzido de elementos. Isso permitiria, por exemplo, dividir os bens em grupos como transporte, vestuário, alimentos, entre outros, e em cada uma dessas classes realizar comparações dentro das zonas de certeza ou incerteza conceitual. No caso de transporte, retomando os exemplos já dados, a comparação entre uma bicicleta e um iate levaria ao enquadramento da primeira na zona de certeza conceitual da essencialidade, enquanto o segundo na zona de certeza negativa.

No entanto, ainda que se opte por várias alíquotas diferentes, é necessário que o órgão legislador compreenda que a fixação daquelas depende da observância das três zonas conceituais da essencialidade. Assim, mesmo que produtos com grau de essencialidade semelhante recebam alíquotas diversas, estas não podem ter diferença muito grande, já que se estaria tratando desigualmente dois bens que se incluem na mesma zona conceitual, seja ela de incerteza ou de certeza positiva e negativa.

Essas noções sobre a utilização das zonas conceituais de certeza e incerteza serão importantes nos próximos capítulos, quando trataremos das propostas de controle da indeterminação do conceito de essencialidade pelos órgãos legislativos, executivos e judiciais.

2.6.2. Uma questão de qualidade ou quantidade?

Outra característica dos conceitos indeterminados que nos interessa, reconhecida pela maioria dos autores já apresentados, 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 e ajuda a compreender o equívoco em tentar conceituar a noção de essencialidade apenas como uma questão de ser ou não essencial. Nesse sentido, não é suficiente explicar o conceito de um ponto de vista apenas qualitativo (produto essencial x produto não essencial). Tal conduta seria correta se a norma constitucional do IPI e do ICMS prescrevesse que os produtos essenciais não poderiam sofrer incidência desses impostos, já que nesse caso seria necessário cunhar um conceito excludente e taxativo do que seria ou não essencial. No entanto, como a norma dispõe uma relação de gradação da tributação em razão do grau de essencialidade dos bens, é preciso encarar o conceito de forma preferencialmente quantitativa – notadamente pela comparação entre as

alíquotas – para decidir qual é mais ou menos essencial que o outro no caso concreto, como nos exemplos expostos no tópico anterior.

No entanto, tal conclusão não significa que o critério qualitativo seja inservível ao controle da indeterminação do conceito de essencialidade. Henry Tilbery explica que a essencialidade como sinônimo de indispensabilidade “é, conceitualmente, um superlativo, não admitindo, de rigor, graduação comparativa”³³⁴. Por outro lado, ao “estabelecer para diversos bens uma escala de acordo com o grau de intensidade das necessidades, que esses bens satisfazem, estamos aplicando o critério da ‘utilidade’”. Assim, é possível trabalhar a essencialidade de maneira qualitativa (indispensabilidade) ou quantitativa (utilidade).

Um exemplo da aplicação do critério qualitativo foi exposto no primeiro capítulo (item 1.6.2), quando tratamos da Emenda Constitucional nº 31/2000, a qual instituiu os Fundos de Combate e Erradicação da Pobreza, nos âmbitos federal, estadual e municipal, conforme disposições incluídas no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, da CF/88. Como igualmente detalhado no capítulo antecedente, o fundo federal é composto em parte por um adicional do IPI, enquanto o estadual recebe recursos oriundos de uma alíquota adicional do ICMS. O art. 83 do ADCT, introduzido pela Emenda Constitucional nº 42/2003, determina que lei federal ordinária deverá fixar um rol de produtos supérfluos passíveis de ter alíquota incrementada pelo referido adicional destinado ao fundo. Já no caso do ICMS, lei estadual deverá estipular a relação dos produtos supérfluos que receberão cobrança extra por conta desse adicional. Dessa forma, especificamente no que diz respeito aos adicionais desses tributos destinados aos fundos, a Constituição deixa de lado o critério quantitativo, de graduação em razão da maior ou menor essencialidade, para fixar verdadeiro elemento qualitativo, já que é preciso classificar produtos como supérfluos (e não mais ou menos supérfluos). Por isso, parece ser possível uma combinação entre critério qualitativo (essencial x supérfluo) e quantitativo (mais essencial x menos essencial) para verificação do grau de essencialidade. Nesse sentido, se um produto é tido por supérfluo para fins do adicional do fundo, será contraditório que tenha alíquota geral inferior a um produto que não sofra o adicional, já que este seria considerado não supérfluo pelo legislador.

Essa relação entre critério quantitativo e qualitativo também é possível ser traduzida no vínculo entre os raciocínios conceitual e tipificante, exposto no item 2.5 deste capítulo. No primeiro caso, o pensamento exclusivo por meio de conceitos abstratos e ideais exige que se enquadrem os bens de forma exata na categoria de essencial ou não essencial (um superlativo,

³³⁴ TILBERY, Henry. O conceito de “essencialidade” como critério de tributação. **Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 10, p. 2971-3035, 1990. p. 2991.

no dizer de Tilbery). Como tal raciocínio não é suficiente para atender à complexidade da legislação tributária, a interpretação do conceito de essencialidade, utilizando um modelo tipificante, permite realizar a graduação da essencialidade de acordo com a maior ou menor caracterização das notas distintivas de cada tipo, ou seja, a partir de um critério quantitativo. Exemplo dessa forma de raciocinar foi exposto no tópico dedicado à relação dos conceitos indeterminados com os tipos, partindo do exemplo das regras de interpretação da TIPI. Essa adoção de critérios quantitativo e qualitativo permite – podemos concluir –, reconstruir a essencialidade como um conceito fechado ou como um tipo fluído, a depender da abordagem que se faça na classificação dos bens tributados.

Feito o devido enquadramento da essencialidade como conceito jurídico indeterminado, bem como analisada suas zonas de certeza e incerteza conceitual, passamos nos próximos capítulos a tratar do controle da indeterminação com suporte nos instrumentos legislativos e judiciais disponíveis.

3. O CONTROLE DO CONCEITO DE ESSENCIALIDADE MEDIANTE REGRAS INFRACONSTITUCIONAIS

Após demonstrar como a tributação seletiva encontra dificuldades em sua efetivação, em razão da indeterminação do conceito jurídico de essencialidade, pretendemos neste e no próximo capítulo apresentar algumas possibilidades de controle e redução dessa imprecisão.

Nossa pretensão não é simplesmente afirmar que o controle deve ser feito por meio de princípios, o que já foi positivamente constatado anteriormente quando da análise da relação da seletividade com a igualdade e capacidade contributiva, e será novamente abordado mais a frente. No entanto, sustentar-se apenas nos princípios já provou ser insuficiente para cumprimento da regra da seletividade, tanto é que os legisladores federal e estadual não vêm se baseando na essencialidade dos bens na fixação da carga do IPI e do ICMS, conforme exemplificado nos capítulos anteriores, principalmente no item 2.6.1 do capítulo 2.

Igualmente não parece suficiente partir diretamente para a conclusão de que cabe aos órgãos judiciários resolver as dúvidas em cada caso concreto (o que também se aceita³³⁵), uma vez que a judicialização deve ser um recurso subsidiário na composição de conflitos. De toda forma, a atuação do Poder Judiciário em processos envolvendo o conceito de essencialidade será objeto do quarto capítulo.

Aliás, essas duas posturas – princípio como tipo normativo prevalente sobre regras e a preferência de uma justiça individual (judicialização) em detrimento da justiça geral (previsão em normas abstratas) – mereceu interessante análise de Humberto Ávila³³⁶, ao criticar algumas opções teóricas dos neoconstitucionalistas. Em sua crítica, o autor defende a inadequação dessas conclusões com o ordenamento pátrio, uma vez que a Constituição de 1988 não privilegia princípios sobre as regras³³⁷. Da mesma forma, cabe constitucionalmente ao Poder Legislativo, mediante lei, a função principal de pacificação social e resolução de conflitos³³⁸, não sendo recomendável que o Judiciário intervenha em todo caso

³³⁵ BOTTALO, Eduardo Domingos. **IPI: princípios e estrutura**. São Paulo: Dialética, 2009. p. 65.

³³⁶ 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 de agosto de 2015.

³³⁷ Não é exato declarar, pois, que se passou das regras para os princípios, nem que se deve passar ou é necessariamente bom que se passe de uma espécie para outra. O que se pode afirmar é, tão-só, que a Constituição é um complexo de regras e princípios com funções e eficácias diferentes e complementares.” *Ibidem*, p. 17.

³³⁸ “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

concretamente. Pretendemos demonstrar, portanto, que a fixação de regras jurídicas por meio de leis ou outros instrumentos normativos infraconstitucionais é uma boa solução para diminuir as dúvidas na aplicação do conceito de essencialidade.

Essa falta de parâmetros para aplicação da seletividade há muito foi percebida por Henry Tilbery, em sua clássica monografia sobre o tema, quando constatou que – à exceção de bens indiscutivelmente essenciais como alimentos e medicamentos, por exemplo – as “tentativas para classificar as mercadorias em função da urgência da satisfação das necessidades ou desejos, carecem de marcos claramente visíveis, que possam orientar o traçado da linha divisória.”³³⁹

Assim, neste terceiro capítulo dedicaremos nossa atenção aos instrumentos normativos à disposição do agente infraconstitucional, seja ele o Poder Legislativo ou Executivo, para estabelecer critérios de controle do grau de essencialidade dos produtos e serviços tributados pelo IPI e pelo ICMS. Para isso, precisaremos estudar o regime jurídico³⁴⁰ em que se inserem essas normas. Em primeiro lugar, demonstraremos a possibilidade de positivação de critérios para classificação do grau de essencialidade, bem como o conteúdo material da Constituição que deve servir de parâmetro na produção da referida legislação infraconstitucional sobre o tema. Em seguida, trataremos do papel que a lei complementar, a lei ordinária, o regulamento e as resoluções do Senado Federal podem exercer na regulação da seletividade em razão da essencialidade, tanto do imposto federal como no estadual. Por fim, faremos uma breve abordagem sobre a relevância da participação popular para subsidiar e legitimar as decisões dos órgãos detentores da competência normativa ora estudada.

3.1. A Possibilidade de positivação de parâmetros para a essencialidade

Inicialmente, é necessário analisar se o sistema tributário traçado na Constituição permite que a legislação infraconstitucional defina ou estipule critérios para aferição do nível de essencialidade de cada produto ou serviço.

Desde já é preciso anotar que a fixação de regras infraconstitucionais – com o intuito de objetivar a interpretação da seletividade em razão da essencialidade – parece ser uma

Poder Legislativo para o Poder Judiciário, nem que se deve passar ou é necessariamente bom que se passe de um para outro.” Ibidem, p. 18-19.

³³⁹ TILBERY, Henry. O conceito de “essencialidade” como critério de tributação. **Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 10, p. 2971-3035, 1990. p. 3001.

³⁴⁰ “Regime jurídico, por sua vez, é o conjunto de disposições previstas na Constituição da República que determina onde, quando e de que forma deve dar-se a enunciação dos textos de direito positivo, bem como as delimitações materiais relativas aos âmbitos de vigência espacial, temporal e pessoal das contribuições.” GAMA, Tácio Lacerda. **Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 249.

exigência do próprio ordenamento. De acordo com a teoria kelseniana, há situações – como parecer ser o da essencialidade – em que a norma superior (neste caso a Constituição) intencionalmente usa expressões indeterminadas para que sejam complementadas e concretizadas pela norma inferior³⁴¹. Ou seja, muitas vezes a Constituição apenas fixa princípios ou finalidades, sem especificar os meios para atingi-las, sendo necessário, portanto, a edição de regras pelo legislador ordinário³⁴². Em sentido semelhante, mas do ponto de vista da teoria comunicacional do direito, Gregorio Robles, ao comparar o texto jurídico com os textos literário e bíblico, se refere ao primeiro como um texto aberto e inacabado, que vai se gerando e se regenerando progressivamente, por meio de novas leis, sentenças e atos administrativos que se incorporam ao ordenamento.³⁴³

Geraldo Ataliba, ainda sob a égide da Constituição de 1946, reconheceu que a expedição de leis tributárias de aplicação a todos os entes federados seria conveniente para uma “conceituação uniforme dos institutos tributários no território nacional”³⁴⁴. De forma semelhante, Celso Ribeiro Bastos³⁴⁵ conclui que certas disposições constitucionais possuem conteúdos tão amplos e vagos que tornam quase impossível sua concretização por seus “destinatários não-legislativos”, por conta da “discricionariedade amplíssima” que conferem, razão pela qual “o exercício dessa discricção demanda uma intervenção legislativa”.

A normatização infraconstitucional de temas constitucionais como a seletividade – que influencia tanto o exercício da competência tributária federal como estadual –, também é fundamental para a instituição de uma política fiscal eficiente e consentânea com as finalidades constitucionais do sistema tributário. Tal medida ainda serve para devolver aos

³⁴¹ “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 da seriação escalonada ou gradual das normas jurídicas.” KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Trad: João Baptista Machado. 6 ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 245-246

³⁴² 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. 26.

³⁴³ ROBLES, Gregorio. El Derecho como texto: en torno a la fundamentación de una teoría comunicacional del Derecho. **Persona y Derecho**, Universidad de Navarra, n. 35, p. 195-226, 1996. p. 207.

³⁴⁴ O autor ressalta ainda os diversos problemas causados pelo fato de cada Estados-membros regulamentar diversamente os tributos de competência estadual: “Vinte e três unidades federativas cobram impostos sobre operações mercantis, exportação, transmissão mortis causa da propriedade etc., gerando questões de conflito espaciais de legislação, e criando tormentosos problemas para o contribuinte, que, em última análise, é o cidadão brasileiro, a quem se dirigem as garantias constitucionais, das quais se sobressaem a da isonomia e aquelas referentes à matéria patrimonial e tributária.” ATALIBA, Geraldo. Normas gerais de direito financeiro. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 82, p. 39-60, jan. 1965. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/27736>>. Acesso em: 21 Jan. 2017.

³⁴⁵ BASTOS, Celso Ribeiro. **Lei Complementar: teoria e comentários**. 2 ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1999. p. 24.

Poderes Legislativo e Executivo papel relevante no desenvolvimento nacional, evitando que o Poder Judiciário precise sempre intervir pra solucionar problemas oriundos da insuficiência de regulamentação³⁴⁶.

Nesse sentido, concordamos com Regiane Esturilio quando afirma que não seria recomendável que a própria Constituição fixasse uma relação de produtos considerados essenciais, tendo em vista a fluidez do conceito, mas sim que a legislação infraconstitucional cuidasse do tema³⁴⁷. De acordo com a mesma obra, essa inexistência de indicação expressa de bens indispensáveis pela Constituição não impede que se extraia do seu texto os limites do conceito de essencialidade. No entanto, ao fazer referência à Lei Complementar nº 87/96, que regulamenta diversos aspectos do ICMS, a autora aponta a omissão dessa norma infraconstitucional sobre o cumprimento da seletividade no âmbito desse imposto estadual³⁴⁸.

Assim, não parece correto alegar que a positivação de critérios ou parâmetros para a essencialidade seria inútil, já que o órgão judicial poderia sempre aplicar diretamente a Constituição, superando a ausência das normas gerais e abstratas inferiores. Nesse sentido, Karl Larenz entende que não se pode simplesmente desprezar o conteúdo textual contido nas leis, com o argumento de que a norma só é gerada concretamente e esta criação seria uma conduta amplamente discricionária do juiz³⁴⁹. Para Larenz, cabe ao juiz concretizar ou aplicar uma norma que já vem em parte predefinida na lei, o que é diferente de decidir livremente. Ou seja, nas palavras do autor alemão, a lei fixa a “pauta” com a qual o órgão jurisdicional “procede a mensuração do caso”³⁵⁰. Portanto, ainda que dotado de certa liberdade, não pode o juiz ultrapassar os limites estipulados anteriormente.

Seguindo raciocínio semelhante, Pedro Henrique Nogueira explica que a distinção entre texto e norma não pode levar a conclusão de que o conteúdo escrito dos atos legais não

³⁴⁶ “Através de uma política fiscal adequada ao Estado social é possível a realização do escopo por ele assumido, pois se aperfeiçoa a capacidade institucional necessária a essa finalidade. Entendemos que essa é a via aberta para a recuperação da participação do Poder Executivo e Legislativo na consecução do papel do Estado. Somente uma política fiscal voltada à concretização dos direitos sociais haverá a efetiva harmonia entre os Poderes constituídos, culminando na redução da excessiva judicialização das políticas públicas.” BICALHO, Guilherme Pereira Dolabella. **Extrafiscalidade tributária: pós-modernidade e legitimação Estado Social Brasileiro**. Belo Horizonte: Arraes Editora, 2014. p. 164.

³⁴⁷ ESTURILIO, Regiane Binbara. **A seletividade no IPI e no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 141-142.

³⁴⁸ *Ibidem*, p. 99.

³⁴⁹ Uma vez que, segundo MÜLLER, a decisão assenta sempre na norma que o próprio juiz constrói, todo o Direito aplicado por um tribunal é para ele ‘Direito judicial’. Tal não é de aceitar na sua globalidade. Face à quota indesmentível da atividade decisória judicial no Direito que flui da aplicação, a quota da legislação é avaliada por MÜLLER, na nossa opinião, em termos demasiado escassos.” LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 3 ed. Trad. José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. p. 185-186

³⁵⁰ *Ibidem*.

possui um mínimo de sentido para guiar a interpretação dos mesmos³⁵¹. Nas palavras do autor, “antes do ato de interpretação do texto pelo juiz, há significações normativas construídas por outros órgãos do ordenamento jurídico (Poder Legislativo, de um modo geral), veiculadas através dos enunciados normativos.”³⁵²

Portanto, como conclui Andreas Krell³⁵³, não é recomendável radicalizar no sentido de que a legislação resolve todas as situações sem necessidade de interpretação, tampouco adotar “uma espécie de nihilismo conceitual” para fundamentar sempre a aplicação do direito em interpretação direta de princípios constitucionais, descartando-se completamente a programação contida nas normas gerais e abstratas.

A importância das regras legais não diz respeito apenas à questão da excessiva judicialização de assuntos tributários, mas também funciona como limitação à liberdade de ação e decisão da Administração Fiscal, como bem pontuado por Ricardo Lodi Ribeiro³⁵⁴. Assim, caso determinado tema não esteja satisfatoriamente regulamentado em lei, o Fisco acaba agindo de forma livre e muitas vezes arbitrária, cerceando direitos do contribuinte sob a suposta inexistência de limites formais ou materiais. Por outro lado, o estabelecimento em lei de regramento das decisões administrativas privilegia a reserva legal tributária, ponto de extrema relevância na seara fiscal.³⁵⁵

Outra questão importante para se compreender a possibilidade – e a necessidade – de se estabelecer uma definição objetiva sobre a essencialidade, é que este conceito também integra a norma de competência tributária³⁵⁶ do IPI e do ICMS. Ou seja, não é possível exercer corretamente a competência legislativa desses tributos sem uma noção minimamente precisa do que seja essencial ou não para fins de incidência dos mesmos. Sobre o assunto, Tácio Lacerda Gama³⁵⁷ explica que a competência tributária é composta por quatro elementos

³⁵¹ NOGUEIRA, Pedro Henrique. **Negócios Jurídicos Processuais**. Salvador: Juspodivm, 2016. p. 198-199.

³⁵² *Ibidem*, p. 198.

³⁵³ “Os conceitos jurídicos empregados pelo Legislativo ou Executivo na edição de suas regras predeterminam, sim, uma parte das decisões a serem tomadas, estipulando as balizas pelo enquadramento dos fatos. Também deve ser evitado um exagerado formalismo no trato dos termos legais e a crença ingênua na ‘verdade atrás da norma’ ou na ‘vontade do legislador’, a serem descobertas pelo intérprete.” KRELL, Andreas J. **Discrecionabilidade 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. 20-21.

³⁵⁴ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A tipicidade Tributária. In. RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André. **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 214-215.

³⁵⁵ *Ibidem*.

³⁵⁶ “O termo ‘competência tributária’ será aqui definido como a aptidão, juridicamente modalizada como permitida ou obrigatória, que alguém detém, em face de outrem, para alterar o sistema de direito positivo, mediante a introdução de novas normas jurídicas que, direta ou indiretamente, disponham sobre a instituição, arrecadação e fiscalização de tributos”. GAMA, Tácio Lacerda. **Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 226-227.

³⁵⁷ *Ibidem*, p. 235.

fundamentais: os enunciados de autorização; os princípios; as imunidades; e os enunciados complementares. Neste momento nos interessa o primeiro desses fundamentos.

De acordo com o citado autor, os enunciados de autorização seriam, em síntese, as proposições normativas, previstas no direito positivo, que indicam o sujeito competente e a materialidade passível de ser gravada pelo tributo, ou ainda, fixam determinadas finalidades³⁵⁸. Em relação ao aspecto material, este está contido nos complementos verbais da proposição e serve de limite semântico para a produção de normas inferiores surgidas do exercício da competência. No entanto, “a outorga de competência para a criação de tributos que incidam sobre certos conteúdos é feita em termos de sentido vago e, não raramente, ambíguo.”³⁵⁹

Com suporte nesse entendimento, é correto entender que a essencialidade funciona como um dos aspectos materiais que integram a norma de competência dos impostos seletivos. Nesse sentido, diante da já estudada vagueza do termo ou conceito, é importante que o mesmo seja precisado pela legislação infraconstitucional. Do mesmo modo, a essencialidade integra o “regime jurídico”³⁶⁰ de normas formais e materiais que condicionam o exercício de determinada competência tributária, e servem para delimitar o conteúdo e os âmbitos espacial, temporal e pessoal da norma produzida.

Concordando com esse raciocínio, Fábio Canazaro entende que o legislador deve positivar grupos de mercadorias para fins de graduação de alíquotas, de acordo com o grau de essencialidade dos produtos. Nesse sentido, o autor cita exemplo de outros países e estados brasileiros que adotam três grupos de bens – essenciais, úteis e supérfluos – para fins de variação da carga tributária³⁶¹. De acordo com o autor, Portugal e Itália estipulam três faixas de alíquotas em suas respectivas legislações sobre o IVA (imposto sobre consumo equivalente ao IPI e ICMS). No caso dos Estados-membros, já nos referimos no capítulo anterior que, tradicionalmente, adotavam-se três faixas de alíquotas para o ICMS, mas que esse padrão já não pode ser considerado como dominante, uma vez que os entes estaduais cada vez mais praticam uma maior variação de percentuais, o que dificulta o controle da essencialidade. Como exemplo, citamos o caso de Alagoas, que antigamente previa na legislação do ICMS

³⁵⁸ *Ibidem*, p. 235-240.

³⁵⁹ *Ibidem*, p. 237.

³⁶⁰ “No âmbito das competências legislativas, podemos denominar regime jurídico, na linha do que preconizava Geraldo Ataliba, o conjunto de proposições prescritivas (i.e., princípios, imunidades, enunciados complementares) que dão sentido à competência para criar normas de certa natureza. Enquanto a natureza indica o tipo de norma que deve ser criada, o regime jurídico agrega as proposições, tanto formais como materiais, que fundamentam a validade da norma a ser criada.” *Ibidem*, p. 249.

³⁶¹ CANAZARO Fábio. **Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015. p. 127-129.

três alíquotas (redação original da Lei Estadual nº 5.900/96), mas atualmente possui vigente nada menos do que 09 (nove) faixas de percentuais, conforme alterações realizadas no referido diploma legal.

Outro ponto que fortalece a tese ora defendida, da possibilidade de positivação de critérios para definir a essencialidade dos bens, são os mencionados adicionais do IPI e do ICMS, sobre produtos supérfluos, destinados aos Fundos de Combate e Erradicação da Pobreza, introduzidos no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, da CF/88, pela Emenda Constitucional nº 31/2000. Como já exposto no primeiro e segundo capítulos, cabe aos legisladores federal e estadual, dentro de suas esferas de competência, definir respectivamente quais são os produtos supérfluos para incidência dos adicionais. Assim, positivar uma relação de produtos supérfluos é, ainda que indiretamente, legislar sobre o conceito de essencialidade, mesmo que seja para excluir bens da zona de certeza conceitual positiva deste. Concluimos, portanto, que pode o legislador federal ou estadual, igualmente, editar normas dispondo quais produtos – em relação oposta aos submetidos ao adicional –, são mais essenciais para fins de não incidência ou redução da carga tributaria do IPI e do ICMS.

Outro exemplo do direito positivo brasileiro que pode ser invocado para justificar a positivação de critérios de essencialidade é a Lei Federal 7.783/89, que regulamenta o exercício do direito de greve no setor privado e define as atividades essenciais que devem ser mantidas durante o movimento paredista. O art. 10 da referida lei lista diversas modalidades de serviços considerados de essencial relevância para a sociedade, os quais não devem ser interrompidos nem em caso de greve, como assistência médico-hospitalar, distribuição de medicamentos e alimentos, tratamento e abastecimento de água, entre outros. É certo, que no caso da regulamentação de greve existe determinação constitucional para que o legislador infraconstitucional normatize o tema, uma vez que o art. 9º, §1º, prescreve que “A lei definirá os serviços ou atividades essenciais e disporá sobre o atendimento das necessidades inadiáveis da comunidade”.

Por outro lado, a ausência de comando expresso na Constituição para que se edite lei definindo bens essenciais, para fins de seletividade, não significa sua impossibilidade ou desnecessidade. Tanto é assim que, no caso da greve no serviço público, apesar de expressa determinação de edição de lei regulamentando o tema (art. 37, VII, CF), até o momento esta não foi aprovada, o que gera enormes problemas na verificação dos efeitos jurídicos das greves deflagradas por servidores públicos. Tal omissão legislativa gerou uma tensão tão grande na relação entre Administração e servidores, que o Supremo Tribunal Federal, em sede

de julgamento dos Mandados de Injunção nº 670, 708 e 712, determinou a aplicação da Lei Federal 7.783/89, com algumas reservas, aos movimentos grevistas do setor público. Na oportunidade, ao invés de apenas expedir recomendações ao Congresso Nacional para sanar a mora legislativa, a corte normatizou a situação, pelo menos até a edição da lei, diante das graves consequências para o serviço público e para os servidores, em razão da inexistência de regulamentação³⁶².

Como se vê, a comparação entre duas situações jurídicas semelhantes – greve dos trabalhadores celetistas e greve dos servidores públicos – evidencia a relevância de regulamentação por lei de assuntos constitucionais. No caso da greve do setor privado, por existir lei regulamentar, os movimentos paredistas possuem procedimentos e limites que devem ser seguidos para validade da greve. Por outro lado, até a decisão do STF de aplicação analógica da Lei Federal 7.783/89 aos servidores públicos, simplesmente não se possuía nenhum parâmetro para o exercício desse direito.

Podemos ainda mencionar o Decreto-Lei nº 399/38, que estipula a relação de alimentos essenciais para compor a cesta básica de alimentos. Apesar de tal norma ser anterior à Constituição de 1988, ela foi recepcionada pelo atual regime constitucional e até hoje serve de parâmetro para comparação do preço da cesta básica em cada região brasileira, como é o caso da tradicional pesquisa mensal formulada pelo Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos (DIEESE).³⁶³

Por tudo isso, o Sistema Tributário Constitucional muitas vezes reclama regulamentação infraconstitucional de seus dispositivos, inclusive da seletividade em razão da essencialidade. No entanto, essa produção normativa não pode ocorrer de forma livre pelo legislador infraconstitucional, sendo necessário observar os limites materiais e formais traçados na Constituição. Por isso, analisaremos a seguir as disposições constitucionais que podem fornecer o conteúdo e os limites materiais para uma regulamentação

³⁶² Nesse sentido, é relevante o seguinte trecho do acórdão do MI 670: “Além de o tema envolver uma série de questões estratégicas e orçamentárias diretamente relacionadas aos serviços públicos, a ausência de parâmetros jurídicos de controle dos abusos cometidos na deflagração desse tipo específico de movimento grevista tem favorecido que o legítimo exercício de direitos constitucionais seja afastado por uma verdadeira ‘lei da selva’”. MI 670, Relator(a): Min. Maurício Corrêa, Relator(a) p/ Acórdão: Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 25/10/2007, DJe-206 de 30-10-2008.

³⁶³ “Os itens básicos pesquisados foram definidos pelo Decreto Lei nº 399, de 30 de abril de 1938, que regulamentou o salário mínimo no Brasil e está vigente até os dias atuais. O Decreto determinou que a cesta de alimentos fosse composta por 13 produtos alimentícios em quantidades suficientes para garantir, durante um mês, o sustento e bem-estar de um trabalhador em idade adulta. Os bens e quantidades estipuladas foram diferenciados por região, de acordo com os hábitos alimentares locais.” DIEESE. **Pesquisa Nacional da Cesta Básica de Alimentos**. Disponível em < <http://www.dieese.org.br/analisecestabasica/> > Acessado em 20 de dezembro de 2016.

infraconstitucional do assunto, e depois abordaremos as balizas formais, ou seja, os instrumentos normativos apropriados para introdução dessas regras no ordenamento.

3.2. Limites constitucionais materiais

Já foi comentado ao longo desse trabalho (itens 1.6.1 do Capítulo 1 e 2.6 do Capítulo 2) que a Constituição Federal não deixa qualquer margem de dúvidas sobre ser a essencialidade o critério eleito para guiar a tributação seletiva do IPI e do ICMS. Por outro lado, não constam expressamente no texto constitucional os “parâmetros de aferição da essencialidade”, nas palavras de José Roberto Vieira³⁶⁴. De todo modo, o mesmo autor pondera que “o silêncio do texto não equivale ao do contexto constitucional”³⁶⁵, razão pela qual defende que uma interpretação sistemática é capaz de trazer à luz os contornos do conceito de essencialidade, ainda que não acabe com todas as dúvidas e discussões sobre o mesmo. Nesse ponto, José Roberto Vieira critica expressamente o posicionamento de Ricardo Lobo Torres, quando este afirma que não haveria, no direito positivo, critérios para escalonar o grau de essencialidade dos produtos³⁶⁶.

Ao lado da interpretação sistêmica, também é importante que a procura do conteúdo do conceito de essencialidade considere os fins buscados pela regra da tributação seletiva. Essa análise teleológica guarda relação direta com a função que a norma exerce no ordenamento, e não se limita a uma tentativa de se descobrir a vontade do legislador, mas sim perquirir as finalidades objetivamente postas no texto constitucional, como afirma Karl Larenz³⁶⁷. Nesse aspecto, é relevante observar as prescrições do art. 3º da Constituição, que fixa os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, dentre os quais alguns que se sustentam no próprio modelo de tributação adotado, como a busca por uma sociedade justa e solidária; garantia do desenvolvimento nacional; erradicação da pobreza; redução das desigualdades sociais e regionais; e a promoção do bem de todos.

³⁶⁴ VIEIRA, José Roberto. Imposto sobre Produtos Industrializados: Uma Águia Garciamarquiiana entre os Tributos. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; MOSQUERA, Roberto Quiroga; e ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). **Tributação das Empresas – Curso de Especialização**. São Paulo: Quartier Latin e FGV, 2006. p. 157-196.

³⁶⁵ *Ibidem*.

³⁶⁶ *Ibidem*.

³⁶⁷ “As normas jurídicas prosseguem sempre determinados fins, e, de entre esses, não apenas os do legislador do momento, mas também ‘fins objectivos da ordem jurídica, os quais são reclamados tão-somente pela racionalidade intrínseca da ordem jurídica’. Entre esses fins existe necessariamente uma hierarquização, que, mais uma vez, não depende da discricionariedade do legislador. O pensamento teleológico é pensamento a partir de fins; é simultaneamente pensamento a partir do todo que lhe é supraordenado. A interpretação teleológica, incluindo a das proposições jurídicas, é, por isso, ‘a evidenciação e desenvolvimento do sentido e do fim de partes, em relação com um todo pensado, orgânico, quer dizer, funcionalmente estruturado’.” LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 3 ed. Trad. José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. p. 181

Assim, a ausência de dispositivos constitucionais expressos sobre a essencialidade não significa a ausência de normas que incidam sobre a matéria, uma vez que as demais prescrições da Constituição formam um sistema que condiciona a interpretação de cada uma de suas partes. Ou seja, a essencialidade tributária só adquire sentido quando compreendida dentro do ordenamento que integra³⁶⁸.

Nessa linha, estudaremos alguns princípios e direitos constitucionais que atuam como fundamentos ou limites para uma positivação infraconstitucional de regras sobre a essencialidade. Primeiramente retornaremos à análise dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, já iniciada no primeiro capítulo. Em seguida, estudaremos a garantia do mínimo existencial e sua relação com os direitos sociais e princípios da ordem econômica.

3.2.1. Princípios da igualdade e da capacidade contributiva

No primeiro capítulo (itens 1.3.1 e 1.3.2) apresentamos a relação da seletividade com os princípios da igualdade e da capacidade contributiva. Como exposto, a regra da tributação seletiva, com base no critério da essencialidade, serve para concretizar esses dois princípios no âmbito dos impostos sobre consumo ora estudados.

Como tratado nos tópicos anteriores indicados, a isonomia e a capacidade contributiva devem ser observadas tanto na fixação da carga tributária como nos efeitos decorrentes da tributação. Ou seja, a fixação de tributos para bens semelhantes deve ocorrer de forma similar (igualdade), além de ser compatível com a representação econômica do fato gerador (capacidade contributiva). Por outro lado, esses princípios também devem ser considerados nos efeitos pretendidos pela política fiscal. Dessa forma, as discriminações que povoam o direito tributário devem sempre buscar a redistribuição de renda, a mitigação da regressividade e a erradicação da pobreza, entre outros objetivos previstos no texto constitucional³⁶⁹.

³⁶⁸ "Por ese motivo, el Derecho no puede ser considerado como una 'suma' de elementos, llamados normas o de cualquier otra manera (instituciones, etc.), sino que el todo, lo que se denomina habitualmente 'ordenamiento jurídico' es el concepto prioritario y previo en el que adquieren sentido los elementos particulares. Por esa razón, aunque el legislador crea que está narrando, fabulando, teorizando, definiendo, etc., lo que en realidad está haciendo es prescribir. Una 'definición' en un texto legal no es una definición, sino una 'prescripción' que ordena, por ejemplo, cómo hay que entender una palabra en el marco de los significados del ordenamiento. Perder esto de vista es olvidar el carácter de totalidad de significado que es el ordenamiento jurídico." ROBLES, Gregorio. *El Derecho como texto: en torno a la fundamentación de una teoría comunicacional del Derecho. Persona y Derecho*, Universidad de Navarra, n. 35, p. 195-226, 1996. p. 208-209.

³⁶⁹ "Como a essência e a função do sistema fiscal é discriminar - amputando manifestações de riqueza e redistribuindo-a através das despesas públicas - é fácil compreender que o princípio da igualdade tem de ter uma expressão e entendimento específicos em direito fiscal." GUIMARÃES, Vasco Branco. *A responsabilidade civil da Administração Fiscal: emergente da obrigação de imposto*. Belo Horizonte: Fórum, 2007. p. 50.

Nesse sentido é que podemos afirmar que a igualdade atua em todo ordenamento como verdadeiro fundamento e limite para o legislador infraconstitucional, servindo, nas palavras de Klaus Tipke³⁷⁰, como “princípio formal de justiça”, devendo guiar toda a produção normativa do direito tributário. Nessa mesma trilha, Vasco Branco Guimarães afirma que o princípio da igualdade não é “mera opção de política fiscal quanto à forma das taxas a aplicar, mas um verdadeiro condicionamento legislativo a que o legislador tem de atender na formação legal que adoptar.”³⁷¹

Por isso, a função da seletividade em razão da essencialidade é justamente concretizar o princípio da igualdade no âmbito do IPI e do ICMS, pois, como explica Fábio Canazaro, a necessidade de tratamento isonômico não se opera apenas na comparação entre indivíduos – como é feito nos tributos pessoais –, mas também se estende à tributação sobre consumo, por meio da comparação de bens³⁷².

Ao tratar da seletividade no IPI, José Roberto Vieira frisa que a tributação seletiva – muito mais do que simples exercício matemático de graduação de alíquotas –, reflete a preocupação do legislador constitucional com a capacidade contributiva, o qual por sua vez decorre do mandamento da isonomia tributária³⁷³. Henry Tilbery³⁷⁴ explica que a capacidade contributiva é atingida de formas diferentes na tributação direta da renda e na tributação indireta sobre consumo. No primeiro caso, observa-se o referido princípio por meio da isenção de um limite mínimo dos rendimentos, suficiente ao custeio do que é indispensável à subsistência. Por outro lado, na tributação sobre consumo, fixam-se isenções a determinados bens indispensáveis ou graduações de alíquotas na razão inversa da utilidade desses bens. Ainda de acordo com o autor, a essencialidade funcionaria como critério da capacidade contributiva nessa segunda hipótese, ou seja, na tributação indireta.

É preciso ressaltar, como já apontado no item 1.3.3 do primeiro capítulo, que parte da doutrina entende que nem sempre a seletividade busca concretizar a igualdade ou a

³⁷⁰ TIPKE, Klaus. Princípio da Igualdade e a Idéia de Sistema no Direito Tributário. In: BRANDÃO MACHADO (coord.). **Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 520.

³⁷¹ GUIMARÃES, Vasco Branco. **A responsabilidade civil da Administração Fiscal: emergente da obrigação de imposto**. Belo Horizonte: Fórum, 2007p. 52.

³⁷² CANAZARO, Fábio. **Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.p. 61.

³⁷³ VIEIRA, José Roberto. Imposto sobre Produtos Industrializados: Uma Águia Garciamarquiana entre os Tributos. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; MOSQUERA, Roberto Quiroga; e ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). **Tributação das Empresas – Curso de Especialização**. São Paulo: Quartier Latin e FGV, 2006. p. 193.

³⁷⁴ TILBERY, Henry. O conceito de “essencialidade” como critério de tributação. **Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 10, p. 2971-3035, 1990.p. 2984-2985.

capacidade contributiva. José Eduardo Tellini Toledo³⁷⁵, por exemplo, explica que a aplicação de alíquota elevada para produtos nocivos, como o cigarro, não leva em conta capacidade contributiva dos consumidores, uma vez que esse produto é de consumo generalizado por todas as faixas de renda, mas parte de outros critérios políticos e de saúde pública. De todo modo, Maurício Darli Trimm do Valle lembra que a utilização da seletividade como função extrafiscal não pode ser completamente dissociada da igualdade, “devendo sempre ser observados os limites inferior e superior à capacidade contributiva, quais sejam, o mínimo vital e o respeito à não confiscatoriedade”.³⁷⁶

Na mesma linha, Cassiano Menke³⁷⁷ explica que a capacidade contributiva funciona como limite a qualquer medida extrafiscal dos tributos, uma vez que estas nunca podem atingir o núcleo essencial dos direitos fundamentais, como a garantia do mínimo existencial, o qual será objeto do tópico seguinte. Essa noção é importante porque se o legislador ignora a capacidade, sob o pretexto de implantar medidas extrafiscais de incentivo a determinado setor da economia, pode acabar por ofender justamente os princípios gerais da ordem econômica, tais como liberdade de iniciativa e liberdade de profissão³⁷⁸. Por isso, as políticas fiscais devem sempre observar as prescrições constitucionais concernentes aos “direitos fundamentais, à proteção do direito de propriedade, ao dever de contribuir com os gastos públicos, à competência material e legislativa e à capacidade contributiva”.³⁷⁹

Por tudo isso, nessa permanente tensão entre igualdade e capacidade contributiva de um lado, e extrafiscalidade do outro, deve sempre se comparar os bens tributados, para identificar se a seletividade levou em conta o critério da essencialidade³⁸⁰. É por isso que

³⁷⁵ TOLEDO, José Eduardo Tellini. Cálculo do IPI: formação da base de cálculo, alíquotas da TIPI e princípio da seletividade. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord). **Direito tributário: tributação do setor industrial**. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 122. No mesmo sentido é o entendimento de Maurício Darli Trimm do Valle: “Lembremo-nos que alguns classificam os produtos em essenciais ou nocivos. Quando o legislador, por meio do Princípio da Seletividade, tributa cigarros, por exemplo, com alíquota de 330% (trezentos e trinta por cento), não o está fazendo com base nos Princípios da Igualdade e da Capacidade Contributiva. Nesses casos, outros interesses constitucionais embasam a tributação elevada. Essa é uma espécie de seletividade diversa da que visa ao respeito ao Princípio da Isonomia. Até mesmo porque a compra e um maço de cigarros não é fato signó presuntivo de riqueza suficiente para que seja tributado à alíquota mais alta estabelecida no direito positivo brasileiro. Nesses casos, o Estado pretende respeitar as prescrições do art. 196 da Constituição Federal.” VALLE, Maurício Darli Trimm do. **Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI**. São Paulo: Noeses, 2016. p. 478.

³⁷⁶ *Ibidem*, p. 484.

³⁷⁷ MENKE, Cassiano. **A proibição aos efeitos de confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 85.

³⁷⁸ COSTA, Regina Helena. **O princípio da capacidade contributiva**. Malheiros: São Paulo, 1993. p. 104.

³⁷⁹ BICALHO, Guilherme Pereira Dolabella. **Extrafiscalidade tributária: pós-modernidade e legitimação Estado Social Brasileiro**. Belo Horizonte: Arraes Editora, 2014. p. 169.

³⁸⁰ “Coerente com isso, a essencialidade tributária pode ser conceituada como norma que visa a promoção da igualdade no que tange à distribuição do ônus tributário nos impostos sobre o consumo; norma que atua como critério de comparação, integrando a relação entre grupos de mercadorias e/ou serviços, para a promoção de um

Roque Carrazza afirma que o respeito à seletividade é feito por meio da comparação da essencialidade das mercadorias e serviços, e não discriminando contribuintes, seja em razão de raça, origem ou religião³⁸¹.

Ocorre que realizar essa comparação apenas como suporte nos princípios da igualdade e da capacidade contributiva não parece ser suficiente, uma vez que ambos deixam uma grande margem de discricionariedade ao legislador infraconstitucional. Por isso, é relevante extrair do texto constitucional outros parâmetros que colaborem para uma classificação ou categorização mais objetiva dos produtos e serviços, à luz de sua essencialidade. Para essa missão, é adequado estudar as garantias que compõem o mínimo existencial e outros direitos previstos nos dispositivos das ordens social e econômica da Constituição.

3.2.2. Mínimo existencial, direitos sociais e ordem econômica

O art. 1º, III, da Constituição Federal, apresenta a dignidade da pessoa humana como um dos fundamentos da República Federativa do Brasil, o que, por si só, já indica a relevância desse princípio como norte para toda legislação infraconstitucional. Por sua vez, o art. 3º da Constituição apresenta os objetivos fundamentais da república, dentre os quais encontramos a construção de uma sociedade livre, justa e solidária; erradicação da pobreza e redução de desigualdades sociais e regionais. Tanto a dignidade da pessoa humana, prevista como fundamento da república, bem como os referidos objetivos fundamentais devem ser rigorosamente considerados na fixação das normas sobre direito tributário³⁸².

A partir dessas disposições constitucionais, entende-se que a Constituição contém verdadeira garantia ao “mínimo existencial”, que seria um “conjunto de prestações materiais que asseguram a cada indivíduo uma vida com dignidade, que necessariamente só poderá ser uma vida saudável, que corresponda a padrões qualitativos mínimos”³⁸³, na lição de Ingo Wolfgang Sarlet. O autor defende ainda que o mínimo existencial não pode ser entendido simplesmente como um conjunto de bens necessários à sobrevivência fisiológica, ou apenas uma garantia de exercício de liberdades fundamentais. Ou seja, não é possível limitar o mínimo existencial somente aos direitos previstos no rol de direitos fundamentais do art. 5º,

fim: um estado de igualdade na tributação”. CANAZARO, Fábio. **Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015. p. 110.

³⁸¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 459.

³⁸² MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 11 ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 329.

³⁸³ SARLET, Ingo Wolfgang. A Eficácia do Direito Fundamental à Segurança Jurídica: Dignidade da Pessoa Humana, Direitos Fundamentais e Proibição do Retrocesso Social no Direito Constitucional Brasileiro. LÚCIA, Carmen Antunes Rocha (coord.). **Constituição e segurança jurídica: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada**. 2 ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 120-121.

CF. Apesar de não ser fácil precisar claramente o conteúdo dessa garantia, sempre se deve tomar a dignidade da pessoa humana como “diretriz-jurídico material tanto para a definição do núcleo essencial, quanto para a definição do que constitui a garantia do mínimo existencial”³⁸⁴.

A convicção de que o texto constitucional garante ao cidadão um conjunto mínimo de bens e direitos reflete no direito tributário, uma vez que as normas fiscais obrigatoriamente devem respeitar os limites dessa proteção individual³⁸⁵. Cassiano Menke³⁸⁶ explica que determinados bens – sejam eles materiais ou imateriais – são tão importantes a uma vida digna que devem ser considerados como um direito individual, constituindo assim o núcleo central do conteúdo do mínimo existencial e integrando a zona de certeza positiva do conceito de essencialidade. Relembrando o que foi exposto no segundo capítulo, a grande maioria das teses sobre conceitos indeterminados entendem que estes possuem três zonas conceituais: zona de certeza positiva, zona de certeza negativa, e zona de incerteza. Aplicando essa divisão em conjunto com a proteção ao mínimo existencial, chegamos à conclusão de que bens que integrem o núcleo dessa garantia devem receber tratamento fiscal mais benéfico³⁸⁷. Especificamente em relação ao nosso tema, constatamos que produtos e serviços abrangidos pela zona conceitual positiva da essencialidade, para fins de tributação seletiva, reclamam a supressão do IPI e do ICMS ou, pelo menos, uma carga mínima desses impostos. Nessa linha, German Alejandro San Martín Fernández³⁸⁸ explica que, mesmo diante das dúvidas na definição do conceito de essencialidade, a constituição já delimita ao menos uma zona de certeza conceitual, quando, no art. 6º, indica como essenciais o lazer, vestuário, educação, moradia e alimentação.

Roque Carrazza reconhece a dificuldade de conceituação do mínimo existencial ou vital, mas ressalta que isso não torna a missão impossível. Assim, entende que esse mínimo diz respeito aos bens necessários a proteção da vida, saúde, educação, bem-estar, moradia,

³⁸⁴ Ibidem.

³⁸⁵ MENKE, Cassiano. **A proibição aos efeitos de confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 31.

³⁸⁶ Ibidem, p. 53-59. Como já explicado no item 2.6.1. do segundo capítulo, Menke utiliza um conceito amplo de bens, que envolve produtos, serviços, direitos e outras prestações.

³⁸⁷ “Quando se trata do mínimo existencial, do mínimo exento, do mínimo vital e do mínimo subsistencial se está referindo a um conteúdo materialmente essencial que é próprio de cada direito fundamental. (...) Quando esse exame é realizado no âmbito do direito tributário, demonstra-se uma zona composta por bens indispensáveis à existência dos direitos fundamentais, a qual não pode ser afetada pelas normas tributárias.” Ibidem. p. 60.

³⁸⁸ FERNÁNDEZ, German Alejandro San Martín. A seletividade das alíquotas em razão da essencialidade do produto. Necessária verificação por parte da autoridade fiscal em caso de dúvida na classificação fiscal sobre a utilização e destinação dada ao produto, se relacionada ou não com alguma atividade considerada essencial pela ordem jurídica posta. Mínimo existencial, Isonomia, Capacidade Contributiva e os postulados a razoabilidade e proporcionalidade em matéria tributária. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães e MELO, Fábio Soares de (Coord.). **IPI – questões fundamentais**. São Paulo : MP Editora, 2008. p. 217.

entre outros. O mínimo existencial, portanto, tem relação direta com os direitos fundamentais e o princípio da dignidade da pessoa humana, razão pela qual os produtos e serviços necessários à sua concretização devem ser imunizados da tributação³⁸⁹. Como explica o autor, o consumo de produtos essenciais não representa uma escolha, mas uma necessidade, o que o diferencia da liberdade de consumo presente no caso de mercadorias luxuosas.

Diante da já mencionada dificuldade de se identificar esses itens indispensáveis – bem como da ausência de critérios expressos na Constituição -, Ingo Wolfgang Sarlet³⁹⁰ e Cassiano Menke³⁹¹ identificam como bens essenciais os direitos sociais contidos no art. 7º, IV, da CF, que trata das necessidades vitais básicas do indivíduo e da família que devem ser custeadas pelo salário mínimo. São elas: moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social.

Nessa linha, Andrei Pitten Velloso explica que se a renda do contribuinte é suficiente apenas para custear a “dimensão econômica do mínimo existencial”, como é o caso dos gastos que devem ser cobertos pelo salário mínimo, há necessidade de exonerá-la de qualquer tributação³⁹². Em sentido semelhante, Henry Tilbery defende que “a faixa dos dispêndios, a serem atingidos pelos impostos indiretos, é o excedente dos gastos dos consumidores, após satisfeitas as necessidades básicas essenciais.”³⁹³

A relevância do mínimo existencial para o controle da carga tributária é tamanha que Douglas Yamashita³⁹⁴ defende seu status de imunidade tributária, com suporte nas lições de Ricardo Lobo Torres. Para esse autor, mesmo não havendo previsão expressa na Constituição, produtos e serviços que integrem a noção do mínimo existencial devem ser completamente exonerados de qualquer tipo de imposição fiscal³⁹⁵.

³⁸⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 466-470.

³⁹⁰ SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**. 5 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. p. 126.

³⁹¹ MENKE, Cassiano. **A proibição aos efeitos de confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 64.

³⁹² VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 110-112. p. 197.

³⁹³ TILBERY, Henry. O conceito de “essencialidade” como critério de tributação. **Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 10, p. 2971-3035, 1990. p. 2989-2990.

³⁹⁴ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 113-114.

³⁹⁵ “É claro que tal imunidade estaria restrita apenas a uma cesta básica de alimentos, medicamentos e vestuário, escolhidos entre aqueles estrita e estaticamente mais populares e em valores médios-padrões. É certo que, ao assegurar um mínimo de dignidade aos mais pobres, tal imunidade, por ser objetiva, pode vir a beneficiar ricos contribuintes indiretos com as mesmas isenções concedidas aos pobres. tais benefícios devem ser, então, exauridos pela elevação da alíquota de outros produtos fora do mínimo existencial, tais como carros, eletrodomésticos, computadores, cigarros, bebidas alcoólicas etc. E, se ainda assim o rico não for tributado mais onerosamente que o pobre, pelo menos permanece assegurada a dignidade humana deste.” *Ibidem*. p. 114.

Especificamente no âmbito da seletividade, a maioria dos doutrinadores estudados nesta obra também recorrem – como ponto de partida para identificar o conteúdo do conceito de essencialidade –, à lista de direitos sociais previstas no art. 7º, IV, da CF. Nessa linha são as lições de José Roberto Vieira³⁹⁶, José Eduardo Soares de Melo³⁹⁷, Roque Antonio Carrazza³⁹⁸, Regiane Binhará Esturilio³⁹⁹, Maurício Darli Trimm do Valle⁴⁰⁰, Fábio Canazaro⁴⁰¹ e Henry Tilbery.⁴⁰²

Cumprir registrar, no entanto, que apesar da importância fundamental do rol do art. 7º, IV, para conceituação da essencialidade tributária, ele não é suficiente, uma vez que não esgota a lista de bens essenciais encontrados na Constituição Federal. Por isso ganham relevância outros direitos garantidos pela ordem social e também pela ordem econômica⁴⁰³. Antônio Maurício da Cruz⁴⁰⁴, ainda sob a égide da Emenda Constitucional nº 01/1969, já apontava que o parâmetro da seletividade deveria ser buscado nos então vigentes princípios da ordem econômica e social (art. 160, EC nº 01/69) e nos valores da família, educação e cultura (art. 176, EC nº 01/69).

Dessa forma, além dos direitos já constantes no art. 7º, a Redação dada pela Emenda Constitucional nº 90/2015 ao art. 6º da CF ainda acrescenta como direitos sociais a segurança, a proteção à maternidade e à infância, e a assistência aos desamparados. No “Título VIII – Da Ordem Social,” encontramos um detalhamento dos itens constantes no art. 6º e 7º. Nesse sentido, exemplificativamente, constam a garantia ao sistema único de saúde (art. 196, CF); a garantia de um benefício assistencial a idosos e portadores de deficiência (art. 203, V, CF); educação básica obrigatória e gratuita (art. 208, I, CF); incentivos para a produção cultural (art. 216, §3º, CF); incentivos ao desenvolvimento científico (art. 218); e direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado (art. 225, CF).

Por sua vez, os princípios gerais da ordem econômica, contidos no art. 170, também apresentam elementos importantes para delimitação do conceito da essencialidade, dentre os

³⁹⁶ VIEIRA, José Roberto. **IPI: a regra-matriz de incidência**. Curitiba: Juruá, 1993. p. 127.

³⁹⁷ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 11 ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 329.

³⁹⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 466.

³⁹⁹ ESTURILIO, Regiane Binhará. **A seletividade no IPI e no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 122.

⁴⁰⁰ VALLE, Maurício Darli Trimm do. **Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI**. São Paulo: Noeses, 2016. p. 478.

⁴⁰¹ CANAZARO, Fábio. **Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015. p. 112.

⁴⁰² TILBERY, Henry. O conceito de “essencialidade” como critério de tributação. **Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 10, p. 2971-3035, 1990.

⁴⁰³ VALLE, Maurício Darli Trimm do. **Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI**. São Paulo: Noeses, 2016. p. 478-480.

⁴⁰⁴ CRUZ, Antônio Maurício da. **O IPI: limites constitucionais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1983. p. 66/67.

quais destacamos a função social da propriedade, a livre concorrência, a defesa do consumidor, proteção ao meio ambiente, redução de desigualdades regionais e sociais, e tratamento favorecido às empresas de pequeno porte.

Ressalte-se se ainda que da breve exposição realizada, percebe-se que certos direitos recebem mais de uma adjetivação jurídica. O trabalho, por exemplo, é fundamento da república (art. 1º, IV, CF); direito individual (art. 5º, XIII, CF); direito social (art. 6º e 7º, IV, CF); e fundamento e princípio da ordem econômica (art. 170, caput e inciso VIII, CF). De forma semelhante, a proteção ao meio ambiente aparece como direito a ser defendido individualmente em juízo, via ação popular (art. 5º, LXXIII, CF); princípio da ordem econômica (art. 170, VI, CF); e direito integrante da ordem social (art. 225, CF).

Regiane Binhara Esturilio⁴⁰⁵ ainda registra outras importantes indicações de produtos e serviços essenciais que são encontrados na Constituição, como telecomunicações, radiodifusão de sons e imagens e energia elétrica (art. 21 e 22); e gás natural, petróleo e seus derivados (art. 155, §3º e 177). A menção à energia elétrica e aos combustíveis é relevante para demonstrar que a essencialidade não diz respeito apenas ao produto ou serviço final que chega ao consumidor, mas a todos os instrumentos, matérias primas e insumos indispensáveis ao atendimento de determinado direito fundamental, seja ele individual ou coletivo⁴⁰⁶. No entanto, essa lógica nem sempre é observada, como comprova o emblemático caso do ICMS incidente sobre energia elétrica, que é cobrado pela alíquota máxima em quase todos os Estados da federação⁴⁰⁷.

Por sua vez, José Eduardo Tellini Toledo entende que a essencialidade diz respeito à garantia de acesso a gêneros de primeira necessidade, mas isso não impede que a tributação seletiva funcione como “uma ferramenta de extrafiscalidade visando o estímulo da ordem econômica e social”. O autor exemplifica essa afirmação com análise concreta da Tabela de Incidência do IPI – TIPI, ao indicar que certas reduções de alíquota a zero buscam na verdade

⁴⁰⁵ ESTURILIO, Regiane Binhara. **A seletividade no IPI e no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 122.

⁴⁰⁶ “Esses e outros insumos que têm o mesmo grau de essencialidade do produto final deveriam ter alíquota igual ou inferior às dos produtos finais, mas essa lógica simples nem sempre prevalece.” PAWLOW, Francisco; BOECHAT, Maria Elisa Bruzzi; MOURÃO; Mônica Alves de Oliveira. Seletividade da tabela de incidência do IPI. SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (org). **IPI: temas constitucionais polêmicos**. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 247.

⁴⁰⁷ LIMA NETO, Manoel Cavalcante; PEREIRA NETTO, 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.

fomentar determinado segmento econômico, independente de se tratar de gêneros de primeira necessidade⁴⁰⁸.

Ainda que concordemos com a relação da seletividade com a extrafiscalidade – como já exposto no item 1.3.3 do primeiro capítulo –, a conclusão do autor peca apenas em limitar o conceito de essencialidade a gêneros de primeira necessidade. Esse posicionamento destoa do entendimento defendido neste tópico, de que o conjunto de bens essenciais ao mínimo existencial não pode ser identificado apenas com uma subsistência física, mas também deve encontrar respaldo nos demais direitos sociais e econômicos apresentados. Por isso concordamos com Luís Eduardo Schoueri, quando propõe que o conceito de essencialidade “deve ter duas perspectivas: o ponto de vista individual dos contribuintes e as necessidades coletivas”⁴⁰⁹.

Assim, “interpretando-se sistematicamente a Constituição pode-se afirmar que essencial é a qualidade de um produto, mercadoria e/ou serviço de ser indispensável à satisfação de uma ou várias categorias de necessidades”⁴¹⁰, na lição de Regiane Binhara Esturilio. Também concordamos com a autora quando afirma que a essencialidade deve ser tratada objetivamente, de uma perspectiva da importância generalizada do bem para a população, desconsiderando as características pessoais ou regionais dos consumidores⁴¹¹. No entanto, é preciso atentar que essa objetividade não pode ser encarada da mesma forma no IPI e no ICMS. Como o imposto federal deve ser aplicado, em regra, uniformemente em todo o Brasil, é preciso se atingir um grau de objetividade que contemple satisfatoriamente todas as regiões do país. Já no caso do ICMS, é preciso atentar que essa objetividade deve ser garantida no âmbito regional – ou seja, dentro do Estado-membro competente. Diz-se isso porque, de fato, de um ente estadual para outro haverá diferença no grau de essencialidade que a sociedade e economia locais conferem a certos produtos. Ilustra-se essa situação com o já citado Decreto-lei nº 399/1938, que estabelece diferentes composições da cesta básica por

⁴⁰⁸ TOLEDO, José Eduardo Tellini. Cálculo do IPI: formação da base de cálculo, alíquotas da TIPI e princípio da seletividade. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord). **Direito tributário: tributação do setor industrial**. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 103-125.

⁴⁰⁹ Sob a última perspectiva, tal conceito deve ser entendido a partir dos objetivos e valores constitucionais: essencial será o bem que se aproxime da concretização daqueles. Assim, tanto será essencial o produto consumido pelas camadas menos favorecidas da população, dado o objetivo fundamental da República de “erradicar a pobreza e a marginalização” (artigo 3º, III, da Constituição Federal), como aquele que corresponda aos auspícios da Ordem Econômica, diante do objetivo de “garantir o desenvolvimento nacional” (artigo 3º, II).” SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo : Saraiva, 2012. p. 588-589.

⁴¹⁰ ESTURILIO, Regiane Binhara. **A seletividade no IPI e no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 122.

⁴¹¹ Ibidem. No mesmo sentido, ver VALLE, Maurício Darli Trimm do. **Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI**. São Paulo: Noeses, 2016. p. 482.

região, a depender dos hábitos alimentares locais, além de uma cesta básica nacional composta por itens comuns a todo território nacional.

De todo modo, é preciso perceber que a utilização dos direitos sociais e econômicos, como parâmetro de graduação da essencialidade, não significa que todo e qualquer bem que se enquadre nessas categorias deve ser considerado como essencial⁴¹². Ou seja, dentro de uma mesma classe é preciso fazer distinções, com base no uso e finalidade do produto⁴¹³. Nesse sentido, nem todo item que se enquadre como vestuário pode ser considerado indispensável, uma vez que temos peças de roupa de importância elevada, como Equipamentos de Proteção Individual – EPI, e outras claramente supérfluas e nocivas ao meio ambiente, como casacos de pele de animais. Assim, é possível afirmar que dentro de uma classe de produtos também encontraremos zonas de certeza e incerteza conceitual, sobre a essencialidade dos produtos.

Para fazer essa diferenciação, é útil retornar às lições sobre a tipicidade, realizadas no item 2.5 do segundo capítulo, no qual adotamos a noção de tipo como modelo intermediário entre o fato concreto e o conceito abstrato⁴¹⁴. Assim, ainda utilizando o exemplo da categoria vestuário, ao invés de simplesmente se fixar uma definição taxativa de quais peças de roupas são essenciais, a legislação infraconstitucional pode construir tipos legais que indiquem as características que apontam se determinada vestimenta está abrangida pela zona de certeza positiva do conceito. Essa tipicidade aberta permite uma maior adaptação da legislação às mudanças sociais e tecnológicas, e também colabora para a redução da zona de incerteza do

⁴¹² PAWLOW, Francisco; BOECHAT, Maria Elisa Bruzzi; MOURÃO; Mônica Alves de Oliveira. Seletividade da tabela de incidência do IPI. SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (org). **IPI: temas constitucionais polêmicos**. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 193-270.

⁴¹³ “É certo que mesmo nesses setores indicados pela Constituição como essenciais, há toda sorte de produtos e bens de consumo, do mais simples ao mais sofisticado, o que não autoriza o Poder Executivo muito menos o administrador tributário a adotar o critério da seletividade progressiva apenas diante da identificação da utilidade do produto” FERNÁNDEZ, German Alejandro San Martín. A seletividade das alíquotas em razão da essencialidade do produto. Necessária verificação por parte da autoridade fiscal em caso de dúvida na classificação fiscal sobre a utilização e destinação dada ao produto, se relacionada ou não com alguma atividade considerada essencial pela ordem jurídica posta. Mínimo existencial, Isonomia, Capacidade Contributiva e os postulados a razoabilidade e proporcionalidade em matéria tributária. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães e MELO, Fábio Soares de (Coord.). **IPI – questões fundamentais**. São Paulo : MP Editora, 2008. p. 217.

⁴¹⁴ “Assim, o tipo constitui uma altura média entre o geral e o particular, se distinguindo do conceito abstrato-geral definido por um número limitado de características gerais isoladas, por sua grande proximidade com a realidade, por sua clareza gráfica e por sua objetividade. Com efeito, o tipo não se pode definir, mas somente explicitar, pois embora tenha um núcleo fixo, mantém as fronteiras flexíveis, de tal sorte que a falta de um ou outro de seus muitos traços característicos não leva a sua descaracterização. Enquanto o conceito, seguindo a lógica do sim ou não, separa; o tipo, acomodando-se ao mais ou menos da realidade, une, tornando conscientes as conexões de sentido, fazendo o geral ser compreendido de forma clara e integral. Deste modo, os fatos não se subsumem ao tipo. Este se coordena, ou se põe em correspondência, em maior ou menor grau, com um suposto fato concreto. Essa coordenação entre o tipo e a realidade fática baseia-se numa valoração, que deve ser determinada eticamente por uma ponderação de finalidade, a partir de uma análise minuciosa das condições reais, bem como de uma mensuração dos próprios valores isoladamente aplicáveis.” RIBEIRO, Ricardo Lodi. A tipicidade Tributária. In. RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André. **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 202-203.

conceito, uma vez que determinado produto poderá ser classificado não por preencher exatamente todos os requisitos da descrição da classe, e sim por satisfazer o maior número deles em comparação com outras classificações.

Outro exemplo que pode ajudar a aclarar essa questão – já mencionado na introdução deste trabalho e no item 2.5 do segundo capítulo – é a discussão objeto do Recurso Extraordinário 606.314/PE, que se encontra com repercussão geral reconhecida no STF, mas ainda pendente de julgamento. No referido processo, discute-se qual o correto enquadramento dos garrafões de água mineral na TIPI. À época da propositura da demanda, a versão vigente da tabela continha duas posições que permitiriam, em tese, a classificação do produto: “embalagem plástica”, cuja alíquota era de 15% (posição defendida pela União), e “embalagem para alimentos”, que não recebia tributação alguma (posição defendida pelo contribuinte). Nessa situação, um raciocínio meramente conceitual não é suficiente para dirimir a lide, já que o produto se enquadra perfeitamente nas duas definições abstratas. Por isso, é necessário recorrer a uma investigação tipológica para descobrir se o produto preenche mais notas distintivas de uma ou outra posição da tabela.

Por fim, a concepção de que a essencialidade tributária deve ser fundamentada nos direitos sociais e econômicos - o que defendemos -, não significa que as normas infraconstitucionais devem obrigatoriamente categorizar os produtos a partir desses direitos (saúde, alimentos, vestuário, trabalho e assim por diante). Nada impede que o legislador adote outros critérios ou classes para organizar os bens tributados pelo IPI e pelo ICMS, desde que a graduação da carga tributária respeite as mencionadas prescrições contidas na ordem social e econômica, além, é claro, dos direitos individuais fundamentais⁴¹⁵.

Traçados os fundamentos materiais que devem guiar a legislação infraconstitucional sobre a seletividade em razão da essencialidade, passamos adiante a tratar das normas de estrutura que representam os limites formais ao exercício dessa competência.

3.3. Limites constitucionais formais

Além dos limites materiais apresentados, a positivação de critérios para controle da essencialidade, por meio de legislação infraconstitucional, precisa observar os aspectos formais do processo legislativo.

⁴¹⁵ "Em função de outros critérios, poderão ser formuladas diferentes classes, considerando ou destacando como relevantes outras propriedades, as quais não tinham nenhuma relevância para o processo de classificação anterior. Quando se define, o que se faz, em última instância, é oferecer a regra de relevância através da qual determinados objetos ou coisas integram uma classe de objetos, fazendo parte de uma teoria explicativa da realidade." WARAT, Luis Alberto. **Introdução ao Estudo do Direito, Vol. I: Interpretação da lei: temas para uma reformulação**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1994. p. 32.

Desde já informamos que não existe apenas uma espécie normativa adequada para o tratamento da tributação seletiva e do critério de essencialidade, sendo possível que essas matérias sejam tratadas por lei complementar, leis ordinárias federais e estaduais, resoluções do Senado Federal e decretos, como veremos detalhadamente adiante. Obviamente não se está afirmando que essas espécies de normas podem tratar igualmente sobre esses temas, uma vez que isso ofenderia toda a repartição de matérias reservadas a cada uma, além de desconsiderar a hierarquia eventualmente existente entre elas. Por outro lado, como lembra Paulo de Barros Carvalho, sobre um mesmo fato social é possível incidir várias normas diferentes, cada uma fazendo um recorte próprio da realidade e dando origem a fatos jurídicos com efeitos diversos⁴¹⁶.

Também é importante frisar que a proposta de controle da indeterminação do conceito de essencialidade, por meio de atos normativos infraconstitucionais, não tem qualquer pretensão de eliminar todas as dúvidas e incertezas sobre a interpretação e aplicação do mesmo. No entanto, a fixação de critérios mais objetivos permite que se passe, parafraseando Jesus Ignacio Martínez García⁴¹⁷, de uma incerteza indeterminada a uma incerteza determinada, ou seja, delimitada e estruturada. Dessa forma, analisaremos o papel da lei complementar tributária, da lei ordinária, das resoluções do Senado Federal e do decreto na fixação de fronteiras para a interpretação do conceito de essencialidade. Nessa tarefa, novamente serão úteis as lições extraídas do segundo capítulo, referente às zonas de certeza e incerteza conceitual e o pensamento tipológico.

3.3.1. Lei complementar tributária

A lei complementar exerce importante função no ordenamento brasileiro, tendo em vista que foi o instrumento legislativo eleito para regular diversas matérias constitucionais. Especialmente em relação ao direito tributário, a lei complementar exerce papel fundamental na normatização infraconstitucional do sistema tributário nacional. No contexto deste trabalho, é importante estudar duas previsões de legislação complementar contida no art. 146

⁴¹⁶ “Ao promover essas incisões no plano da realidade social, o legislador tem de levar em conta a estrutura lógica da norma que vai compor, uma vez que as descrições factuais serão associadas implicacionalmente a prescrições de conduta. O mesmo fato social pode sofrer tantos cortes jurídico-conceituais quanto o desejar a autoridade que legisla, dando ensejo à incidência de normas jurídicas diferentes. Ao confluírem sobre a mesma base de incidência, as várias regras vão projetando, uma a uma, os peculiares efeitos que os fatos jurídicos irradiam.” CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2009. 941.

⁴¹⁷ GARCÍA, Jesús Ignacio Martínez. Derecho e Incertidumbre. **Anuario de filosofía del derecho**, Nº 28, p. 99-118, 2012.

da Constituição: a que dispõe sobre normas gerais de direito tributário e a que regula as limitações ao poder de tributar.

Antes, ainda que a teoria geral sobre essa espécie normativa não seja o tema principal desta dissertação, é importante fazer considerações sobre alguns pontos controversos envolvendo a lei complementar, notadamente em razão das discussões sobre a existência de hierarquia em relação à lei ordinária, bem como ao seu campo material de atuação. Celso Ribeiro Bastos explica que, de forma ampla, toda norma infraconstitucional é complementar à Constituição, não sendo esse, portanto, o critério ideal para diferenciar a lei complementar de outras espécies normativas⁴¹⁸. Dessa forma, não existe um conceito ontológico de lei complementar, uma vez que esta é uma criação do direito positivo, sendo sua definição “algo contingente e que não pode ser plenamente compreendido senão à luz do sistema jurídico que o instaurou”⁴¹⁹. Assim, o referido professor define a lei complementar como “espécie normativa autônoma, expressamente prevista no inc. II do art. 59 da Constituição Federal, que versa sobre matéria subtraída ao campo de atuação das demais espécies normativas”, a qual por sua vez exige “um quórum especial de maioria absoluta dos votos dos membros das duas Casas de que se compõe o Congresso Nacional”⁴²⁰.

Ainda de acordo com as lições de Celso Ribeiro Bastos⁴²¹ – ao tratar da suposta hierarquia entre as leis complementares e ordinárias –, ele defende que eventual conflito entre essas espécies não deve ser necessariamente resolvido em razão da superioridade da primeira sobre a segunda. Para o autor, a diferença entre ambas deve ser buscada principalmente na repartição de matérias atribuídas ao âmbito de cada tipo de lei. Ou seja, a matéria tratada pela lei complementar é “perfeitamente cindível ou separável da versada pelas demais normações, principalmente pela legislação ordinária”⁴²². Especificamente sobre a lei complementar tributária, ele afirma que ela serve para conferir estabilidade ao sistema tributário nacional e funciona como garantia dos contribuintes contra abusos dos entes tributantes⁴²³.

Por sua vez, Paulo de Barros Carvalho, seguindo o pensamento de José Souto Maior Borges, entende que não é possível “uma visão unitária sobre o tema da supremacia das leis

⁴¹⁸ BASTOS, Celso Ribeiro. **Lei Complementar: teoria e comentários**. 2 ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1999. fls. 15/16.

⁴¹⁹ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 9 ed. ampl. e atual. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002. p. 246.

⁴²⁰ *Ibidem*.

⁴²¹ BASTOS, Celso Ribeiro. **Lei Complementar: teoria e comentários**. 2 ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1999. fls. 48.

⁴²² *Ibidem*.

⁴²³ *Ibidem*, p. 159.

complementares”⁴²⁴. Para o tributarista, a constituição contém casos em que a lei complementar assume hierarquia superior aos demais tipos normativos, atuando como regra de estrutura que regula a produção das demais. De outro lado, encontramos casos em que a legislação complementar atua como regra de conduta, já que normatiza diretamente determinado comportamento. De modo idêntico, Frederico Araújo Seabra Moura afirma que é um equívoco tanto afirmar que a lei complementar é superior à ordinária, quanto defender o contrário, já que essa hierarquia não ocorre obrigatoriamente, “mas unicamente quando servir de fundamento de validade – formal ou material – para uma lei ordinária, o que não ocorre sempre.”⁴²⁵

Para compreensão dessa diferenciação, é relevante conhecer a classificação realizada por Celso Ribeiro Bastos⁴²⁶, que divide as leis complementares em exaurientes e continuáveis. No primeiro caso, a lei complementar já traria todos os elementos necessários à sua incidência direta sobre o fato ou regulamento que constitui seu objeto, sem necessidade de outras espécies normativas para incrementar seus termos. Como exemplo desse tipo, o autor cita a lei complementar que autoriza a criação, transformação ou reintegração dos Territórios Federais (art. 18, §3º, CF). Por outro lado, as leis complementares continuáveis “são aquelas normas que permitem a existência de outras espécies normativas, simultaneamente”⁴²⁷, permitindo “um prosseguimento da sua normatividade por via de lei ordinária.”⁴²⁸

Dessa forma, uma lei complementar que fixasse diretrizes sobre a seletividade em razão da essencialidade, para guiar as legislações específicas do IPI e do ICMS, atuaria como norma hierarquicamente superior, por ser uma regra de estrutura que condiciona a produção da lei ordinária; e seria uma lei complementar continuável, por permitir o desenvolvimento de suas prescrições por meio de outras espécies legislativas. No entanto, é preciso verificar se a seletividade é matéria passível de ser regulada por meio de lei complementar tributária, o que exige um estudo da abrangência das leis complementares sobre normas gerais e limitações ao poder de tributar.

⁴²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2009. p. 384-386.

⁴²⁵ MOURA, Frederico Araújo Seabra de. **Lei Complementar Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 102.

⁴²⁶ BASTOS, Celso Ribeiro. **Lei Complementar: teoria e comentários**. 2 ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1999. p. 93-95.

⁴²⁷ *Ibidem*, p. 95.

⁴²⁸ *Ibidem*, p. 97.

A discussão sobre o alcance da expressão “normas gerais” não é recente, representando uma preocupação doutrinária permanente. Nesse sentido, Geraldo Ataliba⁴²⁹, interpretando dispositivo da Constituição de 1946 que tratava de normas gerais financeiras – dentre as quais se incluíam as tributárias –, reconheceu a dificuldade de abordar o tema, notadamente pelo risco de o legislador nacional invadir a competência dos entes estaduais e municipais. No entanto, o autor afirma que um regramento minimamente uniforme sobre os conceitos tributários seria necessário para evitar bitributação e estabilizar a federação. Assim, conclui que “a igualdade de tratamento dos cidadãos, a evitação das discriminações, certas medidas extrafiscais e outras semelhantes, no campo tributário, estariam compreendidas na competência federal normativa”⁴³⁰. Nesse passo, cabe às normas gerais tratar de aspectos com “caráter de generalidade”, sem mergulhar em minúcias e detalhes do regramento de determinada matéria tributária, notadamente características regionais e locais. De todo modo, alerta o autor, não existe um conceito ou conteúdo prévio do que sejam normas gerais, razão pela qual a análise deve ser feita em cada caso concreto, principalmente de acordo com o princípio federativo e autonomia municipal. Nesse sentido, Geraldo Ataliba – comparando as normas gerais sobre direito tributário com as que versam sobre orçamento –, explica que as primeiras podem abranger um campo maior de matérias, pois “tudo quanto diga respeito a tributos envolve garantias individuais, asseguradas pela Constituição federal e objeto de cuidado do legislador federal”, além dos corriqueiros “conflitos de competência entre os entes tributantes, o que exige, por sua própria natureza, a existência de normas gerais”⁴³¹.

Sob o manto da Constituição de 1967, com as alterações promovidas pela Emenda Constitucional nº 01/1969, Antônio Maurício da Cruz⁴³² afirmava que, nos pontos em que o texto constitucional não exaure a matéria sobre determinado tributo, a sua complementação não cabe necessariamente ao ente competente, notadamente quando houver possibilidade de conflitos entre as legislações específicas de cada uma dessas unidades federativas. Nessa linha, o autor concluiu, à luz do regime constitucional anterior ao vigente, que a norma geral de Direito Tributário tinha duas funções “a) preencher lacunas do texto constitucional; e b)

⁴²⁹ ATALIBA, Geraldo. Normas gerais de direito financeiro. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 82, p. 39-60, jan. 1965. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/27736>>. Acesso em: 21 Jan. 2017.

⁴³⁰ *Ibidem*. No mesmo sentido, citando expressamente esse entendimento de Geraldo Ataliba, é a conclusão de GAMA, Tácio Lacerda. **Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 214-215.

⁴³¹ *Ibidem*.

⁴³² CRUZ, Antônio Maurício da. **O IPI: limites constitucionais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1983. p. 47.

evitar, na medida do possível, por antecipação (ou preventivamente), os conflitos de competência entre as pessoas constitucionais.”⁴³³

Com a Constituição de 1988, a previsão de normas gerais sobre Direito Tributário ganhou maiores detalhes, nos termos do art. 146, III, que atribuiu à lei complementar competência para tratar dos seguintes temas: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos previstos na Constituição; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas; e d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte.

Cumprir registrar o entendimento mais restritivo de Paulo de Barros Carvalho⁴³⁴, no sentido de que a lei complementar sobre normas gerais só pode tratar de conflitos de competência e limitações ao poder de tributar, a despeito da redação conferida ao art. 146, III, da CF. Para o autor, a disposição constitucional nada acrescenta ao âmbito da lei complementar já fixado pelos incisos anteriores (dispor sobre conflitos de competência e regular as limitações ao poder de tributar). Afirma-se isso porque só seria possível expedir legislação complementar, sobre os temas das alíneas do art. 146, III, caso necessário para resolver os problemas federativos derivados do exercício da competência tributária, ou então regulamentar as limitações a esse poder, uma vez que fora dessas hipóteses haveria invariavelmente invasão da competência dos demais entes tributantes e ofensa ao princípio federativo.

No entanto, Frederico Araújo Seabra de Moura⁴³⁵ contorna essa objeção ao defender que uma norma geral tributária que traça “quais os limites materiais, espaciais, temporais, pessoais e quantitativos da exação”, certamente “irá regulamentar uma limitação constitucional ao poder de tributar”, como é o caso das matérias previstas no art. 146, III⁴³⁶. Nesse mesmo sentido, Humberto Ávila explica que essas normas gerais servem para dar

⁴³³ *Ibidem*. p. 49

⁴³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2009. p. 394-395.

⁴³⁵ MOURA, Frederico Araújo Seabra de. **Lei Complementar Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 314.

⁴³⁶ “Reformula-se a questão: ao desempenhar um papel de harmonização ou delimitação – seja evitando ou não conflitos de competência – não seria uma das funções das normas gerais regular as limitações ao poder de tributar? Acredita-se que sim. Por exemplo, ao cuidar de fatos geradores, bases de cálculo ou contribuintes, o legislador complementar dispõe sobre uma limitação constitucional.” *Ibidem*, p. 312-313.

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.”⁴³⁷

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 questão⁴³⁸. Nessa linha, Celso Ribeiro Bastos ressalta que “a característica de generalidade não se opõe à noção de concreta”, uma vez que denominar certo ato de “norma geral” indica apenas um critério de comparação dessa norma em relação a outras existentes no ordenamento. O autor continua seu raciocínio concluindo que o sistema positivo é dividido em vários subsistemas, sendo cabível um tratamento padronizado de todos eles por meio de uma norma geral⁴³⁹. Dessa forma, os subsistemas legislativos do IPI e do ICMS, por exemplo, poderiam ser abrangidos por uma norma geral que regulamentasse o que possuem em comum, que é o caso da seletividade e do seu critério de essencialidade. Tanto é assim que Celso Ribeiro Bastos, comentando o art. 146, III, “a”, da CF – que atribui à norma geral definir os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos – afirma que, ainda que o tributo seja instituído por lei ordinária, é necessário que “seu perfil esteja delineado, anteriormente, em lei complementar”⁴⁴⁰.

Cumprindo ainda 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, por se tratar de rol exemplificativo⁴⁴¹. Para o autor, a literalidade do dispositivo deixa claro não ser caso de taxatividade quando diz que é atribuição da lei complementar prever normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre aqueles assuntos listados em suas alíneas, assim, “se é ‘especialmente’, significa que não há uma exaustão daquilo que pode ser objeto de norma geral”⁴⁴². Essa conclusão pode ser corroborada pelo fato de a Lei Complementar nº 123/2006, que institui normas gerais sobre “tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as

⁴³⁷ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 265.

⁴³⁸ MOURA, Frederico Araújo Seabra de. **Lei Complementar Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 177-182.

⁴³⁹ “O que restaria sindicado é se a norma complementar em apreço é pré-requisito, ou não, para a edição de lei ordinária à qual se conecta. A resposta não pode ser, senão negativa. A possível omissão do legislador complementar implicará a assunção de poderes para dispor sobre o tema por parte de diversos legisladores ordinários, ou seja, aos da própria União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.” BASTOS, Celso Ribeiro. **Lei Complementar: teoria e comentários**. 2 ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1999. p. 228.

⁴⁴⁰ BASTOS, Celso Ribeiro. **Lei Complementar: teoria e comentários**. 2 ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1999. p. 152.

⁴⁴¹ MOURA, Frederico Araújo Seabra de. **Lei Complementar Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 208-211.

⁴⁴² *Ibidem*, p. 210.

empresas de pequeno porte” (art. 146, III, “d”, CF), ter fixado as alíquotas de todos os impostos e contribuições incidentes sobre as atividades reguladas pela referida lei, incluindo tributos estaduais e municipais. Também favorece essa conclusão a disposição do art. 82, §1º, do ADCT, quando autoriza os Estados e o Distrito Federal, para custeio dos fundos de combate à pobreza⁴⁴³, a criar “adicional de até dois pontos percentuais na alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, sobre os produtos e serviços supérfluos e nas condições definidas na lei complementar de que trata o art. 155, § 2º, XII, da Constituição”. Como se vê da leitura do dispositivo, ele remete à lei complementar que trata das normas gerais do ICMS a atribuição de regular a majoração de alíquota do imposto por meio de adicional destinado aos citados fundos.

Diante de tudo isso, podemos concluir que a lei complementar tributária pode introduzir normas gerais sobre seletividade, notadamente quanto ao critério da essencialidade, uma vez que trata de um aspecto comum ao IPI e ao ICMS, desde que não ingresse em detalhes específicos sobre esses tributos. Corrobora essa afirmação o fato de o rol do art. 146, III, da CF, não ser taxativo, como exposto, o que autoriza a lei complementar dispor sobre questões gerais referentes à seletividade e essencialidade.

De toda forma, ainda que se considere que a relação de matérias é taxativa, cumpre rememorar as lições do primeiro capítulo (item 1.6.1), de que a seletividade não é atingida exclusivamente pela variação de alíquotas, mas também a partir da estipulação da base de cálculo e técnicas de exoneração como isenções e não incidência. Desse modo, como o art. 146, III, “a”, determina que norma geral defina o fato gerador e base de cálculo dos impostos, a seletividade em razão da essencialidade pode ser regulamentada por meio de lei complementar, uma vez que também tem relação com esses aspectos da regra-matriz de incidência.

Além disso, tomando a noção ampla de limitações ao poder de tributar⁴⁴⁴, que considera que qualquer regra ou princípio que atenua a competência tributária pode ser considerado uma limitação, 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 essencialidade⁴⁴⁵. Especificamente em relação ao

⁴⁴³ Para mais informações sobre os Fundos de Combate e Erradicação da Pobreza, previstos no ADCT, remetemos o leitor aos itens 1.6.2 do primeiro capítulo e 3.3.2 deste terceiro capítulo.

⁴⁴⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 27 ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 107

⁴⁴⁵ Não se olvida que, em sentido estrito, trata-se como limitações ao poder de tributar apenas as imunidades. Como explica Celso Ribeiro Bastos: “Na Constituição há toda uma seção denominada ‘Das limitações do poder de tributar’ (arts. 150 e s.), que cuida dessas inibições do exercício do poder tributário. Acontece, entretanto, que nos diversos preceitos que a compõem, vamos encontrar tanto o que a doutrina considera como princípios

tema objeto deste trabalho, Fábio Canazaro entende que a essencialidade tributária constitui uma limitação material ao poder de tributar por meio do IPI e do ICMS, uma vez que condiciona o legislador a observar o grau de essencialidade como critério de comparação e diferenciação entre bens⁴⁴⁶. Em sentido semelhante, Antônio Maurício da Cruz, tratando especificamente do IPI, diz que a seletividade e a não-cumulatividade constituem limitações constitucionais ao poder de tributar, já que impedem o legislador de dispor livremente sobre o aspecto quantitativo desse imposto⁴⁴⁷. Diante disso, uma lei complementar sobre a seletividade a essencialidade também encontraria guarida no art. 146, II, da Constituição.

No entanto, como já registrado em tópico anterior, o Código Tributário Nacional, 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 no IPI (Art. 48, CTN). Da mesma forma, a Lei Complementar nº 87/1996, que contém as normas gerais sobre ICMS, também não trata sobre o assunto.

Esclareça-se que – seja com suporte no inciso II ou III do art. 146 –, a lei complementar não pode substituir o legislador ordinário do IPI e do ICMS, esgotando todo o aspecto quantitativo desses impostos, o que aconteceria, por exemplo, se fossem fixadas concretamente as bases de cálculo e alíquotas das operações. Da mesma forma, não poderia essa lei complementar invadir a competência do Senado Federal de estabelecer, por meio de suas resoluções, as alíquotas do ICMS nos casos previstos no art. 155, §2º, IV e V, da CF.⁴⁴⁸

constitucionais tributários (nós mesmos já os estudamos em separado), como as limitações propriamente ditas. De um prisma muito amplo, os referidos princípios também constituem limitações ao poder tributante. No entanto, têm eles algumas marcas que os distinguem das vedações propriamente ditas. (...) Os princípios têm um caráter genérico, amplo, que se volta mais a fixar parâmetros para a instituição e cobrança dos demais tributos. Não inviabilizam de maneira absoluta a atividade tributária. Definem, na verdade, circunstâncias e critérios que a podem tornar inconstitucional. Já as vedações consagram autênticas imunidades, o que significa dizer que subtraem atos, pessoas ou coisas à força tributante do Estado.” BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 9 ed. ampl. e atual. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002. p. 204-205. Para uma diferenciação entre limitações em sentido amplo e em sentido estrito, ver MOURA, Frederico Araújo Seabra de. **Lei Complementar Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 310-330.

⁴⁴⁶ “Sob o aspecto dos efeitos em relação aos seus destinatários, a essencialidade é limitação positiva e também negativa. Positiva porque exige uma conduta por parte do legislador – a de atentar ao grau de essencialidade de mercadorias e serviços, ao dimensionar a tributação sobre o consumo. Negativa porque proíbe a utilização de fatores de diferenciação que não estejam em sintonia como o critério de comparação essencialidade, se a finalidade for promovida for a igualdade. Em relação ao seu conteúdo, a essencialidade é classificada como limitação material, pois determina o conteúdo do poder de tributar conferido pela Constituição Federal (limite ao quanto tributar).” CANAZARO, Fábio. **Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015. p. 110.

⁴⁴⁷ CRUZ, Antônio Maurício da. **O IPI: limites constitucionais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1983. p. 65-66.

⁴⁴⁸ Como já exposto no item 1.7.2 do primeiro capítulo: “O art. 155, §2º, IV, CF, determina que o Senado Federal fixe, por meio de resolução, ‘as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação’. Já o art. 155, §2º, V, CF, dispõe que é facultado ao Senado, também por meio de resolução, ‘estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas’ (alínea ‘a’), e ‘fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados’ (alínea ‘b’).”

Por outro lado, parece razoável admitir que a lei complementar determine que os entes tributantes explicitassem em suas respectivas legislações quais os critérios utilizados para cumprir a seletividade (variação de alíquotas, bases de cálculos ou não-incidência). Também parece viável aceitar que a lei complementar prescreva que, para observância da seletividade, os entes adotem cargas mais brandas para os bens e serviços vinculados ao exercício dos direitos individuais e das ordens sociais e econômicas, tratados neste capítulo. Nessa linha, seria inclusive recomendável que a lei complementar estipulasse as categorias de bens que deveriam ser privilegiadas, tais como alimentos da cesta básica, instrumentos de trabalho, insumos, entre outros. Em sentido contrário, poderia dispor sobre as classes de produtos que deveriam receber tributação mais grave, como os que são nocivos à saúde e ao meio ambiente.

Outra proposta tendente a unificar a categorização dos produtos, seria determinar que os Estados adotassem o mesmo padrão de classificação utilizado pela União no IPI e nos tributos referentes ao comércio exterior⁴⁴⁹. Como explicado no capítulo primeiro (item 1.7.1), a União compõe a Tabela de Incidência do IPI – TIPI com suporte na Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM, conforme determinação legal do art. 2º do Decreto-Lei nº 1.154/1971 e art. 3º do Decreto nº 8.950/2016. Tal medida serviria inclusive como ato de simplificação tributária e facilitaria a fiscalização da observância da seletividade e do parâmetro de essencialidade adotado pela União e Estados, já que bastaria comparar as tabelas do IPI e do ICMS pra identificar semelhanças e divergências na carga tributária dos mesmos produtos. É certo que os serviços contemplados pelo ICMS não ingressam na NCM, por não constituir mercadorias ou produtos, sendo necessário que suas alíquotas e bases de cálculo sejam tratadas à parte.

Ressalte-se que, na prática, os Estados-membros já utilizam as classificações da NCM no exercício da administração tributária, notadamente em razão da obrigatoriedade de inclusão do código da NCM nas notas fiscais eletrônicas dos contribuintes do IPI e ICMS, conforme determinação do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, disposta na Cláusula Terceira, inciso VI, do Ajuste nº 07/2005 do Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais – SINIEF⁴⁵⁰. Em orientação semelhante, o Estado de Alagoas determina que as notas fiscais emitidas pelos contribuintes do ICMS indiquem a classificação

⁴⁴⁹ Nesse sentido é a redação do art 4º do Decreto nº 2.376/1997:” Art 4º A NCM é adotada como nomenclatura única nas operações de comércio exterior.”

⁴⁵⁰ MINISTÉRIO DA FAZENDA. Conselho Nacional de Política Fazendária. **Ajuste SINIEF nº 07, de 20 de setembro de 2005**. Disponível em: < https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2005/aj_007_05 > Acessado em: 20 de fevereiro de 2017.

dos bens de acordo com a NCM, nos termos do art. 131, IV, “c”, do Decreto nº 35.245/1991 – Regulamento do ICMS, na redação dada pelo Decreto n.º 4.459/2010.⁴⁵¹

Em resumo, concluímos que a lei complementar, atuando na expedição de normas gerais ou regulando as limitações ao poder de tributar, poderia fixar elementos mínimos para racionalização da tributação seletiva, como a fixação de categorias de produtos essenciais ou uniformização da classificação fiscal utilizada pela União e Estados-membros.

3.3.2. Lei ordinária

Não há dúvidas de que a lei ordinária é o principal instrumento normativo para concretização da seletividade e definição de critérios de essencialidade, pois é por meio dessa espécie legislativa que, em regra, se fixam os critérios quantitativos da regra-matriz do tributo, nos termos do art. 150, I, da CF. Também é via lei ordinária específica de cada ente competente que se pode conceder “subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos”, na literalidade do art. 150, §6º, da CF.

No caso do IPI – como já mencionado em diversos momentos deste trabalho -, existe autorização constitucional para que o Poder Executivo altere as alíquotas do imposto. No entanto, essas alterações só podem ser realizadas quando “atendidas as condições e limites estabelecidos em lei”, nos termos do art. 153, §1º, da CF. Atualmente, essa normatização está veiculada no art. 4º Decreto-Lei nº 1.199/1971, recepcionado pela Constituição como lei ordinária, o qual autoriza, em seu inciso I, o Poder Executivo a reduzir alíquota do imposto até zero, e, no inciso II, majorá-la em 30 (trinta) unidades ao percentual de incidência estabelecido em lei. O dispositivo ainda continha um terceiro inciso que autorizava a modificação da base de cálculo, mas esse permissivo não foi recepcionado pelo atual texto constitucional, que apenas menciona a alteração de alíquotas. Ressalte-se que o caput do art. 4º do Decreto-Lei nº 1.199/1971 só permite a alteração de alíquotas “quando se torne necessário atingir os objetivos da política econômica governamental, mantida a seletividade em função da essencialidade do produto, ou, ainda, para corrigir distorções”. Após a Constituição de 1988, o art. 7º da Lei nº 10.451/2002 estabeleceu que “para efeito do disposto no art. 4º, incisos I e II, do Decreto-Lei no 1.199, de 27 de dezembro de 1971, o percentual de

⁴⁵¹ Vejamos o teor do dispositivo: “Art. 131. A Nota Fiscal conterá, nos quadros e campos próprios, observada a disposição gráfica dos modelos 1 e 1-A (Anexo VI) as seguintes indicações: (...) IV - no quadro “Dados do Produto”: (...) c) o código estabelecido na Nomenclatura Comum do Mercosul/Sistema Harmonizado – NCM/SH, nas operações realizadas por estabelecimento industrial ou a ele equiparado, nos termos da legislação federal, e nas operações de comércio exterior; (...)”

incidência é o constante da TIPI, aprovada pelo Decreto no 4.070, de 28 de dezembro de 2001”. Isso quer dizer que a possibilidade de aumento da alíquota em 30% deve ser contado dos valores estabelecidos originalmente na TIPI aprovada pelo Decreto nº 4.070/2001, ainda que diversas outras versões da tabelas já tenham sido lançadas posteriormente, por meio de outros decretos.

Apesar da menção à seletividade em função da essencialidade, o Decreto-Lei nº 1.199/1971, que no caso exerce papel de lei ordinária, não traz qualquer critério ou baliza para guiar a atuação do executivo, o que acaba dando ampla liberdade a este órgão na definição da carga tributária do IPI. Assim, seria recomendável que a lei ordinária prevista no art. 153, §1º, da CF, não se limitasse a estipular um limite percentual único às alterações de alíquotas, mas fixasse variações máximas diferenciadas, em razão da relevância dos produtos para a sociedade, notadamente com base nas categorias de direitos sociais e econômicos já estudados neste terceiro capítulo. De acordo com a autorização vigente desde 1971, pode o Executivo simplesmente adicionar 30 (trinta) pontos percentuais à alíquota de qualquer produto, o que por si só é suficiente para distorcer completamente a finalidade seletiva do imposto.

Essa insuficiência do Decreto-Lei nº 1.199/1971 já foi constatada inclusive pelo Congresso Nacional, conforme análise de projetos de leis propostos para regulamentar a seletividade do IPI, mas que acabaram sendo arquivados antes de votação em Plenário. O primeiro caso digno de menção é o Projeto de Lei nº 2580/1983, que determinava que a seletividade do IPI fosse regulamentada por ato do Poder Executivo, para estabelecer “a relação dos bens e mercadorias essenciais”, a qual deveria ser elaborada “conjuntamente pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), Fundação Getúlio Vargas (FGV) e Departamento Intersindical de Estudos Estatísticos e Sócio-econômicos (DIEESE).”⁴⁵².

Após a Constituição de 1988, foram apresentados os Projetos de Lei nº 1940/1989⁴⁵³ e 1937/1991⁴⁵⁴ da Câmara dos Deputados, com redações praticamente idênticas. Os referidos

⁴⁵² “art. 2º a seletividade dos produtos para fins de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), de que tratar o art. 48 da Lei n.º 5.172, de 25 de 1966 (Código Tributário Nacional), será definida, por ato do Poder Executivo, em adendo à Nomenclatura Brasileira de Mercadorias (NBM), observado o disposto no parágrafo único deste artigo.

Parágrafo único. A relação dos bens e mercadorias essenciais, para efeito do que dispõe este artigo, será elaborada conjuntamente pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), Fundação Getúlio Vargas (FGV) e Departamento Intersindical de Estudos Estatísticos e Sócio-econômicos (DIEESE).” BRASIL, Projeto de Lei nº 2580, de 1983 (Da Câmara dos Deputados). Dispõe sobre a seletividade dos produtos tributados pelo Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), e determina outras providências.. **Diário do Congresso Nacional**, Brasília, Seção I, 4 nov. 1983, p. 12019.

⁴⁵³ BRASIL, Projeto de Lei nº 1940, de 1989 (Da Câmara dos Deputados). Define as caracterizações constitucionais do imposto sobre produtos industrializados, regulando o artigo 153, paragrafo terceiro da Constituição. **Diário do Congresso Nacional**, Brasília, Seção I, 6 abr. 1989, p. 1875.

projetos pretendiam determinar que fossem criadas três faixas de incidência para o IPI: uma mais gravosa para bebidas alcóolicas; fumo, perfumaria e produtos de luxo; uma incidência mais branda para “produtos secundários”; e uma faixa de não incidência para gêneros de primeira necessidade ou produtos destinados à exportação.

Mais recentemente, o Projeto de Lei nº 219/2010⁴⁵⁵ do Senado Federal tratou especificamente da graduação de alíquotas do IPI sobre veículos automotores da posição nº 87.03 da NCM⁴⁵⁶. O art. 12 da proposta determinava que a graduação de alíquotas, feita pelo Poder Executivo, deveria, “para fins do cumprimento da seletividade pela essencialidade”, observar os seguintes critérios: cilindrada do motor; adoção de tecnologia que permita o uso de biocombustíveis; consumo de combustível por quilômetro rodado (eficiência energética), com base Emissão de Gases Poluentes - EGP; emissão de gases e partículas poluentes, inclusive os causadores de efeito estufa, com base na EGP; tipo de utilização; e capacidade de carga ou de transporte de passageiros. Percebe-se que esse projeto já tratou do tema da essencialidade por uma perspectiva mais ampla e moderna, não se restringindo a critérios ligados à subsistência individual, como a classe de alimentos. Nesse projeto foram considerados diversos aspectos que indicam o grau de essencialidade de determinado veículo, tais como proteção ao meio ambiente (uso biocombustíveis, emissão de gases e eficiência energética) e finalidade social (tipo de uso e capacidade de carga e passageiro). Esses critérios estão em consonância com o que foi exposto no item 3.2.2 deste capítulo, sobre a incidência dos direitos sociais e econômicos como parâmetros para o controle da essencialidade.

Voltando nossas atenções ao ICMS, apesar de não haver possibilidade de alteração de alíquotas pelo Executivo, seria relevante que as leis ordinárias estaduais, que instituem o tributo, ao menos expressassem os critérios utilizados para graduar a carga tributária sobre as mercadorias e serviços. No entanto, da análise da legislação dos Estados de Alagoas (Lei Estadual nº 5.900/1991), Pernambuco (Lei Estadual nº 15.730/2016) e São Paulo (Lei Estadual nº 6.374/1989), por exemplo, as respectivas leis que regulamentam o ICMS sequer mencionam os termos “seletividade” e “essencialidade”, ou ao menos indicam qualquer critério baseado na utilidade e necessidade dos bens. Assim, no mínimo seria necessário que a lei ordinária estadual indicasse expressamente a adoção da seletividade em função da

⁴⁵⁴ BRASIL, Projeto de Lei nº 1937, de 1991 (Da Câmara dos Deputados). Estabelece parâmetros para a cobrança do imposto sobre produtos industrializados, regulamentando o artigo 153, parágrafo terceiro, da Constituição Federal. **Diário do Congresso Nacional**, Brasília, Seção I, 2 out. 1991, p. 23291-23292.

⁴⁵⁵ BRASIL. Projeto de Lei nº 219, de 2010 (do Senado Federal). Dispõe sobre a Política Nacional para os Biocombustíveis. **Diário do Senado Federal**, Brasília, 10 ago. 2010, Páginas 40778-40810.

⁴⁵⁶ Descrição da Posição nº 87.03 da NCM: “Automóveis de passageiros e outros veículos automóveis principalmente concebidos para transporte de pessoas (exceto os da posição 87.02), incluindo os veículos de uso misto (station wagons) e os automóveis de corrida.”

essencialidade, como faz a legislação federal do IPI. Essa medida afastaria – ainda que no âmbito do estado competente –, a discussão sobre a facultatividade da seletividade para o ICMS, e também ofereceria ao contribuinte um parâmetro legal para questionar administrativa ou judicialmente eventual afronta a essa norma.

Outra medida que seria benéfica para o contribuinte – inclusive já mencionada no tópico anterior sobre a lei complementar –, seria a adoção como regra da Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM, pelas leis ordinárias estaduais que cuidam do ICMS. Tendo em vista que a legislação federal do IPI já adota esse modelo para a TIPI, haveria uma maior facilidade na comparação das cargas tributárias e verificação de eventuais ofensas à regra da seletividade em razão da essencialidade. No entanto, frise-se que o simples fato de utilizar a NCM (ou qualquer outro critério de classificação) não é suficiente para resolver os problemas envolvendo a dificuldade de identificar os critérios da essencialidade. Como já explicado no segundo capítulo, essas classificações fiscais, como é o caso da NCM, se valem de descrições tipológicas para indicar a posição que cada bem deve ser enquadrado. Ocorre que em razão da existência de milhares de posições na NCM, nem sempre é tarefa fácil identificar o código correto, razão pela qual são necessárias regras de interpretação. Atualmente, as regras existentes estão contidas no próprio decreto que aprovou a versão atual da Tabela de Incidência do IPI – TIPI, e nada mencionam sobre a necessidade de observar o grau de essencialidade dos produtos no momento da classificação⁴⁵⁷.

Dessa forma, essa ausência de regras claras de classificação fiscal reflete diretamente na quantificação do tributo, uma vez que cabe à Administração Tributária enquadrar os produtos nas posições do sistema classificatório adotado. Na ausência de parâmetros objetivos sobre como solucionar dúvidas de classificação de mercadorias e serviços, a autoridade fiscal acaba muitas vezes cometendo arbitrariedades, razão pela qual as leis devem atuar de forma a reduzir a liberdade de atuação do ente estatal, bem como tornar visíveis os seus limites. Como exemplo, Harrison Ferreira Leite⁴⁵⁸ cita os constantes atos interpretativos emitidos pela Receita Federal sobre as regras de classificação da NCM, os quais muitas vezes contrariam disposições legais expressas e permitem ao fisco sempre enquadrar o produto em um código que melhor atenda aos seus interesses.

⁴⁵⁷ “Por isso, é essencial definir os limites da atribuição de poder decisório à Administração Fazendária, a fim de preservar as decisões estabelecidas pelo pluralismo político, que fundamenta a reserva legal tributária na sociedade de risco.” RIBEIRO, Ricardo Lodi. A tipicidade Tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André. **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 214.

⁴⁵⁸ LEITE, Harrison Ferreira. A necessária revisitação da legalidade tributária estrita e a sua contínua proteção dos direitos Fundamentais. In: ÁVILA, Humberto (org.). **Fundamentos do Direito Tributário**. Madri: Marcial Pons, 2012. p. 208-211.

Diante de tal cenário de dúvida, André Folloni afirma que a lei tributária exerce um papel privilegiado na concretização das diretrizes fixadas na Constituição, notadamente em relação à garantia do mínimo existencial, já apresentado, no item 3.2.2 deste capítulo, como limite material para a legislação infraconstitucional sobre a seletividade⁴⁵⁹. Por isso, independentemente do modelo classificatório escolhido pela União e pelos Estados, entendemos que a lei do IPI ou do ICMS deve necessariamente prever critérios de classificação que contemplem o grau de essencialidade dos bens como fator de decisão e justificação pela autoridade fiscal⁴⁶⁰. Registre-se desde já que voltaremos a esse tema mais a frente, quando tratarmos do decreto que aprova a TIPI.

Para encerrar este tópico, é importante tratar das leis ordinárias federal e estadual que estabelecem, respectivamente, adicionais ao IPI e ao ICMS, destinados a compor os Fundos de Combate e Erradicação da Pobreza previstos no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, da CF/88, após modificação realizada pela Emenda Constitucional nº 31/2000⁴⁶¹. Já explicamos no capítulo primeiro que, entre outras receitas, o art. 80, II, do ADCT, estabelece que o fundo será composto por um adicional de 5% (cinco por cento) à alíquota do IPI incidente sobre produtos supérfluos, enquanto o art. 82, §1º, do ADCT, autoriza a criação de um adicional de até 2% (dois por cento) do ICMS, incidente sobre mercadorias e serviços supérfluos, para financiamento do fundo estadual. Há ainda autorização de criação de fundos municipais, custeados mediante adicional de até 0,5 (meio ponto percentual) ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN incidente sobre serviços considerados supérfluos, nos termos do art. 82, §2º, do ADCT.

⁴⁵⁹ “A lei – assim como os legisladores – é um instrumento privilegiado na busca pela democratização dessas condições mínimas de vida digna. Privilegiado, entenda-se, por seu extraordinário caráter normativo, que lhe traz uma força diferenciada para produzir as condições projetadas pela constituição. Mas as condições projetadas pela constituição, e não pela própria lei.” 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. 22.

⁴⁶⁰ “A seletividade da alíquota diante da essencialidade do produto é que deve condicionar a atuação da administração tributária em dois momentos. Em um primeiro momento, por ocasião da utilização do Sistema Harmonizado [no qual a NCM é baseada] como uniformizador da nomenclatura dos produtos e em atividade normativa; e em um segundo momento, em atividade administrativa típica, editora de atos administrativos, ocasião na qual, diante do fato impositivo (concreto), busca a classificação e a alíquota aplicável, sempre com vistas à satisfação dos princípios constitucionais tributários, em especial o da essencialidade.” FERNÁNDEZ, German Alejandro San Martín. *A seletividade das alíquotas em razão da essencialidade do produto. Necessária verificação por parte da autoridade fiscal em caso de dúvida na classificação fiscal sobre a utilização e destinação dada ao produto, se relacionada ou não com alguma atividade considerada essencial pela ordem jurídica posta. Mínimo existencial, Isonomia, Capacidade Contributiva e os postulados a razoabilidade e proporcionalidade em matéria tributária*. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães e MELO, Fábio Soares de (Coord.). **IPI – questões fundamentais**. São Paulo : MP Editora, 2008. p. 214.

⁴⁶¹ Tratamos inicialmente do assunto no item 1.6.2 do primeiro capítulo.

Cumprir registrar que – na regulamentação original prevista pela EC nº 31/2000 –, foi introduzido o art. 83 no ADCT, o qual determinava que “Lei federal definirá os produtos e serviços supérfluos a que se referem os arts. 80, inciso II, e 82, §§ 1º e 2º”. Ou seja, uma única lei ordinária, expedida pelo Congresso Nacional, deveria listar os produtos e serviços considerados supérfluos para fins de incidência dos adicionais do IPI, ICMS e ISSQN. De acordo com essa regra, haveria uma padronização de produtos para a incidência do adicional do ICMS em todo território nacional, o que evitaria que cada Estado-membro elege-se um conceito de superfluidade (o que é também uma noção negativa de essencialidade), criando situações de desigualdade entre os contribuintes de cada ente federativo. Da mesma forma, a padronização em uma única lei federal evitaria que bens considerados supérfluos para fins do IPI, não o fossem no caso do ICMS, ou vice-versa.

Ocorre que o art. 83 do ADCT foi alterado pouco tempo depois de sua introdução no ADCT, por meio da Emenda Constitucional nº 42/2003, a qual retirou da competência da lei federal ordinária a definição de quais são os produtos supérfluos para fins do ICMS, permanecendo apenas o poder de fixar os produtos e serviços desnecessários para fins do IPI e do ISSQN. Atualmente, portanto, é o próprio legislador estadual que deverá definir quais seriam esses produtos supérfluos para fins de incidência do adicional. Parece não haver qualquer justificativa plausível para essa exclusão dos Estados-membros do âmbito de incidência da lei federal. Caso o motivo fosse a autonomia federativa, os Municípios também deveriam ter sido excluídos do art. 83 do ADCT, para que pudessem prever em suas legislações locais os serviços que considerassem supérfluos.

Essa autorização para que os Estados possam legislar de forma independente sobre os produtos e serviços supérfluos acabou criando flagrantes situações de inconstitucionalidade na estipulação da relação de bens sujeitas ao adicional destinado ao fundo. No âmbito do Estado de Alagoas o adicional está regulamentado na Lei Estadual n.º 6.558/2004, com alterações feitas pela Lei Estadual n.º 7.767/2015, que fixa duas faixas de adicional, uma de 2% (dois por cento) e outra de 1% (um por cento). No entanto, ao invés de cumprir a determinação da Constituição e aplicar o adicional apenas sobre “produtos e serviços supérfluos”, o Legislador Estadual simplesmente aplicou o acréscimo sobre todas as operações submetidas ao ICMS, fazendo apenas uma curta lista de exceções⁴⁶², como se extrai do §§ 2º e 3º do art. 2º. Não

⁴⁶²Art. 2º (...)

§ 2º O adicional de 1,0% (um por cento) do ICMS, de que trata o caput deste artigo, aplica-se a todas as operações e prestações sujeitas à alíquota interna, inclusive para fins de cálculo do ICMS devido por substituição tributária.

bastasse isso, a lei submete itens essenciais – como energia elétrica⁴⁶³ e combustíveis⁴⁶⁴ –, à faixa máxima do adicional. Da análise do art. 2º, I, da referida lei, constata-se que o Estado de Alagoas equiparou esses insumos indispensáveis a produtos de luxo ou nocivos à saúde, tais como bebidas alcólicas, fogos de artifícios, armas de fogo, embarcações esportivas, joias, ultraleves, cigarros, cosméticos, saunas, aeronaves e videogames.

Diante dessas considerações, não há dúvidas de que as leis ordinárias que instituem adicional destinado aos fundos de combate à pobreza só podem ser consideradas constitucionais se relacionarem bens que, na escala de valoração da importância, se encontrem no extremo oposto aos bens essenciais. Ou seja, não basta simplesmente excluir bens de essencialidade elevada, como tentou fazer o Estado de Alagoas, mas sim afastar o adicional de todos os bens que não se enquadrem no conceito de supérfluo, o que representa, por óbvio, a maioria das mercadorias e serviços postos no mercado.

Encerramos aqui o estudo da lei ordinária e passamos, no tópico seguinte, a tratar dos regulamentos expedidos pelo Poder Executivo.

3.3.3. Decreto

Continuando o estudo das espécies normativas, é relevante fazer uma análise do decreto federal que altera as alíquotas do IPI. Como já visto exaustivamente ao longo desta

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica: I - às seguintes atividades: a) fornecimento de alimentação; b) serviço de transporte: 1. rodoviário intermunicipal de passageiro; e 2. aquaviário. c) fornecimento de energia elétrica residencial até 150 (cento e cinquenta) quilowatts/horas mensais, para consumo domiciliar e de estabelecimento comercial. II - às operações com as seguintes mercadorias: a) gêneros que compõem a cesta básica, a serem relacionados pelo Poder Executivo; b) medicamentos de uso humano; e c) material escolar, a ser relacionado pelo Poder Executivo.

⁴⁶³ “Mostra-se incompatível com a ordem jurídica a justificativa de que um serviço tenha relevância para ser alçado pela Constituição e por lei específica (administrativa) ao patamar de serviço público e ao mesmo tempo uma lei tributária o considere supérfluo ou suntuoso. A sua conceituação decorre de normas de Direito Público que a lei tributária não pode modificar os efeitos. Demais, a importância do serviço de energia elétrica, além de ser de senso comum, vem demonstrada no programa do Governo Federal “luz para todos” instituído pelo Decreto nº 4.873/2003. “LIMA NETO, Manoel Cavalcante; PEREIRA NETTO, 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.

⁴⁶⁴ “O art. 82, §1º, do ADCT, permite a criação de adicional de até dois pontos percentuais na alíquota do ICMS, sobre produtos e serviços supérfluos. E os governos estaduais, ao absurdo entendimento de que os combustíveis são supérfluos, utilizaram essa autorização para elevar em dois pontos percentuais a alíquota do ICMS incidente sobre combustíveis, inclusive o óleo diesel. Ora, é de maior evidência que o óleo diesel, enquanto combustível, não é um produto supérfluo. É utilizado no transporte de passageiros e de mercadorias, sendo essencial à economia e ao bem-estar das pessoas. O absurdo de considerá-lo supérfluo, para fins de aplicação da alíquota mais elevada destinada ao Fundo de Combate à Pobreza (FECOP), é tão grande que dispensa qualquer outra ponderação.” MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Direito tributário aplicado**. Rio de Janeiro, 2008.p. 709.

dissertação, a Constituição confere ao Poder Executivo alterar as alíquotas do IPI (art. 153, §1º, CF), dentro dos limites estabelecidos em lei.

Celso Ribeiro Bastos⁴⁶⁵ entende que, no exercício da função normativa, os atos expedidos pelo Executivo se assemelham no aspecto material à lei, desde que contenham caráter genérico e abstrato. No entanto, essa semelhança é apenas no que se refere ao conteúdo, uma vez que formalmente os decretos, sejam regulamentares ou não, não seguem o mesmo procedimento de posituação da lei e devem obedecer aos comandos desta. Nesse sentido, também já foi explicado que o ato do executivo que altera alíquotas do IPI está submetido aos condicionamentos do art. 4º Decreto-Lei 1.191/1971, recepcionado pela Constituição de 1988 como lei ordinária. O caput desse dispositivo é expresso em condicionar as alterações, via ato do executivo, à manutenção da seletividade em função da essencialidade. De toda forma, como ressalta Ricardo Lobo Torres, “há zonas de imprecisão nas leis tributárias e um certo espaço não preenchido pelo próprio legislador que abrem à Administração o poder de complementar a regra da imposição fiscal.”⁴⁶⁶

Cumprindo ainda registrar a posição de Maurício Darli Trimm do Valle⁴⁶⁷, sobre a necessidade motivação do decreto que altera alíquotas do IPI. Para o autor, esse decreto deve ser necessariamente motivado porque tal diploma normativo se insere no conceito amplo de ato administrativo. Ainda de acordo com suas lições, “a motivação deve estar presente no próprio documento formalizador do ato administrativo”⁴⁶⁸, no caso o decreto que altera as alíquotas. Dessa forma, a emissão do decreto referente ao IPI não poderia ocorrer de forma arbitrária ou exageradamente discricionária, uma vez que deve se pautar em razões pertinentes. No entanto, o autor pondera que seu posicionamento destoaria em parte da jurisprudência do STF – consubstanciada no julgamento do Recurso Extraordinário nº 225.602⁴⁶⁹ –, no sentido de que essa motivação não precisa necessariamente constar do próprio texto do decreto, mas deve aparecer em sua exposição de motivos ou no procedimento administrativo que lhe deu origem.

⁴⁶⁵ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 9 ed. ampl. e atual. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002. p. 258-259.

⁴⁶⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. 4d. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 71.

⁴⁶⁷ VALLE, Maurício Darli Trimm do. **Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI**. São Paulo: Noeses, 2016. p. 445-447.

⁴⁶⁸ *Ibidem*, p. 446.

⁴⁶⁹ “A motivação do decreto que alterou as alíquotas encontra-se no procedimento administrativo de sua formação, mesmo porque os motivos do decreto não vêm nele próprio.” (RE 225602, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 25/11/1998, DJ 06-04-2001 PP-00101 EMENT VOL-02026-06 PP-01306 RTJ VOL-00178-01 PP-00428)

Independentemente da previsão legal ou motivação do ato, a necessidade de observância da regra da seletividade pelo Executivo decorre diretamente da Constituição. Como lembram José Eduardo Tellini Toledo⁴⁷⁰ e German Alejandro San Martín Fernández.⁴⁷¹, ao atribuir o poder normativo de alterar alíquotas do imposto federal, a Constituição também submeteu o Poder Executivo ao regramento constitucional prescrito ao IPI, no qual se incluem a seletividade e outros comandos, como não-cumulatividade, redução do impacto sobre aquisição de bens de capital e não incidência sobre produtos destinados ao exterior, todos constantes do art. 153, §3º, CF.

Além da necessidade de observar a seletividade por meio da fixação de alíquotas condizentes com a essencialidade dos produtos, o decreto federal sobre IPI também exerce importante função por prever as regras interpretativas da TIPI, as quais devem guiar a atividade da Administração Tributária na classificação de produtos de acordo com a NCM. Na introdução da TIPI – atualmente na versão aprovada pelo Decreto Federal nº 8.950/2016 –, são fixadas as Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado, em que se baseia a Nomenclatura Comum do Mercosul e por consequência a TIPI. A utilização dessas regras ocorre por determinação expressa do art. 16 do Decreto nº 7.212/2010⁴⁷², que representa o Regulamento do IPI.

Como explica Paulo de Barros Carvalho⁴⁷³, a NCM é derivada do Sistema Harmonizado – SH, disposto na Convenção internacional de Bruxelas, sendo as referidas regras interpretativas extraídas desse acordo internacional. No entanto, o citado professor esclarece que o Sistema Harmonizado tem “o fim deliberado de instituir nomenclatura uniforme, no sentido de facilitar o comércio entre as nações, servindo-se, por isso mesmo, de características técnicas aceitas internacionalmente”, enquanto a TIPI “persegue outros objetivos: toma o primeiro como proposta de trabalho, passando a injetar-lhe fatores de

⁴⁷⁰ TOLEDO, José Eduardo Tellini. **Cálculo do IPI: formação da base de cálculo, alíquotas da TIPI e princípio da seletividade**. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord). Direito tributário: tributação do setor industrial. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 118-119

⁴⁷¹ FERNÁNDEZ, German Alejandro San Martín. A seletividade das alíquotas em razão da essencialidade do produto. Necessária verificação por parte da autoridade fiscal em caso de dúvida na classificação fiscal sobre a utilização e destinação dada ao produto, se relacionada ou não com alguma atividade considerada essencial pela ordem jurídica posta. Mínimo existencial, Isonomia, Capacidade Contributiva e os postulados a razoabilidade e proporcionalidade em matéria tributária. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães e MELO, Fábio Soares de (Coord.). **IPI – questões fundamentais**. São Paulo : MP Editora, 2008. 214-215.

⁴⁷² Art. 16. Far-se-á a classificação de conformidade com as Regras Gerais para Interpretação - RGI, Regras Gerais Complementares - RGC e Notas Complementares - NC, todas da Nomenclatura Comum do MERCOSUL - NCM, integrantes do seu texto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 10).

⁴⁷³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2009. P. 693-694.

distinção fundados no valor essencialidade”⁴⁷⁴, razão pela qual o sistema internacional é adaptado e acrescido com outras classes e códigos, permitindo uma classificação de acordo com a destinação, utilidade e necessidade do bem. Por essa razão, a classificação da TIPI influi tanto no antecedente como no mandato na regra-matriz de incidência, uma vez que integra o elemento material da hipótese ao descrever os produtos que dão ensejo ao imposto; e compõem o consequente ao influenciar na quantificação do tributo, por meio da identificação da alíquota correspondente a cada posição⁴⁷⁵. Nessa linha de raciocínio, o enquadramento de bens na TIPI não pode seguir um critério meramente técnico e neutro⁴⁷⁶.

Da verificação da introdução da TIPI, no entanto, percebe-se que o Poder Executivo praticamente limitou-se a reproduzir automaticamente as regras interpretativas do Sistema Harmonizado, sem considerar as peculiaridades do regime constitucional do imposto, notadamente a diretriz da essencialidade. A única regra acrescida pelo legislador brasileiro é a determinação de se aplicar as próprias normas do Sistema Harmonizado para as exceções (“Exs”) à NCM criadas pelo legislador pátrio⁴⁷⁷. Ou seja, não há qualquer determinação de se observar o grau de essencialidade dos produtos, seja de acordo com sua utilização, destinação social e econômica, ou ainda em razão de riscos causados à saúde ou meio ambiente.

Entendemos, portanto, que a TIPI deveria conter regras de interpretação específicas, baseadas nos critérios materiais de essencialidade dispostos na constituição, notadamente os direitos sociais e econômicos já tratados neste capítulo.

3.3.4. Resoluções do Senado Federal

Cabe ainda expor algumas palavras sobre as Resoluções do Senado Federal que tratam de alíquotas do ICMS. Como já detalhado no item 1.7.2 do capítulo inicial, o art. 155, §2º, IV, CF, determina que a resolução senatorial estabeleça as alíquotas aplicáveis às operações interestaduais⁴⁷⁸ e de exportação⁴⁷⁹. Já o art. 155, §2º, V, alíneas “a” e “b”, CF, faculta a essa

⁴⁷⁴ Ibidem.

⁴⁷⁵ “Essas duas reflexões, isto é, a circunstância de que a tabela influi na regra-matriz de incidência do IPI, tanto pela hipótese quanto pela tese; e a consideração de que a referida lista foi estruturada exatamente para implementar o valor essencialidade, por expressa determinação constitucional, leva-nos a interpretar a classificação empreendida na Tabela/TIPI segundo o regime axiológico a que está submetido esse tributo.” Ibidem.

⁴⁷⁶ No mesmo sentido é o entendimento de PAWLOW, Francisco; BOECHAT, Maria Elisa Bruzzi; MOURÃO; Mônica Alves de Oliveira. Seletividade da tabela de incidência do IPI. SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (org). **IPI: temas constitucionais polêmicos**. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 243.

⁴⁷⁷ REGRA GERAL COMPLEMENTAR DA TIPI (RGC/TIPI)- 1) As Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado se aplicarão, "mutatis mutandis", para determinar, no âmbito de cada código, quando for o caso, o "Ex" aplicável, entendendo-se que apenas são comparáveis "Ex" de um mesmo código.

⁴⁷⁸ Atualmente, as alíquotas interestaduais estão previstas nas Resoluções nº 22/1989 e 13/2012.

mesma espécie normativa a estabelecer alíquotas mínimas e máximas nas operações internas. Essas resoluções se aplicam obrigatoriamente a todos os Estados-membros, não sendo autorizando a esses entes legislar fora dos limites estabelecidos pelo Senado Federal, como já decidido pelo Supremo Tribunal Federal⁴⁸⁰.

Cumpra esclarecer que, no caso das alíquotas interestaduais (art. 155, §2º, IV, CF), de fixação obrigatória pelo Senado Federal, essa previsão ocorre em percentuais fixos, e não em limites mínimos e máximos. Por outro lado, no caso da autorização de tratar de alíquotas internas (art. 155, §2º, V, CF), cabe o Senado expor limites mínimos ou máximos. Tendo em vista que as alíquotas interestaduais possuem função principal de manter a uniformização do ICMS em todo território para proteger o federalismo e evitar a chamada “guerra fiscal”⁴⁸¹, é possível concluir que seria no caso de fixação de alíquotas internas, mínimas e máximas, que as resoluções senatoriais teriam maior impacto na determinação na graduação da essencialidade dos bens. Isso porque, ao fixar limites inferiores e superiores para o ICMS em todo o país, conseqüentemente as legislações estaduais teriam variações de alíquotas menos discrepantes sobre determinado produto ou serviço, colaborando para uma padronização da escala de graduação da carga tributária de acordo com a essencialidade.

É importante notar que, por se tratar de uma norma aplicável a entes federativos de forma genérica, as Resoluções do Senado sobre alíquotas do ICMS são consideradas verdadeiras normas gerais de direito tributário, como leciona Frederico Araújo Seabra de Moura. De acordo com o autor, a previsão de norma geral por meio de resolução senatorial seria uma exceção à regra adotada pela Constituição de prever a lei complementar como espécie adequada para tal matéria⁴⁸². Por outro lado, como lembra Heleno Taveira Torres⁴⁸³,

⁴⁷⁹ Como lembra Heleno Taveira Torres, não há mais possibilidade de se editar resolução sobre alíquotas de importação: “A exportação está fora do campo material do ICMS. Após a Emenda Constitucional 42, de 2003, ao modificar a alínea “a” do inciso X, do parágrafo 2º, do artigo 155, a imunidade sobre operações que destinem mercadorias para o exterior e sobre serviços prestados a destinatários no exterior, de fato, justifica sua exclusão.” TORRES, Heleno Taveira. O papel do Senado na regulação de alíquotas de ICMS. **Revista Consultor Jurídico**, São Paulo, 19 jun. 2013. Disponível em: < <http://www.conjur.com.br/2013-jun-19/consultor-tributario-historico-senado-regulacao-aliquotas-icms> >. Acesso em: 20 fev. 2017.

⁴⁸⁰ É facultado também ao Senado, para resolver conflitos interestaduais, a fixação de uma alíquota máxima interna, e para esta fixação o quorum é mais qualificado, a iniciativa da resolução é por maioria absoluta e a sua aprovação é da maioria de dois terços. Sintetizando, os Estados têm liberdade de fixar as suas alíquotas internas, observada a alíquota interestadual como piso mínimo, e se decidirem ir aquém disto, terão de fazê-lo, por convênio, através de decisão uniforme. Se o Senado Federal exercer as faculdades que lhe estão atribuídas no § 2º, inciso V, letra “a”, de fixar a máxima e a mínima, os Estados terão de variar internamente.” (ADI 1.601 MC, voto do rel. p/ o ac. min. Nelson Jobim, j. 11-12-1997, P, DJ de 19-12-2001.)

⁴⁸¹ TORRES, Heleno Taveira. O papel do Senado na regulação de alíquotas de ICMS. **Revista Consultor Jurídico**, São Paulo, 19 jun. 2013. Disponível em: < <http://www.conjur.com.br/2013-jun-19/consultor-tributario-historico-senado-regulacao-aliquotas-icms> >. Acesso em: 20 fev. 2017.

⁴⁸² MOURA, Frederico Araújo Seabra de. **Lei Complementar Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 263-266.

essa normatização geral é estritamente limitada às hipóteses do art. 155, §2º, IV e V, da CF, não cabendo tratar de outros temas ou de forma diversa da fixada pelo texto constitucional.

Outro interessante papel que a Resolução Federal opera – neste caso por determinação legal e não constitucional – é servir como parâmetro para fixação de alíquotas do IPI sobre produtos classificados nos códigos nº 71.13, 71.14, 71.16 e 71.17 da NCM/TIPI, os quais dizem respeito a itens de joalheria. De acordo com o art. 67 da Lei nº 11.196/2005, o Executivo Federal fica autorizado, para o IPI incidente sobre esses bens, a fixar “alíquotas correspondentes às mínimas estabelecidas para o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, nos termos do inciso VI do § 2º do art. 155 da Constituição Federal.”. No caso em tela, por se tratar de mercadorias de luxo, a medida serve para evitar que sejam fixadas alíquotas muito baixas para produtos supérfluos. Registre-se, no entanto, que não existe resolução do Senado Federal sobre o tema.

Por tudo isso, reafirmamos o que já havia sido exposto no primeiro capítulo, no sentido de que as Resoluções do Senado Federal, por vincularem as alíquotas do ICMS, atuam diretamente na quantificação da carga tributária incidente sobre cada bem, razão pela qual devem obrigatoriamente levar em consideração a regra da seletividade em razão da essencialidade, quando da fixação dos percentuais de alíquota do imposto estadual.

3.4. A participação Popular

Por fim, é pertinente registrar, mesmo que brevemente, a necessidade de maior participação popular no planejamento fiscal da tributação sobre consumo⁴⁸⁴.

Nesse sentido, a construção de uma cultura participativa no campo tributário, apesar de fortemente embasada na soberania popular, carece de maior esforço teórico e político, já que a Constituição não faz menção expressa à participação popular no Sistema Tributário

⁴⁸³ “Em conclusão, a edição de resolução senatorial, no exercício da competência do artigo 155, parágrafo 2º, inciso IV, da CF, vê-se submetida a severos limites, quanto aos aspectos formais e materiais. Não por outros motivos, mister assumir que o atendimento desses critérios corresponde a típica limitação constitucional ao poder de tributar. A Resolução do Senado cumpre função equivalente de legalidade substantiva, cuja competência condiciona o poder, circunscrevendo seu campo de ação material, no caso, às alíquotas do ICMS. Isso porque, uma vez aprovada, sua observância será vinculante para todos os entes da federação, numa forma de limitação ao poder de tributar de garantia da uniformidade das alíquotas do ICMS. Essa percepção, porém, deve ser acompanhada da importância de preservar-se, o Senado, quanto ao campo restrito da competência para dispor sobre alíquotas, sob pena de invadir competências que só podem ser exercidas pela aprovação democrática completa, ou seja com atuação da Câmara de Deputados e da presidência da República (veto e sanção), como é o caso das leis complementares.” TORRES, Heleno Taveira. O papel do Senado na regulação de alíquotas de ICMS. *Revista Consultor Jurídico*, São Paulo, 19 jun. 2013. Disponível em: < <http://www.conjur.com.br/2013-jun-19/consultor-tributario-historico-senado-regulacao-aliquotas-icms> >. Acesso em: 20 fev. 2017.

⁴⁸⁴ O tema da participação popular foi especificamente abordado em outro trabalho de nossa autoria: FARIAS, Luiz Roberto Barros. *Tributo ao Povo: Participação Popular e Administração Tributária*. In: CARVALHO, Fábio Lins de Lessa (Org.). *Direito Administrativo Inovador*. Curitiba: Juruá, 2015. p. 277-299.

Nacional, como é feito, ao contrário, em relação a diversos outros assuntos, como meio ambiente, saúde e educação.⁴⁸⁵

O português João Ricardo Catarino - ao tratar especificamente do Sistema Tributário Brasileiro - reconhece os avanços da Constituição de 1988, mas afirma que não houve mudança relevante da figura da pessoa humana na relação tributária, mantendo-se os desequilíbrios estruturantes que fragilizam as garantias do contribuinte, inclusive pela ausência de mecanismos de participação⁴⁸⁶.

Apesar do aumento da participação popular no Estado brasileiro, esse fenômeno parece perder força quando analisamos a Administração no exercício de sua competência de instituir e arrecadar tributos, que ainda é centrada na posição de ampla superioridade do Fisco em relação ao contribuinte. Isso pode ser atribuído em parte ao Código Tributário Nacional, que é datado de 1966, e que trata da Administração Tributária praticamente como sinônimo da função fiscalizatória decorrente do poder de polícia (arts. 194 a 200), para garantir o produto da arrecadação.

No entanto, já externamos a opinião de que não podemos encarar a atividade fiscal como mera finalidade arrecadatória, tendo em vista que a política tributária é um dos mais poderosos instrumentos que o governo dispõe para influir em todos os aspectos da sociedade, na busca dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, previstos no art. 3º da Constituição⁴⁸⁷. É por isso, por exemplo, que o art. 165, § 3º, da CF, dispõe expressamente

⁴⁸⁵ “A Constituição Brasileira estabelece no par. único do art. 1º que ‘todo o poder emana o povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição’. Exemplificando, cumpre registrar que, sinalizando o caminho da colaboração entre Administração e população, a Lei Maior admite no inc. X do art. 29 ‘a cooperação das associações representativas no planejamento municipal’, concretizando-se, por exemplo, na idealização do plano diretor (art. 182 e seguintes). Por seu turno, o inc. VII do § único do art. 194 possibilita uma gestão democrática e descentralizada da seguridade social, ‘com a participação da comunidade, em especial de trabalhadores, empresários e aposentados’. Gestões similares estão previstas no inc. III do art. 198 (saúde), inc. II do art. 204, (assistência social) e inc. VI do art. 206 (ensino público). A conservação o patrimônio cultural brasileiro deve ser promovida com a cooperação da comunidade (§ 1º do art. 216), e a tutela do meio ambiente (bem de uso comum do povo) há de ser levada a efeito com a participação da comunidade (caput do art. 225), sendo dever do Estado a promoção da educação ambiental e da conscientização pública para o fim aludido (inc. VI do art. 225).” OLIVEIRA, Gustavo Henrique Justino de. Participação Administrativa. **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado**, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº. 3, setembro/outubro/novembro, 2005. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br>>. Acesso em: 25 de julho e 2015.

⁴⁸⁶ “Fala-se, assim, nos novos direitos de participação no procedimento público de tomada de decisão em variados momentos da vida coletiva, seja ele de caráter legislativo ou meramente administrativo. Inclue-se neste, naturalmente, o direito de audiência prévio sobre matérias ou decisões que lhes digam respeito”. CATARINO, Joao Ricardo. Consentimentos e garantias dos contribuintes: da crise à necessidade de (re)afirmação. In: ALMEIDA, D. F.; GOMES, L. G.; CATARINO, J. R (Org.). **Garantias dos Contribuintes no Sistema Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 268.

⁴⁸⁷ Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

que o orçamento público – que regula a aplicação da receita tributária – deve buscar reduzir as desigualdades regionais do país, que é justamente um dos citados objetivos fundamentais da república pátria.

Diego de Figueiredo Moreira Neto⁴⁸⁸ trata a participação sob o aspecto de direito político, que deve guiar a influência do cidadão não só nas decisões do Poder Executivo, mas também dos Poderes Legislativo e Judiciário. Para o autor, a participação depende de dois condicionantes: subjetivo (motivação para participar) e objetivo (admissão para participar). No primeiro, verifica-se a vontade do cidadão em tomar parte das decisões na esfera pública (condicionante atitudinal), enquanto no segundo indaga-se se o ordenamento aceita a participação de forma institucionalizada e positivada (condicionante institucional). De toda forma, não é suficiente aceitar mera possibilidade de participação formal, mas verdadeira inserção do cidadão na definição das políticas públicas.⁴⁸⁹

Outro aspecto que reforça a necessidade de maior participação na Administração Tributária, diz respeito à introdução do orçamento participativo no Brasil, inicialmente de forma pontual, caso de projetos pioneiros como o do Município de Porto Alegre⁴⁹⁰, e posteriormente de forma ampla pela aprovação da Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal e da Lei Federal nº 10.257/2001 – Estatuto das Cidades. Por meio do orçamento participativo, o Estado dá oportunidade aos cidadãos de decidirem quais políticas públicas terão prioridade em sua execução, o que conseqüentemente gera uma participação do povo na destinação dos tributos arrecadados.

Assim, apesar de já existirem mecanismos que cuidam da integração da população na destinação dos recursos públicos e no controle do seu gasto – como o já citado orçamento participativo e regras de transparência e acesso à informação – não existem institutos que permitam à população decidir quem ou o que sofrerá a incidência da tributação. Em outras palavras, o Estado já aceita – ainda que de forma insuficiente – que o povo tenha certa voz ativa na destinação do produto da arrecadação (orçamento participativo) e na fiscalização dos gastos (controle social e transparência pública), no entanto, não é admitida a participação nas

⁴⁸⁸ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Direito da Participação Política**. Rio de Janeiro: Renovar, 1992. p. 01/20.

⁴⁸⁹ “O binômio participação/inclusão é fundamentação para a compreensão adequada à intersecção realizada pelo princípio democrático entre o Estado constitucional, esteio definidor dos limites do poder, e o Estado social, cuja função torna-se o reagente necessário à inserção de todos os cidadãos no espaço público.” BICALHO, Guilherme Pereira Dolabella. **Extrafiscalidade tributária: pós-modernidade e legitimação Estado Social Brasileiro**. Belo Horizonte: Arraes Editora, 2014. p. 161.

⁴⁹⁰ FEDOZZI, Luciano et al. **Orçamento participativo de Porto Alegre: Perfil, avaliação e percepções do público participante**. Porto Alegre: Gráfica e Editora Hartmann, 2013.

deliberações sobre a origem da receita tributária (de quem se exige o tributo ou sobre que bem ou atividade ele incide).

Dessa forma, todas as distorções do conceito de essencialidade praticadas na legislação do IPI e do ICMS, listadas ao longo desta dissertação, poderiam ser mitigadas caso o Estado criasse mecanismos de consulta popular sobre o assunto.

Registre-se que, no âmbito da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, já existe um instrumento de consulta pública gerido pela Câmara de Comércio Exterior (CAMEX)⁴⁹¹ - vinculada ao Ministério das Relações Exteriores -, a fim de submeter propostas de modificação dos códigos da NCM à manifestações de setores interessados, como empresas e entidades de classe. Como os códigos da NCM influem diretamente na alíquota do IPI, há relação imediata dessas alterações com a quantificação do tributo. No entanto, essas consultas envolvem debates sobre descrição de produtos, propriedades química e física, modo de produção, entre outros critérios classificatórios, não havendo espaço para discussão da essencialidade dos bens.

Assim, parece recomendável que - além de consultas sobre questões técnicas envolvendo a NCM -, a União e os Estados-membros estabeleçam mecanismos de consulta popular sobre o grau de essencialidade dos produtos e serviços, o que conferiria maior legitimidade nas opções legislativas. Nessa linha de raciocínio, Marco Aurélio Greco trata da função emancipatória da legalidade tributária, como instrumento para concretizar os interesses coletivos⁴⁹², e não como mero artifício de dominação do cidadão pelo Estado. Dessa forma, o autor conclui que “a tributação não é uma atividade de caráter eminentemente técnica como alguns querem fazer parecer”, a fim de retirar esse assunto do centro dos debates políticos.⁴⁹³

Constata-se, portanto, com base nos argumentos analisados, que a participação popular na Administração Tributária não é só juridicamente possível, mas é recomendável, na prática, para que a política fiscal do Estado se adeque aos reais anseios da sociedade. Assim, caso o Estado implante mecanismos de consulta popular para fins de verificação da essencialidade dos bens, teríamos certamente um melhor resultado na graduação do IPI e do ICMS.

⁴⁹¹ RESOLUÇÃO CAMEX Nº 06, DE 05 DE FEVEREIRO DE 2013 - Dispõe sobre o Detalhamento Brasileiro de Nomenclatura (DBN) e institui o Grupo Técnico de Gestão do Detalhamento Brasileiro de Nomenclatura - GDBN. (...) Art. 8º O GDBN poderá utilizar a consulta pública ou outro mecanismo que contribua para reunir subsídios adicionais para o exame dos pleitos de introdução, alteração ou eliminação de códigos do DBN.

⁴⁹² GRECO, Marco Aurélio. **Três papéis da legalidade tributária**. In. RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André. **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 101-110.

⁴⁹³ *Ibidem*, p. 109.

4. O CONTROLE JUDICIAL DO CONCEITO DE ESSENCIALIDADE

Nas palavras de Roque Antonio Carrazza, “aqui entramos num terreno aberto às polêmicas: a possibilidade de controle judicial em matéria de seletividade”⁴⁹⁴.

É justamente nessa área controversa que este último capítulo se situa, já que tem o objetivo de abordar o controle judicial sobre a aplicação do conceito de essencialidade, critério da regra da seletividade, pelos Poderes Legislativo e Executivo.

A discussão sobre a possibilidade e os limites do controle judicial é em boa parte dificultada pela indeterminação do conceito de essencialidade, como estudado no segundo capítulo. Some-se a isso a ausência de parâmetros normativos claros para restringir essa indeterminação, como visto no terceiro capítulo.

Diante desse quadro de incerteza, é comum que os contribuintes recorram ao Poder Judiciário para invalidar a cobrança de tributos com fundamento na ofensa à seletividade em razão da essencialidade⁴⁹⁵, sem que os Tribunais ainda tenham chegado a um consenso sobre a possibilidade de intervenção judicial nessa matéria, como veremos mais adiante.

Dessa forma, dividiremos o capítulo em quatro partes. Inicialmente, demonstraremos que é possível o controle judicial sobre o cumprimento da regra da seletividade e o atendimento ao critério de essencialidade. Em segundo lugar, discutiremos os limites que o ordenamento jurídico impõe à atuação judicial em casos que envolvem a tributação seletiva em função da essencialidade. Em seguida, apresentamos uma proposta de fixar o limite do controle judicial com base na teoria da prova, ampliando o foco da discussão além da teoria da separação dos poderes⁴⁹⁶. Por fim, analisaremos de forma crítica dois casos concretos já mencionados ao longo da dissertação e com repercussão geral reconhecida pelo STF: o primeiro envolve a redução pelo judiciário da alíquota do ICMS incidente sobre energia elétrica e serviços de telecomunicações; e o segundo trata da classificação fiscal das embalagens destinadas a água mineral na Tabela de Incidência do IPI - TIPI.

⁴⁹⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 462.

⁴⁹⁵ Casos emblemáticos envolvem o ICMS sobre energia elétrica e o IPI sobre açúcar. Ver, por exemplo: TJ-ES, MS 100040020156; TRF-2, AMS 200202010339934 e AI 0001050-98.2002.4.02.0000; TJPR, IDI 174723-7/01; TRF-3, AMS 2000.60.00.003534-7; TRF-4, AC: 946 RS 2002.71.08.000946-4.

⁴⁹⁶ Desde já deixamos claro que reconhecemos a relevância da tripartição dos poderes na definição dos limites de atuação judicial. Nesse sentido, são pertinentes as lições de Ricarto Lobo Torres: “A problemática da interpretação jurídica está intimamente ligada à da separação dos poderes do Estado, das fontes do Direito ou dos processos – legislativo, administrativo e judicial. O ideal seria a harmonia entre os diversos processos, posto que o Direito Tributário, que se estrutura sobretudo a partir do discurso do legislador, necessita da complementação do trabalho da interpretação administrativa ou judicial.” TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. 4d. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 62.

Toda essa análise será auxiliada pelas conclusões teóricas extraídas ao longo da dissertação, notadamente no que diz respeito à teoria dos conceitos indeterminados, tratada no segundo capítulo; e nos critérios constitucionais que servem de parâmetro para o conceito de essencialidade, como os direitos individuais, sociais e econômicos, estudados no terceiro capítulo. Durante a análise dos casos concretos, apresentaremos alguns argumentos que podem auxiliar na resolução das lides.

4.1. Possibilidade de controle judicial sobre o critério de essencialidade

Maurício Darli Trimm do Valle⁴⁹⁷ explica que a doutrina pátria sobre seletividade e essencialidade se divide em duas correntes, no que diz respeito à possibilidade do controle judicial sobre a matéria. A primeira, mais tradicional, entende que a prescrição constitucional da tributação seletiva é destinada ao legislador, sendo uma matéria de política legislativa, o que afastaria a análise de sua correção do âmbito do Poder Judiciário. Já a doutrina que segue a segunda corrente – notadamente a produzida após a Constituição de 1988 – entende que, além de ser uma determinação voltada ao legislador, a seletividade representa uma garantia do contribuinte. Em resumo, a primeira enxerga a seletividade como diretriz meramente política, imune ao controle judicial, enquanto a segunda vê nessa determinação constitucional um verdadeiro direito do sujeito passivo tributário, a ser defendido pela via judicial. O mencionado autor reforça ainda que adere a esse segundo entendimento⁴⁹⁸.

Desde já é importante frisar que - partindo do paradigma constitucional da inafastabilidade da jurisdição e da possibilidade de controle difuso de constitucionalidade (art. 5º, XXXV, e art. 97, CF) –, não há qualquer proibição prévia no ordenamento para que o juiz conheça de ações que tratem da seletividade do IPI e do ICMS, pois dizem respeito à interpretação de uma norma jurídica positivada no ordenamento, como qualquer outra. O constituinte originário poderia ter normatizado a questão de forma diversa e excluído matérias tributárias do espectro de atuação do Poder Judiciário, como fez, por exemplo, no caso do julgamento do Presidente da República por crime de responsabilidade (impeachment), atribuído ao Congresso Nacional. Também poderia simplesmente restringir o controle de constitucionalidade a determinados Tribunais. Mas não o fez. Nesse sentido, Eduardo Jordão, em monografia que compara os padrões de controle judicial da Administração no Canadá, Estados Unidos, França e Itália, entende que “não há uma forma ideal de adaptar o controle às

⁴⁹⁷ VALLE, Maurício Darli Trimm do. **Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI**. São Paulo: Noeses, 2016. P. 486.

⁴⁹⁸ *Ibidem*.

circunstâncias do caso concreto, nem há um grau específico e ideal em que esta adaptação deve ser consagrada”, concluindo que “o como e o quanto da adaptação dependem de escolhas políticas”⁴⁹⁹. Dentro do contexto brasileiro, Clèmerson Merlin Clève entende que a maior intensidade do controle judicial é necessária porque o contribuinte convive com uma legislação tributária confusa e assistemática, além de se submeter a uma Autoridade Fiscal sem transparência e que muitas vezes age de má-fé⁵⁰⁰.

Ressalte-se que na legislação infraconstitucional é possível encontrar restrições ao controle judicial de normas tributárias, pelo menos no que diz respeito à vedação da utilização de certos procedimentos. Nesse sentido, existe proibição legal expressa de 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 2.180-35/2001. Mesmo sem entrar na discussão sobre a duvidosa constitucionalidade desse dispositivo, essa limitação não impede a propositura de ações individuais pelos contribuintes, nas quais se sustente a inconstitucionalidade incidental por ofensa à regra da seletividade, ou ações de controle concentrado de constitucionalidade pelas partes legitimadas.

Assim, salvo restrições de ordem formal ou procedimental, não é possível tratar o controle judicial da norma tributária de uma forma diversa das normas pertencentes a outros ramos, já que todas elas são igualmente norma jurídica, na precisa lição do tributarista espanhol Eusebio Gonzalez⁵⁰¹. Seguindo essa mesma trilha, Andrei Pitten Velloso reforça que, ainda quando se tratem de regras tributárias com funções extrafiscais, não é possível afastar o controle judicial sob a alegação de que tais finalidades seriam de ordem política ou econômica, uma vez que, na qualidade de normas jurídicas, sempre é possível verificar sua compatibilidade com o ordenamento⁵⁰². Igualmente, Fábio Canazaro⁵⁰³ explica que não importa que a seletividade seja entendida como um mecanismo atrelado à função fiscal ou extrafiscal do IPI e do ICMS, já que em qualquer um dos casos o controle judicial é cabível.

⁴⁹⁹ JORDÃO, Eduardo. **Controle judicial de uma administração pública complexa: a experiência estrangeira na adaptação da intensidade de controle**. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 663.

⁵⁰⁰ “A Administração testa o contribuinte com a introdução de leis inconstitucionais. Nesse caso, o Estado sabe que a lei é inconstitucional e continua a arrecadar o tributo porque o número dos que vão ao Judiciário nem sempre é relevante, de modo que o risco da censura judicial é um risco que pode valer a pena.” CLÈVE, Clèmerson Merlin. Estado Constitucional, Neoconstitucionalismo e Tributação. In: CLÈVE, Clèmerson Merlin. **Temas de Direito Constitucional**. 2 ed. rev. atual. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2014. p. 357-367.

⁵⁰¹ “Creo que es llegada la hora de abandonar toda reminiscencia de concepciones odiosas o penales de las normas tributarias, y empezar a considerarlas como lo que realmente son: normas jurídicas, ni más ni menos que las que componen el resto del ordenamiento.” GARCÍA, Eusebio González. interpretación de la norma jurídica tributaria. Lecciones y Ensayos, Buenos Aires, n. 67-68, p. 207-252, 1997.

⁵⁰² VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 169.

⁵⁰³ CANAZARO Fábio. **Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015. p. 145.

Mesmo diante de todo esse contexto normativo, ainda encontramos na jurisprudência posicionamentos a favor da primeira corrente, no sentido de ser vedado o controle judicial sobre a seletividade ou essencialidade. Dessa forma, é comum que os Tribunais de Justiça e Tribunais Regionais Federais – ao apreciar respectivamente casos envolvendo ICMS ou IPI –, tendem a se furtar à apreciação das alegações de ofensa à seletividade, sob argumento de que caberia ao legislador e ao administrador eleger “discricionariamente”⁵⁰⁴ a classificação da essencialidade dos bens tributados, sem que esses critérios possam ser revistos pelo Judiciário sem ofensa à separação dos poderes, ainda que flagrante o desrespeito à essencialidade⁵⁰⁵. Acaba-se, assim, relegando a concretização de uma norma que é jurídica – já que devidamente positivado na Constituição – a apreciações apenas político-econômicas⁵⁰⁶, depreendidas dos limites normativos impostos pelo ordenamento. Em crítica direta a essa corrente jurisprudencial, Eduardo Jardim sustenta que “o posicionamento nesse sentido passa ao largo do direito e garantia à universalidade da jurisdição e, por isso mesmo, merece incisivos reproches dos operadores do direito”⁵⁰⁷.

Apesar de a doutrina majoritária divergir dessa posição jurisprudencial, como veremos adiante, Manoel Cavalcante Lima Neto e Antonio Alves Pereira Netto, ao analisar diversas decisões sobre o tema, sustentam que ela ainda é prevalecente, como exemplificaria a decisão do STJ proferida no RMS nº 20676, no qual o tribunal concluiu que a graduação da carga tributária do ICMS “está atrelada à função discricionária do legislador descabendo ao

⁵⁰⁴ Vejamos trecho de julgado do TRF-3ª que expõe esse entendimento: “A definição do que é essencial ou não se situa dentro da esfera de liberdade ínsita à discricionariedade do administrador, que não pode ser subtraída pela manifestação jurisdicional, a quem compete a aplicação da lei ao caso concreto.” TRF-3, AMS: 3534 MS 2000.60.00.003534-7, Julgamento em 03/12/2009, Terceira Turma.

⁵⁰⁵ Vejamos trecho de acórdão do TJ-PR: “Levando-se em conta a essencialidade do produto ou serviço, a seletividade do tributo deve ser observada sob a ótica da discricionariedade dos Poderes Executivo e Legislativo, não cabendo ao Poder Judiciário intervir em tal questão. Franquear ao Poder Judiciário a aferição do grau de essencialidade da energia elétrica para a aplicação do princípio da seletividade, ou seja, interferir sobre o critério de fixação da alíquota da energia elétrica atentaria obliquamente contra o princípio da separação dos poderes. Optando o legislador pela adoção do princípio da seletividade em função da essencialidade do tributo no Estado do Paraná, a fixação de alíquota incidente sobre a energia elétrica em 27%, a fim de promover o equilíbrio econômica-social-político governamental, não há falar em violação a Carta Magna, ainda mais quando esta autoriza que se adote tal posição, ou seja, de tratamento desigual entre partes desiguais, sendo, portanto, constitucionais os artigos 14 da Lei Estadual nº 11.580/1996 e 15, do Regulamento do ICMS no Estado do Paraná, aprovado pelo Decreto nº 5.141/2001” TJ-PR, Órgão Especial, IDI - 174723-7/01, Julgamento em 17.11.2006.

⁵⁰⁶ Assim já decidiu o TJ-ES: “A redução da alíquota de ICMS dos serviços de energia elétrica e de telecomunicações de 25% (vinte e cinco por cento) para 12% (doze por cento) é mera discricionariedade do Poder Legislativo, em consonância com o Poder Executivo, baseando-se verdadeiramente em critérios sócio-político-econômicos. Segurança denegada.” TJ-ES - MS: 100040020156 ES 100040020156, Data de Julgamento: 22/09/2005, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 13/10/2005.

⁵⁰⁷ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Finanças públicas e tributação ao lume dos direitos e garantias**. São Paulo: Noeses, 2015. p. 203.

judiciário interferir ou exercer essa atividade, sob pena de atuar como legislador positivo e ainda que a propositura ataca lei em tese.”

Em sentido contrário, a maior parte da doutrina brasileira entende que é possível o controle judicial sobre a regra da seletividade ou sobre o critério de essencialidade adotado na norma, na linha de autores como Roque Antonio Carrazza⁵⁰⁸, José Eduardo Soares de Melo⁵⁰⁹, Hugo de Brito Machado⁵¹⁰, Eduardo Marcial Ferreira Jardim⁵¹¹, Maurício Darli Trimm do Valle⁵¹², Regiane Binhara Esturilio⁵¹³, Manoel Cavalcante Lima Neto⁵¹⁴ e Fábio Canazaro⁵¹⁵. Este último argumenta que, por ser o critério da essencialidade um dos principais limites constitucionais à competência tributária que incide sobre o consumo, a possibilidade de controle judicial sobre a matéria se torna ainda mais evidente. O mesmo autor ainda lembra que, “relativamente ao exercício da competência conferida ao Legislativo, por exemplo, inúmeras já foram as vezes em que os tribunais verificaram a violação às normas que limitam o poder de tributar”⁵¹⁶, não podendo ocorrer de forma diversa com a essencialidade.

Reforça essa posição a opção feita neste trabalho de tratar a essencialidade como um conceito indeterminado, pois a doutrina entende que é possível o controle judicial da interpretação ou aplicação dos mesmos, realizada pelo legislador ou administrador, pelo menos no que diz respeito a casos que se enquadrem na zona de certeza conceitual⁵¹⁷.

Da mesma forma, se a essencialidade funciona como critério de concretização dos princípios da igualdade, da capacidade contributiva e da dignidade da pessoa humana nos tributos indiretos – como exaustivamente demonstrado nos itens 1.3.1 e 1.3.2 do primeiro capítulo e 3.2.1 e 3.2.2 do terceiro –, a aceitação da intervenção do Poder Judiciário é cabível,

⁵⁰⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 463-468.

⁵⁰⁹ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 11 ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 332.

⁵¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Direito tributário aplicado**. Rio de Janeiro, 2008. p. 704.

⁵¹¹ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Finanças públicas e tributação ao lume dos direitos e garantias**. São Paulo: Noeses, 2015. p. 203.

⁵¹² VALLE, Maurício Darli Trimm do. **Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI**. São Paulo: Noeses, 2016. p. 486.

⁵¹³ ESTURILIO, Regiane Binhara. **A seletividade no IPI e no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 160.

⁵¹⁴ 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.

⁵¹⁵ CANAZARO, Fábio. **Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015. p. 144-145.

⁵¹⁶ *Ibidem*, p. 145.

⁵¹⁷ Nesse sentido, ver: SOUSA, António Francisco de. **Conceitos indeterminados no Direito Administrativo**. Coimbra: Livraria Almedina, 1994. P. 209-210. GÁRCIA, María Yolanda. El concepto jurídico indeterminado de "servicio esencial" en la Constitución española. **Revista de Administración Pública**, Madrid, n. 170, p. 325-338, mai/ago 2006. p. 337. BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção de um novo modelo**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 314-316.

já que esses princípios constituem garantias constitucionais do contribuinte. Também corroborando a possibilidade de controle judicial, temos a estrita vinculação da essencialidade com as garantias do mínimo existencial e a concretização de direitos sociais (como alimentação, moradia, saúde e educação)⁵¹⁸, e ainda dos princípios gerais da ordem econômica, dentre os quais destacamos a função social da propriedade, proteção ao meio ambiente, defesa do consumidor e redução das desigualdades sociais e regionais⁵¹⁹.

Por essas razões, fixamos a premissa de que é possível se discutir a regra da seletividade e o critério de essencialidade na seara do processo judicial, sendo, no entanto, mais problemática a discussão referente aos limites dessa intervenção jurisdicional, como veremos adiante.

4.2. Limites à atuação do Poder Judiciário

Ainda que seja cabível a intervenção do Poder Judiciário para analisar a constitucionalidade do critério de essencialidade adotado pelo Legislativo ou Executivo, isso não significa que essa revisão se dê de forma ilimitada. Mas se, de um lado, reconhecemos que o controle judicial deve ser balizado, de outro, admitimos que não é fácil fixar essas fronteiras⁵²⁰.

Na linha das lições de Ana Paula de Barcellos⁵²¹, devem ser aceitos, no Brasil, limites mais largos do controle judicial no que diz respeito à temática de políticas públicas, dentre as quais não podemos excluir o planejamento fiscal. A autora reconhece que a Constituição confere ao Legislativo e ao Executivo – por meio de seus representantes democraticamente escolhidos – a competência para definir e programar políticas. No entanto, pondera que a desigualdade social e pouco acesso à educação e informação provoca um descompasso entre as reais necessidades da população brasileira e às decisões da classe política. Por essa razão –

⁵¹⁸ Nesse sentido, Carrazza explica que o conteúdo de direitos fundamentais previstos na Constituição é preenchido não só pelo legislador, mas também pelo órgão jurisdicional: "Em síntese, o alcance dos direitos à vida e à saúde é traçado pela Carta Suprema, que os denota. Sua conotação, porém, é dada pelas normas infraconstitucionais, que, ao lado das interpretações jurisprudencial e doutrinária, vão lhes enriquecendo o conteúdo." CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 468.

⁵¹⁹ Essa relação entre a essencialidade como os direitos sociais e econômicos também foi abordada ao longo da dissertação, especificamente no item 3.2.2 do terceiro capítulo, ao qual remetemos o leitor para maiores detalhes.

⁵²⁰ "A separação de atividades entre os Poderes, no entanto, não parece ser tão simples em alguns casos. Dessa forma, nem sempre as competências do Judiciário, embora existam, são claras o suficiente para estabelecer seus limites." CHRISTOPOULOS, Basile Georges Campos. **Controle de constitucionalidade de normas orçamentárias**: o uso de argumentos consequencialistas nas decisões do Supremo Tribunal Federal. 2014. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. p. 31.

⁵²¹ BARCELLOS, Ana Paula de. Constitucionalização das políticas públicas em matéria de direitos fundamentais; o controle político-social e o controle jurídico no espaço democrático. In: SARLET, Ingo Wolfgang. (org). TIMM, Luciano Benetti. (org). **Direitos fundamentais: orçamento e "reserva do possível"**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008. p. 118-120.

diante da falha do controle político-social – entende que não é possível afastar a sindicabilidade judicial das políticas públicas, justamente para garantir observância mínima aos direitos fundamentais dos cidadãos.

Um primeiro questionamento à atuação judicial se refere à denominada atividade como “legislador positivo” – a qual ofenderia a separação dos poderes. Regiane Binhara Esturilio explica que, ao ser provocado pelo contribuinte, o Poder Judiciário não pode se furtar a “enfrentar com mais profundidade a questão da seletividade, deixando de adotar simplesmente decisões anteriores, que finalizaram os debates ao argumento de que o juiz não pode intervir na esfera do Poder Executivo”⁵²². De acordo com a autora, o órgão jurisdicional pode verificar o critério de graduação adotado, com suporte no conceito constitucional de essencialidade, para eventualmente proibir a utilização de parâmetro equivocado ou suprimir exaço indevida, “sem que tal atitude represente ‘legislar de forma positiva’, porque diante do abuso por parte dos outros Poderes, estar-se-á na verdade realizando a jurisdição pela limitação”.

Complementando esse raciocínio, Eduardo Jardim explica que cabe essa intervenção sobre o conceito de essencialidade quando a discussão “situar-se num plano objetivo e determinável”, pois nesse caso “a análise da controvérsia não será diferente de julgar eventual desrespeito ao postulado da estrita legalidade ou da anterioridade”⁵²³. Por sua vez, María Yolanda García – ao tratar especificamente do conceito de serviço essencial na legislação espanhola para fins de direito greve –, explica que o fato de a essencialidade ser um conceito indeterminado, que permite certa margem de manobra do legislador, não impede que o mesmo seja determinável no caso concreto, possibilitando assim uma verificação do Poder Judiciário⁵²⁴.

Nessa mesma linha, Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo sustentam que não se pode falar em uma discricionariedade radical do ente competente para legislar sobre a essencialidade, razão pela qual “a margem de liberdade do legislador, no caso, é apenas aquela que geralmente existe no fenômeno da concreção jurídica”⁵²⁵. Por sua vez, essa margem de atuação “decorre simplesmente da vaguidade dos conceitos utilizados nas

⁵²² ESTURILIO, Regiane Binhara. **A seletividade no IPI e no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 160.

⁵²³ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Finanças públicas e tributação ao lume dos direitos e garantias**. São Paulo: Noeses, 2015. p. 203.

⁵²⁴ FERNÁNDEZ GARCÍA, María Yolanda. El concepto jurídico indeterminado de "servicio esencial" en la Constitución española. **Revista de Administración Pública**, Madrid, n. 170, p. 325-338, mai/ago 2006. p. 337

⁵²⁵ MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Direito tributário aplicado**. Rio de Janeiro, 2008. p. 704.

normas”⁵²⁶ e se submete ao controle judicial, sob pena de se abstrair do conceito de essencialidade seu conteúdo jurídico, relegando-o a mero critério político.

Manoel Cavalcante Lima Neto e Antonio Alves Pereira Netto⁵²⁷, partindo do exemplo do controle judicial da alíquota do ICMS sobre energia elétrica, explicam que o juiz pode reconhecer a inconstitucionalidade da alíquota máxima, recolocando a mercadoria sob a incidência de alíquota média ou genérica, com fundamento na isonomia do tratamento que deve ser conferido a esse insumo, em comparação a outros produtos de tributação inferior. Nesse caso, “o judiciário estará atuando dentro de sua função de legislador negativo e protegendo o direito individual lesado.”

Desde já registramos nossa concordância com esses posicionamentos, ressaltando-se apenas a impropriedade da utilização de expressões como “legislador positivo” ou “legislador negativo”, apesar de se tratarem de termos largamente difundidos na jurisprudência e na doutrina. Com efeito, reconhecemos a relevância didática das expressões para ilustrar a atuação judicial em casos envolvendo outros Poderes, em que legislar positivamente representaria um excesso indevido de controle judicial, enquanto legislar negativamente indicaria uma atuação dentro dos limites das atribuições jurisdicionais. No entanto, caso se deseje um maior rigor científico na abordagem, parece-nos correto afirmar que o Poder Judiciário não pode agir como Poder Legislativo – seja positiva ou negativamente. Assim, quando o órgão jurisdicional anula a alíquota máxima imposta à energia elétrica, com a consequência de que este item seja enquadrado na alíquota média, não exerce função legislativa negativa, mas função tipicamente jurisdicional de invalidar norma inconstitucional ou ilegal.

Assim, Roque Antonio Carrazza⁵²⁸ também esclarece que autorizar a atuação do Poder Judiciário na averiguação da adequação e racionalidade dos critérios adotados não significa defender que ele pode substituir os Poderes Legislativo e Executivo no exercício das funções legislativa ou regulamentar. O autor inclusive defende que o órgão jurisdicional pode restabelecer isenções concedidas a produtos essenciais, caso a sua revogação torne o tributo mais oneroso do que outros bens menos relevantes⁵²⁹.

⁵²⁶ *Ibidem*.

⁵²⁷ LIMA NETO, Manoel Cavalcante; PEREIRA NETTO, 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.

⁵²⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 14. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 463.

⁵²⁹ “Se concluir, por exemplo, que a legislação ultrapassou os critérios de razoabilidade e da equidade ao revogar, v.g., uma isenção sobre a venda de remédios, tornando-a mais onerada, por meio de ICMS, que a

Feitas essas considerações terminológicas, retomemos a trilha para identificar os limites da atuação judicial sobre a matéria.

Partindo da premissa estabelecida ao longo da dissertação, de que a essencialidade é um conceito indeterminando, um bom parâmetro para medir o a intensidade do controle judicial sobre o tema é se valer das lições sobre zonas conceituais de certeza e incerteza, já detalhadas no segundo capítulo. Luís Roberto Barroso⁵³⁰ explica que o STF “não apenas admite a sindicabilidade judicial dos conceitos jurídicos indeterminados como, ademais, já se pronunciou incontáveis vezes acerca do sentido e alcance que deve ser dado a eles”, citando como exemplos o conceito de “relevância e urgência” em matéria de medida provisória (art. 62, CF); o conceito de “excepcional interesse social” que autoriza modulação de efeitos em sede de controle de constitucionalidade (Lei n. 9.868/99, art. 27); e o conceito de “crime político” na determinação da competência da Justiça Federal (art. 109, IV, CF). Pondera o autor que essa intervenção “será mais forte nas áreas de certeza positiva e negativa e mais deferente nas zonas de penumbra.”

De forma semelhante, em sua obra específica sobre conceitos jurídicos indeterminados, António Francisco de Sousa afirma que cabe ao próprio juiz decidir sobre a medida de sua atuação em cada caso concreto, quando envolve o controle da interpretação de um conceito indeterminado pela Administração⁵³¹, o que pode ser estendido também à manipulação desses conceitos pelo Legislativo. De toda forma, essa conclusão tem que ser vista com ressalvas, pois mesmo que o juiz tenha liberdade para traçar os limites de sua atuação, ele deve respeitar a separação dos poderes e sua própria capacidade técnica e fática de solucionar a questão. Nesse sentido o professor português ressalta que a sindicabilidade de conceitos indeterminados “trata-se de uma atividade por vezes altamente complexa por pressupor a intervenção de elementos subjectivos (valorações subjectivas), prognoses, apreciações técnicas e políticas”⁵³².

comercialização de ração animal, poderá perfeitamente restabelecer o benefício fiscal e, com isso, o primado da Constituição.” Ibidem.

⁵³⁰ BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção de um novo modelo**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 314-316.

⁵³¹ “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.

⁵³² Ibidem, p. 209.

Essa linha de raciocínio se adequa com o chamado enfoque jurídico-funcional defendido por Andreas Krell, 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”⁵³³. Ainda na lição do referido autor, há conceitos de tamanha indeterminação, em razão da complexidade da matéria regulada, que eventual apreciação do mesmo leva aos “limites funcionais do judiciário”. Diogo de Figueiredo Moreira Neto também defende que o que se convencionou chamar de separação de poderes é, em verdade, uma divisão de funções constitucionais, baseada na independência de cada instituição, mas também na interdependência no relacionamento de cada uma delas. De acordo com esse doutrinador, essa postura significa evoluir “de uma interpretação que surgia predominantemente orgânica, em direção a uma interpretação predominantemente funcional”⁵³⁴.

Retomando exemplos já expostos no segundo capítulo, é possível compreender de forma clara como as zonas de certeza conceitual podem servir de balizas para a atuação judicial. No referido capítulo apresentamos dois casos comparativos de alíquotas do IPI constantes na TIPI. Primeiramente, comparamos as alíquotas de iates e jatinhos, fixadas em 10%, com a alíquota incidente sobre automóvel de passageiros de produção nacional, estabelecida em 25%. No segundo exemplo, comparamos a alíquota de 8% (oito por cento) incidente sobre martelos e chaves de fenda com a alíquota de 10% (dez por cento) sobre bicicletas.

No primeiro caso, parece claro que se aplicarmos as zonas de certeza conceitual sobre a categoria transporte, o automóvel nacional de passageiros (carro popular), ficaria bem mais próximo da zona de certeza positiva da essencialidade do que iates e jatinhos. Na verdade, estes últimos são notoriamente artigos de luxo – inacessíveis até para cidadãos considerados de alta renda –, o que os coloca dentro da zona de certeza negativa do conceito. Em casos como esse, basta o Poder Judiciário fazer uma análise do valor dos bens, da sua destinação e da faixa de renda de seus consumidores para constatar que houve violação ao conceito da essencialidade.

⁵³³ KRELL, Andreas J. **Discrecionariedade 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.

⁵³⁴ Moreira Neto, Diogo de Figueiredo. **Relações entre poderes e democracia: crise e superação**. Belo Horizonte: Fórum, 2014. p. 78.

Já na segunda hipótese, imaginemos que uma fábrica de bicicletas ingresse com ação judicial pleiteando a redução da alíquota de 10% para a mesma alíquota de martelos e chaves de fenda. Em sua alegação o contribuinte alega que ambos os produtos servem para concretizar direitos sociais encartados no art. 6º da CF. Enquanto a bicicleta é importante meio de transporte e lazer acessíveis a toda a população, as referidas ferramentas são instrumentos indispensáveis ao trabalho.

Em tal situação hipotética, não parece adequado que o Poder Judiciário altere a graduação realizada pelo Poder Executivo Federal, pois este aplicou alíquotas com diferença bastante reduzida para produtos de importância semelhante (ambos vinculados a direitos sociais), sendo razoável entender que agiu dentro da margem de liberdade que lhe confere a Constituição para valorar o conceito de essencialidade. Em casos como esse, estamos caminhando dentro de uma zona de incerteza conceitual, na qual não sabemos qual produto é mais ou menos relevante que o outro. Dessa forma, não havendo grandes disparidades na graduação formulada, a indeterminação do conceito de essencialidade deixa margem de escolha ao ente competente para quantificar o tributo⁵³⁵.

Nesse sentido, Regiane Binhara Esturilio entende que “nada impede que o Poder Judiciário averigue se os critérios de tributação adotados foram adequados, e se não houverem sido, assim o declare”. Partindo dos exemplos acima, concluímos que no primeiro caso (carro popular x iate e jatinho) é possível ao órgão judicial identificar, com base em critérios sociais e econômicos de fácil constatação, o erro do critério adotado. Por outro lado, no segundo exemplo (bicicleta x ferramentas) parece praticamente impossível chegar a uma conclusão minimamente segura sobre qual dos produtos é mais essencial, ou se possuem essencialidade idêntica⁵³⁶.

Por tudo isso, a atuação judicial não pode simplesmente representar a substituição da discricionariedade do legislador ou do executivo pela discricionariedade judicial, uma vez que ao órgão jurisdicional não cabe alterar a graduação da carga tributária sem possuir um adequado embasamento social, econômico e técnico. Como explica Pedro Henrique Nogueira, “que a atividade interpretativa realizada pelos diversos órgãos jurisprudenciais é criativa não importa reconhecer a ausência de limites a esse agir interpretativo”, uma vez que “os

⁵³⁵ “O imenso intervalo existente entre o conceito de necessidade e superfluidade deixa indiscutível margem de liberdade para o legislador graduar a tributação com enorme liberdade, sendo isto uma virtude da indeterminação do conceito. Fora de seus pontos extremos – do luxo e do mínimo essencial –, a posição de cada produto na escala de progressiva tributação resulta em permitir larga e grande discricionariedade para o legislador.” EMERENCIANO. Adelmo S. A Seletividade do IPI. **IPI – Questões Fundamentais**. São Paulo: MP Editora, 2008. p. 173.

⁵³⁶ ESTURILIO, Regiane Binhara. **A seletividade no IPI e no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 157.

enunciados normativos se apresentam como o lugar próprio para se estabelecer o âmbito da discricionariedade judicial, assim como, por conseguinte, os seus limites.”⁵³⁷

Diante dessa liberdade com que agem todos os Poderes, parece sensata as conclusões feitas por João Maurício Adeodato, de que “o melhor que a sociedade tem a fazer, parece-me, é exigir das instâncias decisórias – e não apenas da judicial – uma fundamentação para suas decisões, nas quais o texto da lei é um dos fatores importantes, mas apenas um deles.”⁵³⁸

Por tudo isso, concluímos que a sindicabilidade do conceito de essencialidade pelo Poder Judiciário deve fincar seus limites na verificação das zonas de certeza conceitual do mesmo. Dessa forma, cabe o juiz interferir na graduação do ICMS e do IPI quando verificar que um bem abarcado na zona positiva (essencial) recebeu tributação maior do que bens enquadrados na zona negativa (supérfluos ou nocivos).

Por outro lado, não havendo certeza conceitual, estando o bem na zona de penumbra, a substituição da decisão legislativa ou executiva pela judicial é indevida, uma vez que ofende a divisão funcional de atribuições, além de não ter o Poder Judiciário condições de apresentar uma decisão melhor do que a realizada pelo Poder competente. Esses exemplos também ajudam compreender que é mais fácil o Poder Judiciário identificar ofensas à essencialidade quando se comparam itens de uma mesma categoria ou classe de direitos, como é feito no primeiro exemplo envolvendo meios de transporte. Já no segundo, no qual a comparação se dá entre produtos de finalidades diversas (transporte e lazer x trabalho), a verificação é dificultada porque antes de medir os bens entre si, é necessário responder qual direito social é mais relevante no contexto do caso concreto.

Essas conclusões nos levam ao nosso próximo tópico, que servirá para demonstrar como a teoria da prova pode auxiliar na verificação das zonas de certeza conceitual, oferecendo uma melhor decisão para cada situação específica.

4.3. Proposta de controle à luz da teoria da prova

A utilização da teoria dos conceitos indeterminados no controle judicial, notadamente em relação às zonas de certeza e incerteza conceitual, só tem utilidade no caso concreto se devidamente observadas as regras de produção de prova. Ou seja, a demonstração da ofensa à

⁵³⁷ NOGUEIRA, Pedro Henrique. **Negócios Jurídicos Processuais**. Salvador: Juspodivm, 2016. p. 191-192.

⁵³⁸ ADEODATO, João Maurício. **Retórica da Jurisdição Constitucional e Tributação – Suas Origens na Teoria Pura de Hans Kelsen**. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/download/Jo%C3%A3o%20Maur%C3%ADcio%20Adeodato.pdf>>. Acessado em 23 de abril de 2016.

seletividade e à essencialidade em um processo judicial depende da adequada produção probatória.

Pontes de Miranda afirma que “o mundo jurídico há de ser considerado como se tudo, nele, tivesse de ser provado”⁵³⁹, inclusive a própria norma jurídica⁵⁴⁰. Servem as normas da teoria da prova (presunções, ficções e distribuição de ônus probatório), portanto, pra reduzir a incerteza sobre os fatos jurídicos – inclusive sobre as regras. Por outro lado, na lição de Jesús Ignacio Martínez García citada no segundo capítulo, o direito tem – por motivos econômicos, políticos ou tecnológicos – uma capacidade restrita de enfrentar situações de incerteza, sendo contingente, portanto, as possibilidades probatórias⁵⁴¹.

Como relatado nos tópicos anteriores, em geral as abordagens sobre o controle judicial do conceito de essencialidade focam nos limites da atuação judicial à luz da separação dos poderes, principalmente sobre a possibilidade de atuação como legislador positivo ou negativo pelo órgão judicial⁵⁴². Por outro lado, parece pouco explorada a possibilidade de balizamento do controle judicial da essencialidade com suporte na teoria da prova. Essa nova perspectiva permite mudar o foco da discussão política (Poderes Legislativo e Executivo x Judiciário), para o âmbito prioritariamente processual, discutindo-se a procedência ou não do pedido de invalidade de determinada norma sob o prisma da suficiência probatória.

A prova não é um instituto exclusivo do processo, ao contrário, “é um instrumento que o processo tomou emprestado da realidade da vida, pois todos fazem uso dela no cotidiano como meio de caracterizar a existência de fatos relevantes”⁵⁴³. Como há muito percebeu Pontes de Miranda, “pensar-se em prova judicial quando se fala de prova é apenas devido à importância espetacular do litígio, nas relações jurídicas entre homens.”⁵⁴⁴

⁵³⁹ PONTES DE MIRADA, Francisco Cavalcante. **Tratado de Direito Privado – Tomo III**. 4 ed. São Paulo: RT, 1983. p. 413.

⁵⁴⁰ “Quando se diz ‘prove o seu direito’, ‘prove a pretensão, a ação, ou a exceção’, emprega-se a forma elíptica; em verdade o que se pensou foi: ‘prove o fato jurídico de que se irradia o direito, a pretensão, a ação, ou a exceção de que se trata’. (...) Em princípio, portanto, a regra jurídica teria de ser provada, como fato que é. A afirmação de existir tal regra jurídica (=ter de incidir) teria de entrar no tema probatório.” Ibidem, p. 405.

⁵⁴¹ MARTÍNEZ GARCÍA, Jesús Ignacio. Derecho e Incertidumbre. **Anuario de filosofía del derecho**, nº 28, p. 99-118, 2012.

⁵⁴² Nessa perspectiva, foram o citados trabalhos de FREITAS, Leonardo e Silva de Almeida. O controle judicial da seletividade da tributação pelo ICMS e a suposta atuação do Judiciário como “legislador positivo”. In: **Revista Tributária e de Finanças Pública**, n. 94, São Paulo: RTrib, p. 200-225, set./out., 2010. e 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.

⁵⁴³ NARDELLI, Marcella Alves Mascarenhas. A função epistêmica do processo: o direito à não autoincriminação e sua (in)aplicabilidade no Processo Civil. in DIDIER JR. Fredie et al (coord.). **Provas – Coleção novo CPC – Doutrina Seleccionada**. 2 ed. rev. e atual. Salvador: Juspodivm, 2016. p. 57.

⁵⁴⁴ PONTES DE MIRADA, Francisco Cavalcante. **Tratado de Direito Privado – Tomo III**. 4 ed. São Paulo: RT, 1983. p. 404.

Apesar da grande importância da prova para as relações jurídicas, no Direito Tributário a atividade probatória nunca recebeu a atenção necessária, inclusive carecendo de regulamentação específica em razão das características próprias do processo tributário, seja ele administrativo ou judicial, como lembra Eduardo Domingos Botallo⁵⁴⁵. Essa situação decorre de algumas peculiaridades inerentes ao contencioso fiscal, tais como legitimidade dos atos do Fisco, inversão do ônus da prova contra o contribuinte e o excessivo uso de presunções e ficções jurídicas em matéria fiscal. No entanto, todas essas limitações à atividade probatória passaram a receber críticas da doutrina justamente por contrariar garantias processuais básicas.

Em relação à presunção de legitimidade dos atos da Administração Fiscal e a inversão do ônus da prova, Paulo de Barros Carvalho explica que por décadas houve o entendimento de que sempre cabia ao contribuinte provar os fatos, independentemente da observância das regras de distribuição do ônus probatório, seja no contencioso administrativo ou judicial⁵⁴⁶. No entanto, como afirma o autor, a doutrina passou a adotar uma postura crítica em face desses dogmas, revelando a necessidade de a Fazenda Pública provar os fatos jurídicos lícitos e ilícitos que fundamentam respectivamente o lançamento tributário e a imposição de sanções na seara tributária.⁵⁴⁷

No mesmo sentido, Patrícia Melo Messias sustenta que a presunção de legitimidade dos atos administrativos, inclusive na área fiscal, “não exonera a Administração do dever de comprovar o fato jurídico e as ocorrências que afirma terem existido, haja vista que a singela alegação não significa, por si só, a verdade do conteúdo do enunciado”⁵⁴⁸. Em complemento, a autora alerta que “a presunção de legitimidade não corresponde ao conteúdo do ato administrativo, mas à sua existência no mundo jurídico.”⁵⁴⁹

⁵⁴⁵ BOTALLO, Eduardo Domingos. Pressupostos do Processo Tributário na Constituição de 1988. In: PRETO, Raquel Elita Alves (coord.). **Tributação brasileira em evolução: estudos em homenagem ao professor Alcides Jorge Costa**. São Paulo: IASP, 2015. p. 287-308.

⁵⁴⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. A Prova no Procedimento Administrativo Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n° 34, p. 104-116, junho, 1998. p. 107.

⁵⁴⁷ "Seguindo adiante, vindo o sujeito passivo a contestar a fundamentação do ato aplicativo lavrado pelo Fisco, o ônus de exhibir a improcedência dessa iniciativa impugnatória volta a ser, novamente, da Fazenda, a quem enquadrará provar o descabimento jurídico da impugnação, fazendo remanescer a exigência. (...) O pressuposto de fato da incidência há que ser relatado de maneira transparente e cristalina, revestido com os meios de prova admissíveis nesse setor do direito, para que possa prevalecer, surtindo os efeitos de estilo, quais sejam os de constituir o vínculo obrigacional, atrelando o particular ao Fisco, em termos de satisfação do objeto prestacional." *Ibidem*, p. 108.

⁵⁴⁸ MESSIAS, Patrícia Melo. A importância da prova na imposição tributária. **Revista da Procuradoria Geral do Estado de Alagoas**, Maceió, n. 3, p. 32-67, 2013.

⁵⁴⁹ *Ibidem*.

No tocante às presunções⁵⁵⁰ e ficções⁵⁵¹ jurídicas, constata-se um abuso da utilização das mesmas na área fiscal, ultrapassando os limites propostos na teoria da prova⁵⁵². Nesse sentido, as presunções assumem uma eficácia direta e uma indireta⁵⁵³. Na direta, servem para permitir a admissibilidade, ainda que hipotética de um fato não provado, além de provocar a inversão do ônus da prova⁵⁵⁴. Já a eficácia indireta trata das finalidades das presunções, que são a simplificação do direito tributário e a satisfação do crédito tributário, o que “permite que se fale em presunções voltadas à praticidade da legislação tributária e presunções voltadas à garantia de arrecadação”⁵⁵⁵. No entanto, esse excesso de presunções e ficções no direito tributário, inclusive na seara sancionatória, acabou causando violação de garantias processuais básicas⁵⁵⁶.

Esses entraves ao desenvolvimento da teoria da prova no direito tributário podem ser explicados em parte pelo costume – equivocado – em se entender como objeto da atividade probatória apenas às questões ditas “de fato”, em oposição às “questões de direito”, reduzindo-se indevidamente o conceito de prova apenas à reprodução ou certificação do mundo natural, ou seja, prova apenas como sinônimo de verdade⁵⁵⁷. No entanto, é necessário diferenciar o ‘estar provado’ do ‘ser verdadeiro’, pois “a prova tem uma relação teleológica com a verdade, no sentido de que o fim da prova é buscar a verdade; entretanto, não é porque algo está provado que deve necessariamente ser verdadeiro”⁵⁵⁸.

⁵⁵⁰ “Presunção é um processo lógico, um juízo que confere uma suposta causalidade a dois fatos que meramente demonstram correlação. Num juízo presuntivo, o que se tem como indubitável é um fato que é, contudo, interpretado como indício de outro fato, não demonstrado, mas meramente provável. Em essência, indícios ou signos-índices são ensejadores de inferências causais presuntivas (CARVALHO, 2008).” CARVALHO, Cristiano. **Presunções e ficções na imposição de sanções tributárias**. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Disponível em: < <http://www.ibet.com.br/download/Cristiano%20Carvalho.pdf> > Acessado em: 10 de outubro de 2016.

⁵⁵¹ “A ficção jurídica, por sua vez, é um ato de fala, que propositadamente não vincula algum aspecto da regra à realidade, seja esta a realidade natural, institucional ou mesmo a realidade jurídica (formada pelos institutos, conceitos e formas jurídicas) de modo a assim poder gerar efeitos que não seriam possíveis de outra forma. A ficção jurídica é, portanto, uma desvinculação normativa entre o real e o Direito (CARVALHO, 2008).” Ibidem.

⁵⁵² DENGO, Atílio. Presunções no Direito Tributário brasileiro: espécies, características e limites ao seu uso. In: ÁVILA, Humberto (org.). **Fundamentos do Direito Tributário**. Madri: Marcial Pons, 2012. p. 173-192.

⁵⁵³ Ibidem, p. 179.

⁵⁵⁴ Ibidem, p. 180.

⁵⁵⁵ Ibidem, p. 181.

⁵⁵⁶ “Tanto as sanções, quando as presunções e as ficções devem, por óbvio, cumprir com os direitos individuais, sob pena de configurar abusos inconstitucionais. No caso da imposição de sanções tributárias por meio de presunções e ficções, os princípios que limitam este expediente são a verdade real e a proporcionalidade: a primeira vedando a utilização de expedientes presuntivos ou ficcionais na composição de hipóteses de incidência de infrações, e a última adequando o meio punitivo aos fins pretendidos pela ordem normativa.” CARVALHO, Cristiano. op. cit.

⁵⁵⁷ Para uma análise sobre a problemática da distinção entre questão de fato e de direito, ver TARUFFO, Michele. **A prova**. São Paulo: Marcial Pons, 2014. P. 16-17.

⁵⁵⁸ RAMOS, Vitor de Paula. Ônus e deveres probatórios das partes no Novo CPC brasileiro.. in DIDIER JR. Fredie et al (coord.). **Provas – Coleção novo CPC – Doutrina Selecionada**. 2 ed. rev. e atual. Salvador: Juspodivm, 2016. P. 267.

Essa restrição da noção de prova conduz à falsa crença de que as “questões de direito” não entram no campo probatório, limitando-se a um problema de argumentação e convencimento jurídico. No entanto, retornando às lições de Pontes de Miranda expostas logo no início do tópico, é preciso repetir que a própria aplicação de determinada regra jurídica (“questão de direito”) necessita ser provada, já que inclusive a norma é um fato jurídico⁵⁵⁹. Paulo de Barros Carvalho, em raciocínio semelhante, afirma que a “fenomenologia da incidência tributária”⁵⁶⁰ ocorre justamente quando o fato jurídico tributário pode se sustentar nas provas admitidas em direito.

Por isso, é pertinente conhecer os conceitos de função e finalidade da prova, propostos por Fabiana Del Padre Tomé, em sua obra específica sobre teoria da prova no Direito Tributário⁵⁶¹. A autora explica que a prova em direito teria função persuasiva, ou seja, “criar a certeza do julgador, não servindo a prova, como pontua Francesco Carnelutti, para conhecer os acontecimentos, mas para conseguir uma determinação formal dos fatos”⁵⁶². Por outro lado, se a prova funciona como elemento de persuasão ou convencimento do julgador, essa função está direcionada a uma finalidade específica, que é “a fixação dos fatos no mundo jurídico.”⁵⁶³

Uma comparação com o sistema probatório nos países de common law ajuda a realçar esse caráter persuasivo da prova. Com efeito, a dogmática tradicional consumerista divide o ônus da prova (burden of proof) em dois aspectos: o ônus de produção (burden of production), que trata da responsabilidade da parte trazer elementos de prova suficientes aos autos; e o ônus de persuasão (burden of persuasion), que diz respeito ao peso ou credibilidade que essas provas possuem para fins de convencimento do julgador.⁵⁶⁴

Dessa forma, conclui-se que a prova, ainda que intimamente relacionada à busca pela verdade, também atua no plano argumentativo como elemento de persuasão e convencimento. Partindo dessa postura, percebe-se a importância da atividade probatória no processo tributário, independentemente de se tratar de casos envolvendo matéria “de fato” ou “de direito”, inclusive na discussão sobre a observância da norma da essencialidade tributária.

⁵⁵⁹ PONTES DE MIRADA, Francisco Cavalcante. **Tratado de Direito Privado – Tomo III**. 4 ed. São Paulo: RT, 1983. p. 405.

⁵⁶⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2009. p. 942.

⁵⁶¹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no Direito Tributário**. 3 ed. rev. São Paulo: Noeses, 2011.

⁵⁶² *Ibidem*, p. 200.

⁵⁶³ *Ibidem*, p. 201.

⁵⁶⁴ JAMES JR, Fleming. Burdens of Proof. **Virginia Law Review**, Charlottesville, VA, Vol. 47: 51, p. 51-70, 1961.

Por essa razão, o regramento sobre produção de provas não limita apenas a atuação dos litigantes, mas também condiciona a atuação do juiz em suas decisões. Por exemplo, a vedação à admissão de prova ilícita restringe o arcabouço probatório sobre o qual uma sentença pode se fundamentar. Do mesmo modo, as regras sobre ônus da prova estabelecem qual das partes deve ser prejudicada ou favorecida em determinado caso. Assim, podemos complementar a assertiva exposta no tópico anterior – de que a medida do controle judicial em cada caso concreto cabe ao próprio juiz –, com a afirmação de que essa medida deve ser sustentada em provas.

Nessa linha, o julgamento de ações que envolvem a inconstitucionalidade das alíquotas do IPI ou ICMS, à luz da teoria da prova, podem ter três opções de resolução de mérito. A primeira delas é julgar improcedente a ação por falta de prova suficiente da existência do fato jurídico ilícito alegado (ofensa à seletividade ou essencialidade)⁵⁶⁵. Em seguida, caso as provas trazidas aos autos convençam o magistrado da inexistência de ofensa à norma constitucional, julgará o caso improcedente por inexistência do fato jurídico ilícito alegado. Por fim, caso convencido da existência do fato jurídico alegado, cabe julgar procedente o pedido e invalidar a norma que ofendeu a seletividade em razão da essencialidade dos bens.

É certo que nos casos de improcedência não há necessidade de se aprofundar a questão da separação de poderes, já que o indeferimento da pretensão autoral por si só evita que se alegue ofensa ao princípio da tripartição. Por outro lado, a possibilidade de procedência do pedido é que gera a problemática da suposta ofensa aos demais poderes constituídos, mas tal barreira é superada pelo próprio modelo de controle judicial adotado no nosso país.

Como já abordamos neste capítulo, a Constituição estabelece como garantia individual a inafastabilidade da jurisdição, além de autorizar o controle difuso de constitucionalidade (art. 5º, XXXV, e art. 97, CF). Por isso, não há impedimento ao juiz para que conheça de ações sobre a seletividade e a essencialidade. Sendo possível conhecer do pedido, é consequência lógica a possibilidade de o magistrado eventualmente julgar procedente a pretensão. Some-se a isso a aceitabilidade de todos os meios de prova, com exceção das ilícitas (art. 5º, LVI, CF), e é forçoso concluir que os litígios envolvendo essencialidade tributária podem receber decisões melhores – seja do ponto de vista de uma maior

⁵⁶⁵ “Quando o juiz julga o pedido improcedente por falta de provas, não procede com parcialidade, mas com a convicção ficta de que a pretensão alegada pelo autor não existe. Ou seja, sob o império da causalidade normativa, aplicam-se consequências negativas ao autor que não se desincumbiu de seu ônus probatório.” COSTA, Eduardo José da Fonseca. Algumas considerações sobre as iniciativas judiciais probatórias. **Revista Brasileira de Direito Processual – RBDPro**, Belo Horizonte, ano 23, n. 90, abr./jun. 2015.

aproximação da verdade ou do alcance da justiça⁵⁶⁶ –, se o problema for encarado prioritariamente sobre o foco da prova, e não apenas da separação de poderes.

Dito de outra forma: será mais útil ao processo indagar se é possível provar judicialmente que determinado bem é mais ou menos essencial do que outro, do que se questionar se é possível ou não que o juiz aprecie tal tipo de matéria. Na verdade, ao fundamentar a decisão com argumentos do tipo “a seletividade do tributo deve ser observada sob a ótica da discricionariedade dos Poderes Executivo e Legislativo, não cabendo ao Poder Judiciário intervir em tal questão”⁵⁶⁷, o órgão julgador contraditoriamente age politicamente e ofende a separação dos poderes, por atuar aquém de suas possibilidades.

Constata-se, portanto, que quando o Poder Judiciário afirma não poder adentrar no mérito das alíquotas do IPI ou do ICMS, por suposta discricionariedade do órgão legislativo ou por risco de ofensa à separação de poderes, incorre no equívoco de sequer realizar a valoração das provas produzidas ou potencialmente produzíveis sobre o caso. Nesse ponto, é importante a lição do processualista espanhol Jordi Ferrer Beltrán, explicando que a valoração da prova na tomada de decisão judicial pode ser decomposta nos momentos: “a) da formação do conjunto de elementos de juízo sobre cuja base se adotará a decisão; b) da valoração desses elementos; e c) propriamente, da adoção da decisão”⁵⁶⁸.

Ocorre que, nas decisões judiciais expostas sobre a essencialidade tributária, os Tribunais partem direto para o terceiro momento (tomada de decisão), sem realizar os dois primeiros – formação e valoração do conjunto probatório – gerando um ato decisório deficiente, seja no aspecto lógico-processual (inexistência de atos logicamente concatenados) ou do ponto de vista constitucional (ofensa a garantias do devido processo legal e contraditório). Acaba-se por ignorar um ponto fundamental da tomada da decisão, que é a verificação do ônus probatório⁵⁶⁹, já que sequer se chega a discutir a matéria. Assim, perde o julgador uma ótima oportunidade de se valer das atuais regras de distribuição do ônus da

⁵⁶⁶ Michele Taruffo, ao tratar da enorme divergência referente às finalidades do processo judicial, reconhece a diferenciação entre busca pela verdade e concretização da justiça, mas alerta que estas são categorias indissociáveis, já que “nenhuma decisão correta e justa pode basear-se em fatos determinados erroneamente.” TARUFFO, Michele. **A prova**. São Paulo: Marcial Pons, 2014. p. 22.

⁵⁶⁷ TJPR, Órgão Especial, IDI - 174723-7/01, Curitiba, Julgamento em: 17.11.2006.

⁵⁶⁸ *Ibidem*, p. 106.

⁵⁶⁹ FERRAZ JR. Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 315.

prova para melhor solucionar as lides envolvendo o critério da essencialidade⁵⁷⁰, formando um arcabouço probatório suficiente para uma decisão satisfatória⁵⁷¹.

Obviamente a atividade probatória, seja das partes ou do próprio juiz, sofre contingências do próprio ordenamento, tais como regras de preclusão, limitações de procedimento (a exemplo do mandado de segurança), e da própria realidade, como impossibilidades naturais e tecnológicas de se comprovar determinado fato⁵⁷². No caso da essencialidade tributária, nem sempre seja possível averiguar se um bem é mais ou menos essencial do que outro, como visto nos exemplos do tópico anterior, o que não significa que isso ocorra em toda e qualquer ação posta em juízo. Por outro lado, se a comparação entre os bens for hábil a provar o fato de que houve ofensa ao critério de essencialidade fixado na Constituição, deve o Poder Judiciário fazer cumprir a norma constitucional⁵⁷³.

Nesse sentido, Fábio Canazaro⁵⁷⁴ explica que já é hora de abandonar a concepção de que o conceito de essencialidade está imune ao controle judicial, uma vez que se trata de uma norma jurídica positivada e que funciona como verdadeiro limite constitucional ao poder de tributar. Completa o autor, portanto, que a essencialidade é uma norma que deve ser operada não apenas pelo Legislativo e pelo Executivo, mas também pelo Judiciário, sem que se cogite em ofensa à separação de poderes.

Também merece ser dito que a o controle judicial do conceito de essencialidade, sob o prisma da teoria da prova, é compatível com o já mencionado enfoque jurídico-funcional exposto por Andreas Krell, que serve para verificar qual o limite da competência, capacidade técnica e legitimidade do Poder Judiciário para sindicar certos conceitos com alto grau de indeterminação⁵⁷⁵. Assim, dizer que o enfoque jurídico-funcional serve para verificar a capacidade técnica ou funcional do Poder Judiciário para resolver adequadamente sobre uma

⁵⁷⁰ RAMOS, Vitor de Paula. Ônus e deveres probatórios das partes no Novo CPC brasileiro. in: DIDIER JR. Fredie et al (coord.). **Provas – Coleção novo CPC – Doutrina Selecionada**. 2 ed. rev. e atual. Salvador: Juspodivm, 2016.. p. 270.

⁵⁷¹ “Isso porque, no sistema brasileiro, assim como em diversos outros, pouco importa a origem da prova. Não importa para a valoração, para a corroboração de hipóteses fáticas, quem trouxe a prova ao processo. As provas são valoradas em um conjunto unitário.” Ibidem, p. 271.

⁵⁷² “Y aunque el fundamento jurídico esté claro, ‘la apreciación de la prueba está condicionada subjetivamente en tan alto grado, que esta razón por sí sola excluye toda posibilidad de calcular por anticipado con certeza el resultado de casos en los que haya hechos controvertidos’”. GARCÍA, Jesús Ignacio Martínez. *Derecho e Incertidumbre. Anuario de filosofía del derecho*, n. 28, p. 99-118, 2012.

⁵⁷³ Poderá e deverá o Judiciário lançar mão da comparação entre bens e/ou serviços e respectivas alíquotas, aplicando o direito aos fatos que lhes forem submetidos.” ESTURILIO, Regiane Binbara. **A seletividade no IPI e no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 160.

⁵⁷⁴ CANAZARO Fábio. **Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015. p. 144-146.

⁵⁷⁵ 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.

matéria, também inclui analisar até que ponto o processo judicial tem capacidade de produzir a prova da ilicitude de determinada carga tributária, em face da regra da seletividade e do critério da essencialidade.

Em razão de tudo que foi tratado neste tópico, só é possível falar em livre convencimento do julgador se houver possibilidade de se produzir as provas necessárias e adequadas ao caso. Repita-se, portanto, que a prova em direito deve funcionar como elemento de persuasão, e não apenas no sentido das ciências naturais, referente à comprovação da “verdade real”, pois, “conquanto haja enunciados linguísticos produzidos com o intuito de fazer prova dos fatos alegados, se estes não forem aptos a convencer o sujeito a que se destinam, descaberá falar em prova.”⁵⁷⁶

Assim, é importante a lição de Jordi Ferrer Beltrán, quando afirma que o resultado da “valoração da prova é sempre contextual”, referente aos elementos probatórios reunidos pelo juízo, e que a “livre valoração da prova é livre apenas no sentido de que não está sujeita a normas jurídicas que predeterminem o resultado da valoração”⁵⁷⁷. Ou seja, o livre convencimento do magistrado, seja para julgar procedente ou improcedente determinada pretensão, deve ser precedido pela oportunidade de instrução (dentro dos limites do procedimento cabível), já que a valoração do conjunto probatório é passo fundamental para a tomada de decisão.

Por tudo isso, a verificação judicial sobre o enquadramento de um bem na zona de certeza conceitual positiva ou negativa do conceito de essencialidade, só pode ocorrer se permitida a produção de provas pelas partes e se essas provas forem devidamente valoradas pelo órgão jurisdicional.

4.4. Análise crítica de casos judiciais selecionados

Para encerrar o presente capítulo, faremos um estudo sobre dois casos judiciais que estão em trâmite no Supremo Tribunal Federal, ainda sem solução definitiva. Como já relatado, o primeiro processo é o RE 714.139/SC, no qual o Tribunal decidirá se a alíquota do ICMS incidente sobre energia elétrica e serviços de telecomunicações pode ser aplicada em patamar superior às das demais operações enquadradas na alíquota média. Já nos autos do RE 606.314/PE, o STF decidirá sobre a possibilidade de o Judiciário corrigir a classificação fiscal, feita pela Administração Tributária, de embalagens para acondicionamento de água

⁵⁷⁶ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no Direito Tributário**. 3 ed. rev. São Paulo: Noeses, 2011. p. 92.

⁵⁷⁷ BELTRÁN, Jordi Ferrer. A prova é liberdade, mas não tanto: uma teoria da prova quase-benthamiana. in **DIDIER JR. Fredie et al (coord.). Provas – Coleção novo CPC – Doutrina Selecionada**. 2 ed. rev. e atual. Salvador: Juspodivm, 2016. p. 108.

mineral (garrações), a fim de aplicar classificação com carga tributária mais baixa, em razão da essencialidade do produto.

A escolha desses dois casos se justifica, em primeiro lugar, por se tratarem dos dois primeiros casos com repercussão geral reconhecida no STF que possuem a essencialidade como matéria principal. Além disso, procuramos selecionar um caso envolvendo ICMS e outro IPI, a fim de englobar os dois tributos estudados neste trabalho.

A seleção desses dois processos também é justificada por que cada um deles enfrentam aspectos diversos da essencialidade, vistos ao longo da dissertação. No caso da energia elétrica e dos serviços e telecomunicações, tratam-se de itens de uso generalizado na sociedade (residencial, industrial, hospitalar, entre outros), o que permite evidenciar a ampliação do conceito de essencialidade para além da satisfação de necessidades pessoais, como defendido no segundo e terceiro capítulos. Por outro lado, o caso da reclassificação fiscal da embalagem de água mineral comprova a necessidade de se estudar a TIPI à luz da regra da seletividade, uma vez que as regras técnicas de interpretação da tabela nem sempre conduzem a soluções que respeitem o grau de essencialidade dos produtos.

Ressalte-se que existem outros casos no STF que também envolvem a seletividade, mas não como assunto principal. No RE 627.280, por exemplo, discute-se a incidência do IPI sobre operações com bacalhau seco e salgado, à luz das disposições do acordo internacional GATT (General Agreement on Trade and Tariffs), da extrafiscalidade, da isonomia e do próprio conceito de industrialização. Também são relevantes às discussões sobre crédito presumido do IPI – a exemplo dos REs nº 353.657 e nº 350.446 –, nos casos de alíquota zero ou não incidência. Nesses processos, a distorção da não-cumulatividade gerou reflexos na graduação da essencialidade, chegando a ser denominada de “seletividade às avessas”.⁵⁷⁸

Mais recentemente, no ano de 2016, foi proposta a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5553, na qual se questionam normas de convênio do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ e da TIPI, que concedem diversos benefícios fiscais a operações com agrotóxicos. Nessa ação, o parâmetro de verificação da essencialidade diz respeito à proteção ao meio ambiente e à saúde pública, tendo em vista que os referidos produtos causam danos ao ecossistema e à população, razão pela qual deveriam ter sua

⁵⁷⁸ “O que os julgados deixam aflorar é que no IPI os princípios da não-cumulatividade e o da essencialidade interagem, a ponto deste sucumbir quando o outro é desrespeitado: se a não-cumulatividade é aviltada de forma a se criarem créditos do nada o resultado é IPI seletivo às avessas.” PAWLOW, Francisco; BOECHAT, Maria Elisa Bruzzi; MOURÃO; Mônica Alves de Oliveira. Seletividade da tabela de incidência do IPI. SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (org). **IPI: temas constitucionais polêmicos**. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 227.

produção dificultada pela imposição de carga tributária maior, ao contrário de receber benefícios.

Feitas essas considerações sobre os motivos da escolha dos processos selecionados, passamos à análise dos aspectos relevantes de cada caso concreto.

4.4.1. ICMS e a essencialidade da energia elétrica e dos serviços de telecomunicações

Analisaremos agora o RE 714139, que teve repercussão geral reconhecida nos termos da seguinte ementa:

IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ENERGIA ELÉTRICA – SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO – SELETIVIDADE – ALÍQUOTA VARIÁVEL – ARTIGOS 150, INCISO II, E 155, § 2º, INCISO III, DA CARTA FEDERAL – ALCANCE – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA. Possui repercussão geral a controvérsia relativa à constitucionalidade de norma estadual mediante a qual foi prevista a alíquota de 25% alusiva ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços incidente no fornecimento de energia elétrica e nos serviços de telecomunicação, em patamar superior ao estabelecido para as operações em geral – 17%. (RE 714139 RG, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, julgado em 12/06/2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-188 DIVULG 25-09-2014 PUBLIC 26-09-2014)

O caso que chegou ao STF trata da legislação do Estado de Santa Catarina, na qual tanto o juiz de primeira instância quanto o Tribunal de Justiça negaram o pedido do contribuinte de anular a alíquota de 25%, para que a energia e os serviços de telecomunicações retornassem a alíquota média de 17%.

Cumpramos esclarecer que a legislação de Santa Catarina (art. 19, I, “a”, Lei Estadual nº 10.297/ 1996) em debate aplicava, à época da propositura da demanda, a alíquota máxima à energia elétrica e aos serviços de telecomunicações, equiparando-os a cosméticos, armas, bebidas alcoólicas e cigarros. Além disso, essa alíquota é superior à aplicada a produtos supérfluos como fogos de artifício e joias, tributados ao percentual de 17%.⁵⁷⁹

Ressalte-se que essa situação se estende a maioria dos Estados-membros, tanto é que diversos outros Tribunais de Justiça e o Superior Tribunal de Justiça já foram provocados sobre essa questão, pelo menos no que diz respeito às alíquotas sobre energia elétrica⁵⁸⁰. Como se extrai do inteiro teor do referido acórdão do STF, a repercussão geral foi reconhecida justamente porque o “quadro é passível de repetir-se em inúmeros processos considerada a prática de alíquotas diferenciadas quanto à energia elétrica e serviços de

⁵⁷⁹ Todas essas informações estão consignadas no inteiro teor do mencionado acórdão de repercussão geral.

⁵⁸⁰ Nesse sentido, ver: RMS 28.227/GO STJ; IDI 174723-7/01 TJ-PR; AGR 2222868 TJ-PE e MS 100040020156 TJ-ES.

comunicação”, tendo inclusive sido determinada a intimação de todos os Estados-membros para manifestação.

Em levantamento feito em dez estados da federação, Eduardo Jardim constatou que todos mantinham alíquotas para energia elétrica acima dos 25%. Da mesma forma, a alíquota do ICMS sobre serviços de telecomunicações atinge patamares ainda mais elevados, como é o caso de Rondônia, que tributa o serviço ao percentual de 35%.⁵⁸¹

Em Alagoas, como já relatado no item 3.3.2 do terceiro capítulo, a energia elétrica também recebem a alíquota de 25% (Art. 17, I, Lei Estadual nº 5.900/96), a qual ainda é acrescida de 2% em razão do adicional destinado ao fundo de combate à pobreza (art. 2º, I, “a”, Lei Estadual n.º 6.558/2004). Essa carga tributária imposta à energia é idêntica a mercadorias absolutamente supérfluas, de luxo ou nocivas à saúde, tais como bebidas alcoólicas, fogos de artifícios, embarcações esportivas, joias, ultraleves, cigarros, cosméticos, saunas, aeronaves e videogames. Por sua vez, o caso dos serviços de telecomunicações é ainda mais grave, uma vez que recebe alíquota de 28% (art. 2º, I, “d”, Lei Estadual n.º 6.558/2004), além do adicional de 2% destinado ao fundo. Ou seja, para o legislador alagoano, serviços de telecomunicações são menos relevantes para a sociedade do que bebidas alcoólicas.

Diante desse contexto, passamos a aplicar as conclusões construídas ao longo da dissertação ao caso concreto, notadamente no que diz respeito à verificação da localização dos itens tributados nas zonas de certeza conceitual da essencialidade, bem como a possibilidade de prova satisfatória sobre a essencialidade desses bens.

No que diz respeito ao fornecimento de energia elétrica, o mesmo tem natureza de serviço público de competência da União (art. 21, XII, “b”, CF). Por sua vez, a Lei Federal nº 10.438/2002, que trata de diversas medidas referentes ao sistema de geração e distribuição de energia elétrica, institui em seu art. 13 a “Conta de Desenvolvimento Energético – CDE” (Redação dada pela Lei nº 12.783, de 2013), que tem entre seus objetivos “promover a universalização do serviço de energia elétrica em todo o território nacional”. Da mesma forma, o programa “Luz para todos”, instituído pelo Governo Federal por meio do Decreto nº 4.873/2003, foi prorrogado até 2018, nos termos do Decreto nº 8.387/2014, tendo em vista a necessidade de se manter as políticas de universalização do acesso à energia elétrica. Diante de tudo isso, o enquadramento da energia elétrica na zona positiva de certeza conceitual da

⁵⁸¹ “É dizer, em todas essas hipóteses, a legislação revela que o legislador considera a telefonia e a energia elétrica tão ou menos necessárias do que armas, munições, iates, fogos de artifício, fumo e produtos de tabacaria, o que decididamente é inconcebível por todas as luzes.” JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Finanças públicas e tributação ao lume dos direitos e garantias**. São Paulo: Noeses, 2015. P. 196-197.

essencialidade “decorre de normas de Direito Público que a lei tributária não pode modificar os efeitos”⁵⁸².

A importância da eletricidade em todos os setores sociais e econômicos é tão flagrante que podemos afirmar, inclusive, que sua essencialidade é uma questão de “senso comum”⁵⁸³. Traduzindo essa constatação para a linguagem probatória, poderíamos dizer que em casos como esse estamos diante de fatos que independem de prova, em razão de sua notoriedade, conforme art. 374, I, do CPC.

Raciocínio semelhante se estende aos serviços de telecomunicações. Primeiramente, também estão diante de um serviço público de competência da União (art. 21, XI, CF). Por sua vez, a Lei Federal nº 8.472/96 – conhecida como Lei Geral de Telecomunicações –, dispõe em seu art. 2º, I, que o Poder Público tem o dever de “garantir, a toda a população, o acesso às telecomunicações, a tarifas e preços razoáveis, em condições adequadas”. Ressalte-se que os referidos serviços são essenciais ao exercício de diversos direitos individuais e da ordem social, como a livre manifestação do pensamento (art. 5º, IV, e art. 220, CF), educação (art. 205, CF), difusão cultural (art. 215, CF), e produção científica (art. 218, CF). Na prática, é possível constatar a relevância dos serviços de telecomunicações por meio de pesquisa feita pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE, que comprova a massificação do acesso à televisão⁵⁸⁴, internet⁵⁸⁵ e telefonia móvel⁵⁸⁶.

Assim, fazendo uma análise qualitativa (essencial x não essencial)⁵⁸⁷, é possível afirmar que a energia elétrica e os serviços de telecomunicações se enquadram como bem essencial. Por outro lado, a simples conceituação absoluta desses itens como essencial não é suficiente para apontar a inconstitucionalidade da alíquota aplicada, uma vez que isso depende

⁵⁸² LIMA NETO, Manoel Cavalcante; PEREIRA NETTO, 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.

⁵⁸³ Ibidem.

⁵⁸⁴ “Em 2015, o País tinha 68,0 milhões de domicílios particulares permanentes, dos quais 66,1 milhões (97,1%) possuíam aparelho de televisão, apresentando crescimento de 1,5%, mas mantendo a mesma proporção do ano anterior (97,1%).” IBGE, Coordenação de Trabalho e Rendimento. **Acesso à internet e à televisão e posse de telefone móvel celular para uso pessoal : 2015**. Rio de Janeiro : IBGE, 2016. p. 31.

⁵⁸⁵ “Em 2014, mais da metade dos domicílios passaram a ter acesso à Internet, saindo de 48,0%, em 2013, para 54,9%, naquele ano, o equivalente a 36,8 milhões de domicílios. Em 2015, a expansão continuou ocorrendo, ao alcançar 57,8%, correspondente a 39,3 milhões de domicílios (Gráfico 14). Os percentuais eram muito distintos, considerando a situação do domicílio: 63,9% na área urbana e 21,2% na área rural.” Ibidem, p. 40.

⁵⁸⁶ “As estimativas do Suplemento TIC 2015 mostram que o contingente de pessoas de 10 anos ou mais de idade que tinham telefone móvel celular para uso pessoal era de 139,1 milhões, o que correspondia a 78,3% da população do País nessa faixa de idade. Em relação a 2005, esse contingente aumentou 147,2% (82,8 milhões de pessoas). Em relação a 2014, o aumento foi de 1,8% (2,5 milhões de pessoas) (Gráfico 28).” Ibidem, p. 53.

⁵⁸⁷ Remetemos o leitor ao item 2.6.2 do segundo capítulo, no qual explicamos a relevância dos critérios qualitativo e quantitativo na aplicação do conceito de essencialidade a determinado bem.

de um exercício de comparação com as alíquotas das demais mercadorias ou serviços, o que nos leva a necessidade de se usar o critério quantitativo (mais ou menos essencial). Comparando a alíquota imposta pelo Estado de Santa Catarina no caso concreto, parece claro que houve ofensa ao conceito de essencialidade, uma vez que o fornecimento de energia e os serviços de telecomunicações foram equiparados a cosméticos, armas, bebidas alcoólicas e cigarros, além de serem mais tributados do que joias e fogos de artifícios.

Tudo isso nos leva a concluir que, na situação posta em análise no RE 714139, não é possível alegar que estamos na zona de incerteza ou penumbra do conceito, e muito menos que estaríamos da zona de certeza negativa (energia e telecomunicação como não essenciais). Pelo contrário, seja pelo critério qualitativo ou quantitativo os itens se encaixam na zona positiva do conceito de essencialidade, havendo prova suficiente da relevância desses bens para fins pessoais, sociais e econômicos.

Dessa forma, não parece cabível julgar a ação improcedente, seja sem resolução de mérito por ausência de demonstração (prova) da ofensa constitucional, ou com resolução do mérito por inexistência dessa violação. Assim, a única solução correta para esse caso judicial é o julgamento procedente com resolução de mérito, para reconhecer a ofensa à regra constitucional da seletividade em razão da essencialidade, anulando-se a alíquota máxima atribuída à energia elétrica e aos serviços de telecomunicações, com a consequência lógica de que esses itens sejam tributados pela alíquota média ou genérica atribuída a todos os bens que não recebem outro percentual específico.

4.4.2. IPI e a essencialidade das embalagens de água mineral

Enquanto a discussão sobre a energia elétrica e os serviços de telecomunicações envolve considerações sobre a relevância socioeconômica desses itens, na ação referente às embalagens de água mineral se debate a relação da essencialidade com a classificação fiscal do bem. A ementa do acórdão que reconheceu a repercussão geral é a seguinte:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. SELETIVIDADE. APLICAÇÃO DE ALÍQUOTA MAIS FAVORÁVEL À OPERAÇÃO DE INDUSTRIALIZAÇÃO DE EMBALAGENS. ALEGADA VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE. SUSTENTADA APLICAÇÃO APENAS ÀS INDÚSTRIAS ALIMENTÍCIAS. PROPOSTA PELO RECONHECIMENTO DA REPERCUSSÃO GERAL. Proposta pelo reconhecimento da repercussão geral da possibilidade de o Judiciário estabelecer alíquota inferior àquela correspondente à classificação do produto que a autoridade fiscal entende como correta. Ademais, discute-se se tais critérios teriam ou não sido respeitados pelo Tribunal de origem neste caso, que envolve a produção de embalagens para acondicionamento de água mineral. (RE 606314 RG, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, julgado em 17/11/2011, CÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-029 DIVULG 09-02-2012 PUBLIC 10-02-2012)

O caso concreto, oriundo do Tribunal Regional Federal - TRF da 5ª Região, tratava do enquadramento de garrações de água mineral entre duas posições da então vigente versão da TIPI. A Administração Fiscal classificou o produto como artigo de plástico do tipo “garrações, garrafas, frascos e artigos semelhantes” (NCM nº n.º 3923.30.00), tributada a alíquota de 15%; enquanto o contribuinte postulou a atribuição da posição referente a artigo de plástico do tipo “embalagem para produtos alimentícios”, de alíquota zero (correspondente a já revogada exceção “Ex01” do NCM nº 3923.90.00).

No julgamento realizado pelo TRF foi proferido acórdão favorável ao contribuinte, no qual se consignou que: “a água mineral é produto obviamente essencial à vida humana”; “o IPI deve ser seletivo em função da essencialidade do produto”; e que este imposto “visa o conteúdo das embalagens e não elas, propriamente.”⁵⁸⁸

Frise-se que na atual versão da TIPI houve exclusão da posição 3923.90.00ex01 (“embalagens para produtos alimentícios”), o que não afastou a polêmica sobre o enquadramento do produto. Nesse sentido, o próprio TRF da 5ª Região julgou recentemente agravo de instrumento⁵⁸⁹ sobre a classificação da embalagem de água mineral, desta vez para decidir entre as posições n.º 3923.30.00 (“Garrações, garrafas, frascos e artigos semelhantes”) ou as exceções “Ex 01” e “Ex02” da posição n.º 2201.10.00 (“Águas minerais naturais comercializadas em recipientes com capacidade nominal inferior a 10 (dez) litros” e “Águas minerais naturais comercializadas em recipientes com capacidade nominal igual ou superior a 10 (dez) litros”). Na ocasião, o tribunal decidiu de forma semelhante ao caso em regime de repercussão geral, ao concluir que a água “não pode ser consumida sem que se crie um meio para a sua recepção, logo, a embalagem exclusiva para a água mineral deve ter o mesmo tratamento”, uma vez que “o grau de essencialidade é definido não em face à própria embalagem, mas sim ao produto acondicionado.”

O critério da essencialidade da destinação do produto, e não do bem em si mesmo, também já foi utilizado por outros Tribunais Regionais Federais para autorizar a reclassificação de posições da TIPI. O TRF da 4ª Região, ao apreciar caso envolvendo sacos para alimentos, afastou a incidência das Regras Gerais de Interpretação contidas na TIPI⁵⁹⁰, sob argumento de que “em que pese a aplicação das regras de interpretação conduza a conclusão diversa (...), o artigo 153, IV, § 3º, I, da Constituição Federal, limita o poder de

⁵⁸⁸ TRT-5ª, AMS 200183000141580, Rel. Des. Federal Frederico Pinto de Azevedo, Terceira Turma, julgamento em: 25/10/2007, Diário de Justiça: 23/01/2008.

⁵⁸⁹ TRF-5ª, Agravo de Instrumento nº 0808521-60.2016.4.05.0000, Rel. Lázaro Guimarães, 4ª Turma, Julgamento em: 14/03/2017, Acórdão disponibilizado no PJE em: 17/03/2017.

⁵⁹⁰ Para mais informações sobre as Regras Gerais de Interpretação da TIPI, remetemos o leitor ao item 3.3.3 do terceiro capítulo.

tributar em função da essencialidade”⁵⁹¹. No mesmo sentido foi o entendimento do TRF da 1ª Região ao concluir que é fato de “conhecimento notório para qualquer pessoa que adquire, no comércio, produtos alimentícios diversos, pré-embalados com sacolas plásticas, cuja destinação é, nitidamente, diversa do conceito de sacos plásticos.”⁵⁹²

Retornando ao caso em regime de repercussão geral, a Procuradoria Geral da República emitiu parecer favorável ao contribuinte⁵⁹³, na linha do entendimento de que a essencialidade diz respeito ao produto acondicionado na embalagem. Por outro lado, a manifestação ministerial concluiu – ao contrário de afastar a incidência das regras de classificação da TIPI, como fez o TRF da 4ª Região no outro exemplo citado –, que essas regras são aplicáveis, notadamente a que diz respeito à especificidade do produto (RG-3, “a”)⁵⁹⁴, mas desde que sua interpretação seja compatibilizada com a regra da seletividade e o critério da essencialidade.

É possível afirmar que esses argumentos expedidos pelos TRFs e Ministério Público, ainda que de forma implícita, adotam nosso entendimento sobre a aplicação dos tipos na resolução dos casos conflituosos de classificação fiscal, conforme exposto no item 2.5 do segundo capítulo e novamente abordado em algumas passagens do terceiro capítulo. Como explicado no referido item 2.5, caso se realize um raciocínio puramente conceitual na classificação fiscal, em casos controversos encontramos a produtos que se enquadram em mais de uma posição, por preencher todo o conceito abstrato dos respectivos códigos; ou não se enquadram em nenhuma, por não satisfazer completamente os requisitos de qualquer uma das posições.

No entanto, as Regras Gerais de Interpretação da TIPI servem para identificar as posições de acordo com o maior ou menor atendimento às notas distintivas de cada código da NCM. Nesse sentido é a já mencionada RG-3, alínea “a”, que determina que havendo duas posições elegíveis, deve ser privilegiada a mais específica. No caso em análise, as embalagens de água mineral preencheriam – a partir de um pensamento abstrato ou conceitual –, tanto a

⁵⁹¹ TRF-4º, Apelação em Mandado de Segurança nº 200104010229752, Rel. Vivian Josete Pantaleão Caminha, Primeira Turma, Diário de Justiça: 17/05/2006.

⁵⁹² TRF-1ª, Apelação Cível 2001.34.00.012524-0, Rel. Itelmar Raydan Evangelista, 6ª Turma Suplementar, e-DJF:18/10/2013.

⁵⁹³ “É que a regra de interpretação da TIPI é da classificação mais específica, de modo que os produtos que possam ser enquadrados em mais de uma posição específica devam ser classificados pela sua característica essencial” PROCURADORIA GERAL DA REPÚBLICA. Parecer Nº 8079 – RJMB, proferido no Recurso Extraordinário nº 606.314 / PE. Brasília, 7 de novembro de 2012.

⁵⁹⁴ Regra Geral 3, alínea “a”: “A posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas. Todavia, quando duas ou mais posições se referam, cada uma delas, a apenas uma parte das matérias constitutivas de um produto misturado ou de um artigo composto, ou a apenas um dos componentes de sortidos acondicionados para venda a retalho, tais posições devem considerar-se, em relação a esses produtos ou artigos, como igualmente específicas, ainda que uma delas apresente uma descrição mais precisa ou completa da mercadoria.”

posição de “Garrações, garrafas, frascos e artigos semelhantes” como a posição “embalagens para gêneros alimentícios”. Partindo para o raciocínio tipológico, procura-se identificar em qual desses códigos o bem se enquadra com prioridade.

Nesse sentido, a nota distintiva do primeiro código diz respeito ao material de confecção do material, uma vez que trata de posição que descreve o produto a partir da composição plástica, independente da finalidade ou uso a que se destina. Por outro lado, a segunda opção tem como nota distintiva a destinação do item, que é o acondicionamento de um gênero alimentício: a água mineral. Dessa forma, já tendo concluído que essas regras de interpretação da TIPI só podem ser corretamente interpretadas se em harmonia com o critério da essencialidade⁵⁹⁵, não há dúvidas de que agiu corretamente o TRF da 5ª Região ao reclassificar a mercadoria objeto do processo.

A prevalência da classificação das embalagens de água mineral na posição com alíquota menor também é justificada pelo critério comparativo. Nesse sentido, percebe-se que a TIPI atribui alíquota zero a embalagens de madeira (NCM nº 4415.10), as quais sequer são para uso exclusivo de alimentos. Da mesma forma, rolhas e tampas de metais para garrafas (NCM nº 83.09) – inclusive destinadas a bebidas alcoólicas – igualmente possuem alíquota zero. Por sua vez, o art. 29 da Lei nº 10.637/2002, na redação dada pela Lei nº 10.684/2003, suspendeu a incidência do IPI para as embalagens de dezenas de posições da TIPI, entre as quais se encontram recipientes destinados a produtos absolutamente supérfluos ou prejudiciais à saúde, como molhos dos tipos ketchup, mostarda e maionese (NCM nº 21.03), além de sorvete (NCM nº 2105.00).

Assim, comparando-se a alíquota incidente sobre o garrafão de água mineral – destinados exclusivamente ao seu acondicionamento⁵⁹⁶ –, com os demais tipos de embalagens da TIPI, resta flagrante a ofensa à regra da seletividade em razão da essencialidade. Isso fica ainda mais claro quando embalagens de produtos absolutamente supérfluos atualmente estão desoneradas do IPI, por força do art. 29 da Lei nº 10.637/2002.

⁵⁹⁵ “Essa é inclusive a lição de Paulo de Barros Carvalho, conforme exposto no item 3.3.3 do terceiro capítulo. Vejamos novamente trechos das afirmações do autor: “(...) a circunstância de que a tabela influi na regra-matriz de incidência do IPI, tanto pela hipótese quanto pela tese; e a consideração de que a referida lista foi estruturada exatamente para implementar o valor essencialidade, por expressa determinação constitucional, leva-nos a interpretar a classificação empreendida na Tabela/TIPI segundo o regime axiológico a que está submetido esse tributo. (...) E essas estimativas são em ordem de redução crescente: os princípios constitucionais gerais, os princípios constitucionais tributários gerais, os princípios constitucionais tributários específicos do IPI e, dentre eles, o princípio da essencialidade, apurado pelo mecanismo da seletividade. Raciocinar com esses elementos implica reconhecer impropriedade qualquer tentativa hermenêutica que considere os textos do direito posto, com relação ao IPI, sem atinar aos mencionados valores.” CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2009. P. 693-694.

⁵⁹⁶ Conforme Resolução nº 02/2008 do Departamento Nacional de Produção Mineral – DNPM, as embalagens de acondicionamento de água mineral devem ser de uso exclusivo para esse fim.

Recorrendo ainda às nossas conclusões sobre a utilidade da produção probatória, bastaria uma simples prova pericial para identificar se determinado produto satisfaz os requisitos técnicos de composição, volume e forma, entre outros, para ser enquadrado como embalagem exclusiva de água mineral, o que conduziria ao reconhecimento de sua destinação.

Por tudo isso, entendemos que os garrafões de água mineral se enquadram na zona de certeza positiva do conceito de essencialidade, com base na destinação a que se propõem. Note-se que essa finalidade é tanto econômica quanto jurídica. É econômica porque esse produto é industrializado com o fim de ser utilizado para o envase de água mineral, uma vez que não há no mercado outro tipo de bebida que seja comercializada em garrafões de 20 (vinte) litros. E é jurídica porque, a partir de 2008, existe norma expressa do Departamento Nacional de Produção Mineral – DNPM (Resolução nº 02/2008) que proíbe o uso dessas embalagens para fins diversos.

CONCLUSÃO

Esta dissertação teve como principal objetivo demonstrar que as lições extraídas da teoria dos conceitos indeterminados podem ser utilizadas para reduzir a indeterminação do conceito constitucional de essencialidade, usado como critério da seletividade no IPI e no ICMS, seja durante o procedimento legislativo das normas que tratam desses impostos ou em sede de controle judicial.

Para embasar essa constatação, os dois primeiros capítulos tiveram o papel de fornecer a fundamentação teórica necessária à apresentação das soluções propostas nos dois capítulos finais, como resumido adiante.

No capítulo inicial, demonstramos que a regra da seletividade já estava prevista no ordenamento desde a introdução do CTN em 1966, exclusivamente para o IPI, enquanto o então vigente ICM deveria ter alíquotas uniformes. A partir da Constituição de 1988, ambos os impostos passaram a ser seletivos em razão da essencialidade dos produtos.

Foi demonstrado ainda que a seletividade adquire a estrutura clássica da norma jurídica, composta por antecedente e consequente, conectados por um modal deôntico. Por sua vez, ela cumpre função normativa de concretizar os princípios da isonomia e da capacidade contributiva, além de exercer importante papel no incentivo ou desincentivo de comportamentos sociais e econômicos, por meio de sua função extrafiscal.

Concluimos também que a seletividade é de aplicação obrigatória no ICMS, tanto em decorrência da análise sistemática e funcional das normas do sistema tributário, como em razão das necessidades sociais e econômicas vigentes, que impõem ao legislador estadual a exigência de se tributar diferentemente cada bem, em razão de sua relevância para a sociedade.

Sem pretender esgotar a discussão da diferenciação entre regras e princípios, constatamos que a seletividade deve ser enquadrada naquela primeira categoria, pois assume esquema lógico-formal da proposição jurídica clássica, composta de antecedente e consequente, sendo, portanto, regra que possibilita a concretização da igualdade e da capacidade contributiva nos tributos indiretos, além de medidas extrafiscais. Também afirmamos que a seletividade, na distinção entre regras de estrutura e de conduta, se enquadra na primeira hipótese, pois regula o exercício da competência tributária na fixação da regra-matriz do IPI e do ICMS

Da mesma forma, concluimos que a essencialidade não é um princípio, mas o critério eleito pela Constituição como parâmetro da seletividade, podendo inclusive ser substituído,

por emenda constitucional, por outro parâmetro que seja adequado à graduação do IPI e do ICMS, sem que se cogite em ofensa ao sistema tributário constitucional. Demonstramos que o equívoco em se classificar a essencialidade como princípio decorre da falta de compreensão de se tratar de um conceito jurídico indeterminado, cuja incerteza na interpretação decorre mais da vagueza ou ambiguidade da linguagem do que do tipo de norma jurídica em análise.

Para concluir o primeiro capítulo, demonstramos que o IPI e o ICMS possuem, como características comuns do modelo seletivo, o já mencionado critério de essencialidade e a possibilidade de implantação de adicionais desses impostos para financiamento de Fundos de Combate e Erradicação à Pobreza, incidente sobre produtos classificados como supérfluos. Por outro lado, há diferenças entre os tributos, uma vez que a alteração das alíquotas do IPI pode ser feita pelo Poder Executivo, dentro dos limites da lei, enquanto as alíquotas do ICMS devem ser alteradas via Lei ordinária Estadual, sofrendo ainda condicionantes de Resoluções do Senado Federal.

Já no segundo capítulo, dedicamos nossa atenção ao estudo dos conceitos indeterminados, no qual demonstramos que a indeterminação pode exercer papel benéfico ou prejudicial ao ordenamento, a depender de como é trabalhada nas normas jurídicas. Assim, defendemos que o Direito não pode ter a pretensão de acabar com todo e qualquer tipo de incerteza presente no sistema, já que estas podem ter utilidade para o bom funcionamento do ordenamento.

Esclarecemos que, ao falar em “teoria” dos conceitos indeterminados, em verdade estamos falando de um conjunto de teorias desenvolvidas em diversos países, notadamente no campo do Direito Administrativo. Essas correntes possuem certo consenso no que diz respeito à utilidade que os conceitos indeterminados exercem no ordenamento quando bem aplicados; na impossibilidade de se conferir qualquer interpretação aos conceitos indeterminados (negação de uma liberdade radical do intérprete); e na divisão do campo de atuação do conceito em zona conceitual positiva, zona conceitual negativa e zona de incerteza conceitual (área de penumbra). Convergem ainda sobre a indeterminação ser é uma questão de grau, razão pela qual os conceitos indeterminados se caracterizam justamente por possuir uma área maior de incerteza do que os demais conceitos.

Por outro lado, as diversas correntes possuem diferenças marcantes. Primeiramente, parte da doutrina – que denominamos de “divergente” –, entende que a manipulação dos conceitos indeterminados diz respeito a um problema da interpretação do direito, não havendo relação com a discricionariedade, que seria uma questão de escolha entre duas opções legalmente válidas. Já a corrente denominada “convergente”, entende que há relação entre

esses institutos, sendo possível que um conceito indeterminado confira discricionariedade ao aplicador da norma. Diante disso, demonstramos que a discordância existe em boa parte porque a doutrina divergente entende como discricionariedade à existência de uma proposição jurídica de caráter permissivo; enquanto a doutrina convergente, apesar de não negar essa premissa, também engloba na conduta discricionária a possibilidade de escolher entre mais de uma possibilidade de interpretação de um determinado conceito.

Outra questão controversa trata da discussão se os conceitos indeterminados podem levar a uma única decisão correta ou a várias decisões juridicamente aceitáveis. Em geral, os defensores da doutrina divergente, por entender que os conceitos indeterminados são um problema de interpretação, concluem que estes levam a apenas uma resolução juridicamente cabível. Por outro lado, a doutrina convergente defende – ao não aceitar a cisão radical entre os momentos de interpretação e aplicação normativa –, que é aceitável haver espaço para o aspecto volitivo do julgador no momento interpretativo (ainda que de forma inconsciente), razão pela qual seria possível agir discricionariamente e escolher entre mais de uma decisão aceitável.

Após fazer a análise crítica dessas correntes, concluímos que afirmar ou negar que os conceitos indeterminados abrem espaço para a atuação discricionária depende da concepção de discricionariedade adotada, a qual é diferente entre as doutrinas divergente e convergente. Assim, essa é uma questão conceitual e terminológica que deve ser esclarecida por quem vai tratar do assunto. No presente trabalho, adotamos a concepção mais ampla da discricionariedade, sustentada pela doutrina convergente, inclusive estendendo sua aplicação à função jurisdicional e legislativa. Defendemos, por fim, que os conceitos indeterminados e a discricionariedade podem ou não gerar mais de uma decisão juridicamente correta em cada caso, o que só pode ser analisado concretamente.

Dando continuidade ao segundo capítulo, traçamos a relação entre os conceitos indeterminados com as cláusulas gerais, deixando claro que, apesar das semelhanças, tratam de categorias com características próprias e aplicações diversas.

Em seguida tratamos do relacionamento entre o conceito indeterminado e o tipo, entendido este como uma definição exemplificativa e não taxativa, e que permite uma mediação entre o fato e o conceito abstrato. A relevância do tipo para a observância do critério da essencialidade foi evidenciada, já que a mera definição conceitual abstrata do que é essencial nem sempre será suficiente para verificar o atendimento a esse comando constitucional e identificar corretamente a alíquota de determinado bem. Sustentando essa afirmação apresentamos exemplos concretos envolvendo os impostos seletivos,

principalmente na atividade de classificação fiscal empreendida nas centenas de códigos da Tabela de Incidência do IPI - TIPI, baseados na Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM.

No trecho final do segundo capítulo, tratamos especificamente do conceito de essencialidade, demonstrando que ele pode ser classificado como um conceito jurídico indeterminado em razão de sua larga zona de incerteza conceitual ou área de penumbra, conforme doutrina específica sobre o tema. Demonstramos ainda que a aplicação das zonas conceituais à essencialidade permite uma maior clareza na resolução de problemas envolvendo a graduação da carga tributária do IPI e do ICMS, já que facilita a comparação entre os bens tributados. Essa afirmação foi ilustrada com exemplos concretos extraídos desses impostos.

Por fim, demonstramos que o estudo dessas zonas usa principalmente um critério quantitativo (graduar os bens numa escala da menor para a maior essencialidade), mas sem desconsiderar o critério qualitativo (conceituação superlativa em essencial ou não essencial). Nesse sentido, a própria Constituição prevê a utilização do critério qualitativo quando determina que os adicionais do IPI e do ICMS, destinados aos fundos de combate à pobreza, devem incidir sobre uma lista fechada de produtos supérfluos previstos em lei.

Após esse segundo capítulo, começamos a expor propostas para contribuir com o controle do conceito de indeterminado de essencialidade, conferindo mais segurança jurídica e respeito à regra constitucional objeto desta dissertação.

No terceiro, tratamos da possibilidade de positivação de parâmetros para graduação da essencialidade, demonstrando o papel do legislador infraconstitucional de aprimorar a regulação dos dispositivos constitucionais. Registramos que essa atividade infraconstitucional não poderia ser livre, devendo respeitar os limites materiais e formais da Constituição. No primeiro caso, entendemos que os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, em conjunto com a garantia do mínimo existencial, os direitos sociais e a ordem econômica, estabelecem os conteúdos que devem ser respeitados. Inclusive demonstramos que o catálogo de direitos sociais e econômicos pode ser utilizado pelo legislador infraconstitucional como categorias para classificar os bens tributados, facilitando assim a demarcação das zonas de certeza e incerteza conceitual da essencialidade.

Em relação às limitações formais, defendemos que a essencialidade pode ser regulada por meio de lei complementar, lei ordinária, decreto e resoluções do Senado Federal. No caso da lei complementar, expusemos o entendimento de que essa espécie normativa pode regular a essencialidade na introdução de normas gerais, ao dispor sobre o aspecto quantitativo do tributo, ou regular as limitações ao poder de tributar, tomadas aqui numa acepção ampla.

Por sua vez, regulando a essencialidade em cada um dos tributos estudados, a lei ordinária federal ou estadual serve para graduar corretamente as alíquotas dos itens tributados, bem como para estabelecer a relação de bens supérfluos para fins de incidência dos adicionais destinados aos fundos de combate à pobreza. Especificamente no âmbito federal, a lei ordinária também serve para estabelecer os limites para alteração das alíquotas do IPI pelo Poder Executivo, evitando-se que este distorça o conceito de essencialidade.

Essa constatação nos levou a expor que o decreto federal que aprova a Tabela de Incidência do IPI – IPI também exerce relevante papel no controle do conceito, já que é esse documento normativo que contém as regras e códigos de classificação de produtos para quantificação do tributo. Mais uma vez retomamos as lições sobre a relação dos conceitos indeterminados com os tipos, como forma de permitir a classificação fiscal em consonância com a essencialidade.

Ainda demonstramos que as Resoluções do Senado Federal que versam sobre alíquotas internas e interestaduais do ICMS também geram efeitos na graduação do imposto, pois elas condicionam a atuação do legislador estadual na quantificação do imposto, razão pela qual devem observar o conceito de essencialidade.

No final do terceiro capítulo, fizemos uma breve exposição sobre a relevância de o Estado instituir mecanismos de participação popular para consultar a sociedade sobre a graduação dos tributos seletivos, uma vez que tal medida reforçaria a legitimidade das decisões legislativas e executivas sobre o tema, além de permitir uma maior aproximação entre a vontade popular e de seus representantes.

No quarto e último capítulo do trabalho, tratamos do controle judicial do conceito de essencialidade. Inicialmente demonstramos que cabe ao Poder Judiciário conhecer de ações sobre o tema, não sendo aceitáveis os posicionamentos doutrinários que afastam essa possibilidade sob o argumento de ofensa à separação dos poderes. Como exposto, o modelo de controle judicial adotado pela Constituição – principalmente no que diz respeito à inafastabilidade da jurisdição e do controle difuso de inconstitucionalidade –, impede que haja uma vedação prévia da sindicabilidade judicial, sem qualquer análise do caso concreto.

Dessa forma, vimos também que o cabimento do controle judicial leva ao problema da fixação dos limites dessa atuação, uma vez que nem sempre o Poder Judiciário terá condições processuais ou materiais de identificar se houve ofensa ao critério da essencialidade, substituindo a decisão dos Poderes Legislativos e Executivo. Para estabelecer essas fronteiras, recorreremos às lições do segundo capítulo, referentes às zonas de certeza e incerteza conceitual. Assim, a intervenção judicial encontra limites na verificação das zonas de certeza

conceitual do mesmo, cabendo ao juiz interferir na graduação do ICMS e do IPI quando verificar que um bem abarcado na zona positiva (essencial) recebeu tributação maior do que bens enquadrados na zona negativa (supérfluos ou nocivos).

Na identificação dessas zonas conceituais, fizemos a proposta de que o órgão judicial fundamente sua decisão à luz da teoria da prova – e não apenas na teoria da separação dos poderes. Dessa forma, o enquadramento de um item na zona de certeza conceitual positiva ou negativa do conceito de essencialidade, ou na zona de incerteza, só será correto se autorizada a produção de provas e se esses elementos probatórios forem devidamente valoradas pelo órgão jurisdicional em sua decisão.

Encerrando o quarto capítulo, analisamos os dois casos que estão em regime de repercussão geral no STF. No primeiro, que trata das alíquotas do ICMS incidentes sobre energia elétrica e serviços de telecomunicações, demonstramos, com suporte na teoria dos conceitos indeterminados, que todos dispositivos jurídicos que regulam esses itens apontam para a incontestável essencialidade dos mesmos, não havendo espaço para que o Poder Judiciário tome outra decisão que não seja declarar a nulidade das alíquotas máximas aplicadas.

Já no caso da classificação das embalagens de água mineral na TIPI, demonstramos que o critério da destinação do produto (acondicionamento de gênero alimentício vital) deve se sobrepôr às regras técnicas de interpretação da referida tabela, por ser mais condizente com o conceito de essencialidade do que parâmetros de ordem técnica como composição química ou propriedade física do produto.

Reunindo todas essas considerações em uma conclusão geral sobre a dissertação, podemos afirmar que o estudo da essencialidade como um conceito jurídico indeterminado permite abordar esse relevante tema tributário a partir de uma nova perspectiva, o que conseqüentemente amplia o leque de instrumentos teóricos para enfrentar as dúvidas e controvérsias existentes na tributação seletiva do IPI e do ICMS, além de permitir a construção prática de soluções legislativas e judiciais em consonância com a Constituição.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. La fórmula del peso. In: CARBONELL, Miguel (ed.). **El principio de proporcionalidade y la interpretación constitucional**. Quito Ministério da Justicia y Derechos Humanos, 2008. p. 13-42.

ARAÚJO, Florivaldo Dutra de. Discricionariedade e Motivação do Ato Administrativo. In: LIMA, Sérgio Mourão Corrêa (coord.). **Temas de Direito Administrativo: estudos em homenagem ao Professor Paulo Neves de Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

ATALIBA, Geraldo. Normas gerais de direito financeiro. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 82, p. 39-60, jan. 1965. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/27736>>. Acesso em: 21 Jan. 2017.

ATIENZA, Manuel. Sobre la Única respuesta correcta. **Revista Jurídicas**, Manizales (COL), v. 6, n. 2, p. 13-26, jul./dez. 2009.

ÁVILA, Humberto Bergmann. Função da Ciência do Direito Tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 29. São Paulo, Dialética, p. 181-204, 2013.

_____. “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, janeiro/fevereiro/março, 2009. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br/rede.asp>>. Acesso em: 20 de agosto de 2015.

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

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

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7 ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996, por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. Introdução ao Estudo do Imposto sobre Produtos Industrializados, **Revista de Direito Público**, vol. 11, , p. 75-85, 1970.

BANDEIRA DE MELLO, **Discricionariedade e controle judicial**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

BARCELLOS, Ana Paula de. Constitucionalização das políticas públicas em matéria de direitos fundamentais; o controle político-social e o controle jurídico no espaço democrático. In: SARLET, Ingo Wolfgang. (org). TIMM, Luciano Benetti. (org). **Direitos fundamentais: orçamento e “reserva do possível”**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008. BÁRCENA, Alicia; PRADO, Antonio. **El imperativo de la igualdad: Por un desarrollo sostenible en América Latina y el Caribe**. Buenos Aires: Siglo Veintiuno Editores Argentina, 2016.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção de um novo modelo**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Lei Complementar: teoria e comentários**. 2 ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1999.

_____.; MARTINS, Ives Gandra. **Comentários à Constituição do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988, Vol. 6, Tomo I**. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 9 ed. ampl. e atual. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002

BICALHO, Guilherme Pereira Dolabella. **Extrafiscalidade tributária: pós-modernidade e legitimação Estado Social Brasileiro**. Belo Horizonte: Arraes Editora, 2014.

BIRD, Richard M. New Look at Indirect Taxation in Developing Countries. **World Development**, Vol. 15, No. 9, pp. 1151-1161, 1987. p. 1159.

BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função: novos estudos de teoria do Direito**. Barueri: Manole, 2007.

_____. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. 9 ed. Brasília: UnB, 1997.

BORGES, José Souto Maior. Um ensaio interdisciplinar em Direito Tributário: superação da dogmática. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 211, p. 106-121, abr. 2013.

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

_____. Pressupostos do Processo Tributário na Constituição de 1988. In: PRETO, Raquel Elita Alves (coord.). **Tributação brasileira em evolução: estudos em homenagem ao professor Alcides Jorge Costa**. São Paulo: IASP, 2015. p. 287-308

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

BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei nº 1940, de 1989 (Da Câmara dos Deputados). Define as caracterizações constitucionais do imposto sobre produtos industrializados, regulando o artigo 153, paragrafo terceiro da Constituição. **Diário do Congresso Nacional**, Brasília, Seção I, 6 abr. 1989, p. 1875.

_____. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei nº 1937, de 1991 (Da Câmara dos Deputados). Estabelece parâmetros para a cobrança do imposto sobre produtos industrializados, regulamentando o artigo 153, parágrafo terceiro, da Constituição Federal. **Diário do Congresso Nacional**, Brasília, Seção I, 2 out. 1991, p. 23291-23292.

_____. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei nº 219, de 2010 (do Senado Federal). Dispõe sobre a Política Nacional para os Biocombustíveis. **Diário do Senado Federal**, Brasília, 10 ago. 2010, Páginas 40778-40810.

_____. Senado Federal. **Anais do Senado Federal**. Atas da Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição das Receitas. Disponível em < www.senado.gov.br >. Acessado em 25 de agosto de 2015.

_____. Ministério da Fazenda. Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ. **Ajuste SINIEF nº 07, de 20 de setembro de 2005**. Disponível em: < https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2005/aj_007_05 >. Acessado em: 20 fev. 2017.

_____. Ministério da Fazenda. Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. **Alíquotas e reduções de base de cálculo nas operações internas dos Estados e do Distrito Federal**. Disponível em < <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/aliquotas-icms-estaduais> > Acessado em 10 de outubro de 2016.

_____. Secretaria da Receita Federal. **Carga Tributária no Brasil – 2015 (Análise por Tributo e Bases de Incidência)**. Brasília, Setembro 2016. Disponível em: < <https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf> >. Acessado em 10 de janeiro de 2017.

BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana: entre direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistêmica do direito tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

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

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Constituição dirigente e vinculação do legislador: Contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas**. Coimbra: Coimbra Editora, 1994.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Cristiano. **Presunções e ficções na imposição de sanções tributárias**. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Disponível em: < <http://www.ibet.com.br/download/Cristiano%20Carvalho.pdf> > Acessado em: 10 de outubro de 2016.

CARVALHO, Osvaldo Santos de. **Não cumulatividade do ICMS e princípio da neutralidade tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. A Prova no Procedimento Administrativo Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 34, p. 104-116, junho, 1998.

- CATARINO, Joao Ricardo. Consentimentos e garantias dos contribuintes: da crise à necessidade de (re)afirmação. In: ALMEIDA, D. F.; GOMES, L. G.; CATARINO, J. R (Org.). **Garantias dos Contribuintes no Sistema Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2013.
- CLÈVE, Clèmerson Merlin. Estado Constitucional, Neoconstitucionalismo e Tributação. In: CLÈVE, Clèmerson Merlin. **Temas de Direito Constitucional**. 2 ed. rev. atual. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2014. p. 357-367.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2009.
- _____. O Direito Tributário que está na Constituição. In: ALMEIDA, D. F.; GOMES, L. G.; CATARINO, J. R (Org.). **Garantias dos Contribuintes no Sistema Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2013.
- COSTA, Eduardo José da Fonseca. Algumas considerações sobre as iniciativas judiciais probatórias. **Revista Brasileira de Direito Processual – RBDPro**, Belo Horizonte, ano 23, n. 90, abr./jun. 2015.
- COSTA, Regina Helena. Conceitos jurídicos indeterminados e discricionariedade administrativa. **Justitia**, São Paulo, v. 51, n. 145, p. 34-54, jan./mar. 1989.
- COUTINHO, Diogo R. **Direito, Desigualdade e Desenvolvimento**. São Paulo: Saraiva, 2013.
- COUTO E SILVA, Almiro. Os princípios da legalidade da Administração Pública e da Segurança Jurídica no Estado de Direito Contemporâneo. **Revista da Procuradoria-Geral do Estado**, v. 18, n. 46, p. 11-29, 1988.
- CHRISTOPOULOS, Basile Georges Campos. **Controle de constitucionalidade de normas orçamentárias: o uso de argumentos consequencialistas nas decisões do Supremo Tribunal Federal**. 2014. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.
- CRUZ, Antônio Maurício da. **O IPI: limites constitucionais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1983.
- DIEESE. **Pesquisa Nacional da Cesta Básica de Alimentos**. Disponível em < <http://www.dieese.org.br/analisecestabasica/> > Acessado em 20 de dezembro de 2016.
- DENGO, Atílio. Presunções no Direito Tributário brasileiro: espécies, características e limites ao seu uso. In: ÁVILA, Humberto (org.). **Fundamentos do Direito Tributário**. Madri: Marcial Pons, 2012. p. 173-192.
- DERZI, Mizabel de Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.
- DIDIER JR. Fredie et al (coord.). **Provas – Coleção novo CPC – Doutrina Seleccionada**. 2 ed. rev. e atual. Salvador: Juspodivm, 2016.

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

ENGISCH, Karl. **Introdução ao Pensamento Jurídico**. 6 ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1988.

EHRHARDT JR, Marcos. **Revisão contratual: a busca pelo equilíbrio contratual diante da mudança de circunstâncias**. Salvador: Jus Podivm, 2008.

EMERENCIANO, Adelmo S. A Seletividade do IPI. **IPI – Questões Fundamentais**. São Paulo: MP Editora, 2008.

ESTURILIO, Regiane Binhara. **A seletividade no IPI e no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

FARIAS, Luiz Roberto Barros. Tributo ao Povo: Participação Popular e Administração Tributária. In: CARVALHO, Fábio Lins de Lessa (org.). **Direito Administrativo Inovador**. Curitiba: Juruá, 2015. p. 277-299.

FEDOZZI, Luciano et al. **Orçamento participativo de Porto Alegre: Perfil, avaliação e percepções do público participante**. Porto Alegre: Gráfica e Editora Hartmann, 2013.

FERNÁNDEZ GARCÍA, María Yolanda. El concepto jurídico indeterminado de "servicio esencial" en la Constitución española. **Revista de Administración Pública**, Madrid, n. 170, p. 325-338, mai/ago 2006. p. 328.

FERNÁNDEZ, German Alejandro San Martín. A seletividade das alíquotas em razão da essencialidade do produto. Necessária verificação por parte da autoridade fiscal em caso de dúvida na classificação fiscal sobre a utilização e destinação dada ao produto, se relacionada ou não com alguma atividade considerada essencial pela ordem jurídica posta. Mínimo existencial, Isonomia, Capacidade Contributiva e os postulados a razoabilidade e proporcionalidade em matéria tributária. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães e MELO, Fábio Soares de (Coord.). **IPI – questões fundamentais**. São Paulo : MP Editora, 2008.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Estrutura e função: breve estudo sobre a finalidade constitucional dos impostos. In: FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Direito Constitucional: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos humanos e outros temas**. Barueri: Manole, 2007. p. 351-364.

_____. **Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

_____. **Teoria da norma jurídica: ensaio de pragmática da comunicação normativa**. Rio De janeiro: Forense, 2006.

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.

FRANÇA, Vladimir da Rocha. Vinculação e discricionariedade nos atos administrativos. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília, DF, ano. 38, n. 151, jul./set. 2001.

FREITAS, Leonardo e Silva de Almeida. O controle judicial da seletividade da tributação pelo ICMS e a suposta atuação do Judiciário como “legislador positivo”. In: **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, n. 94, São Paulo: RTrib, p. 200-225, set./out., 2010.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2011.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo; FERNÁNDEZ, Tomás Ramón. **Curso de Derecho Administrativo**, Tomo I. 10 ed. Madrid: Civitas, 2003

GARCIA, Emerson; MIRANDA, Jorge; CARVALHO FILHO, Jose dos Santos. **Discricionariedade administrativa**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

GARCÍA, Jesús Ignacio Martínez. Derecho e Incertidumbre. **Anuario de filosofía del derecho**, Nº 28, p. 99-118, 2012.

GRAU, Eros Roberto. **O Direito Posto e o Direito Pressuposto**. 7 ed. São Paulo. Malheiros, 2008.

_____. 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.

GUIMARÃES, Vasco Branco. **A responsabilidade civil da Administração Fiscal: emergente da obrigação de imposto**. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

HABA, Enrique P. Metodología realista-crítica y ética del razonamiento judicial: (realismo jurídico como alternativa práctica al discurso normativista de los jueces). **Doxa - Cuadernos de Filosofía del Derecho**, Alicante, Universidad Alicante, n. 25, p. 503-531, 2002.

IBGE, Coordenação de Trabalho e Rendimento. **Acesso à internet e à televisão e posse de telefone móvel celular para uso pessoal : 2015**. Rio de Janeiro : IBGE, 2016.

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

_____. O direito e a inevitabilidade do cerco da linguagem. **Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET**. Disponível em < <http://www.ibet.com.br/o-direito-e-a-inevitabilidade-do-cerco-da-linguagem-por-gabriel-ivo/> > Acessado em 23/10/2014.

JAMES JR, Fleming. Burdens of Proof. **Virginia Law Review**, Charlottesville, VA, Vol. 47: 51, p. 51-70, 1961.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Finanças públicas e tributação ao lume dos direitos e garantias**. São Paulo: Noeses, 2015.

- JORDÃO, Eduardo. **Controle judicial de uma administração pública complexa: a experiência estrangeira na adaptação da intensidade de controle**. São Paulo: Malheiros, 2016.
- KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Trad: João Baptista Machado. 6 ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998
- KRELL, Andreas J. **Discrecionalidade 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.
- LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 3 ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.
- LEITE, Harrison Ferreira. A necessária revisitação da legalidade tributária estrita e a sua contínua proteção dos direitos Fundamentais. In: ÁVILA, Humberto (org.). **Fundamentos do Direito Tributário**. Madri: Marcial Pons, 2012. p. 193-220.
- 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.
- LOPES, José Reinaldo de Lima. Juízo jurídico e a falsa solução dos princípios e das regras. **Revista de informação legislativa**, v. 40, n. 160, p. 49-64, out./dez. 2003.
- LÓPEZ PEÑA, Leandro Edmer. **Conceptos Jurídicos Indeterminados y Discrecionalidad Administrativa**. Valencia: Tirant lo Blanch, 2015
- MACCORMICK, Neil. **Retórica e o Estado de Direito**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.
- MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Direito tributário aplicado**. Rio de Janeiro, 2008.
- MARTÍNEZ GARCÍA, Jesús Ignacio. Derecho e Incertidumbre. **Anuario de filosofía del derecho**, nº 28, p. 99-118, 2012.
- MARTINS, Gustavo do Amaral. Mercado e Tributação: os tributos, suas relações com a ordem econômica e a necessidade de considerá-la na interpretação e aplicação do sistema tributário. In: DOMINGUES, José Marcos (coord.). **Direito Tributário e Políticas Públicas**. São Paulo: MP Editora, 2008.
- MELLO, Marcos Bernandes de. **Teoria do Fato Jurídico - Plano da Existência**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 11 ed. São Paulo: Dialética, 2009
- _____. IPI. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). **Curso de direito tributário**. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2011

- MENKE, Cassiano. **A proibição aos efeitos de confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2008.
- MESSIAS, Patrícia Melo. A importância da prova na imposição tributária. **Revista da Procuradoria Geral do Estado de Alagoas**, Maceió, n. 3, p. 32-67, 2013.
- MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Direito da Participação Política**. Rio de Janeiro: Renovar, 1992.
- _____. **Relações entre poderes e democracia: crise e superação**. Belo Horizonte: Fórum, 2014.
- MOURA, Frederico Araújo Seabra de. **Lei Complementar Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**. 4 ed. Coimbra: Almedina, 2006.
- NEVES, Marcelo. **Entre Hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais como diferença paradoxal do sistema jurídico**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2013.
- NINO, Carlos Santiago. **Introducción al análisis del derecho**. 2 ed. ampl. e rev. Buenos Aires: Editorial Astrea, 2003.
- NOGUEIRA, Pedro Henrique. **Negócios Jurídicos Processuais**. Salvador: Juspodivm, 2016.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. ICMS: leite, crediário e micro-empresa. **Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 10, p. 2927-2965, 1990
- NOZICK, Robert. **Anarquia, Estado e Utopia**. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1991.
- OLIVEIRA, Gustavo Henrique Justino de. Participação Administrativa. **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado**, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, n.º. 3, setembro/outubro/novembro, 2005. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br>>. Acesso em: 25 de julho e 2015.
- OECD et al. **Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 1990-2014**. Paris: OECD Publishing, 2016.
- PAWLOW, Francisco; BOECHAT, Maria Elisa Bruzzi; MOURÃO; Mônica Alves de Oliveira. Seletividade da tabela de incidência do IPI. SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (org). **IPI: temas constitucionais polêmicos**. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 193-270.
- PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 5 ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.
- PONTES DE MIRADA, Francisco Cavalcante. **Tratado de Direito Privado – Tomo III**. 4 ed. São Paulo: RT, 1983.

QUEIRÓ, Afonso Rodrigues. A teoria do "desvio de poder" em direito administrativo. *Revista de Direito Administrativo*. **Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra**, Portugal, Suplemento ao vol. XVI, p. 41-78, 1942.

_____. Os limites do poder discricionário das autoridades administrativas. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 97, p. 1-8, jan. 1969.

_____. **Reflexões sobre a teoria do desvio de poder em Direito Administrativo**. Coimbra: Editora Coimbra, 1940,

RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André. **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

ROTHBARD, Murray N. **Governo e Mercado: a economia da intervenção estatal**. São Paulo: Instituto Ludwig Von Mises, 2012.

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

ROBLES, Gregorio. El Derecho como texto: en torno a la fundamentación de una teoría comunicacional del Derecho. **Persona y Derecho**, Universidad de Navarra, n. 35, p. 195-226, 1996.

SALGADO, María José García. Determinar lo indeterminado: sobre cláusulas generales y los problemas que plantean. **Anuario de filosofía del derecho**, ISSN 0518-0872, nº 20, p. 105-130, 2003

SANTOS, Milton. **O Espaço Dividido: os dois circuitos da economia urbana dos países subdesenvolvidos**. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2008. p. 174.

SARLET, Ingo Wolfgang. A Eficácia do Direito Fundamental à Segurança Jurídica: Dignidade da Pessoa Humana, Direitos Fundamentais e Proibição do Retrocesso Social no Direito Constitucional Brasileiro. LÚCIA, Carmen Antunes Rocha (coord.). **Constituição e segurança jurídica: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada**. 2 ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 85-130.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2 ed. São Paulo : Saraiva, 2012.

SILVA, Beclaute Oliveira. Dimensões da linguagem e a efetividade dos direitos fundamentais. **Revista do Mestrado em Direito da Universidade Federal de Alagoas (UFAL)**, Maceió, Nossa Livraria, v. 2, n. 2, p. 169-198, jan./jun. 2006

SILVA. Virgílio Afonso da. O Supremo Tribunal Federal precisa de Iolau: resposta às objeções de Marcelo Neves ao sopesamento e à otimização. **Revista Direito.UNB**, Brasília, v. 02, n.01, p. 96-118, jan./abr. 2016.

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

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

TARUFFO, Michele. **A prova**. São Paulo: Marcial Pons, 2014.

TAVARES, Diego Ferraz Lemos. A capacidade contributiva na tributação extrafiscal. In: DOMINGUES, José Marcos (coord.). **Direito Tributário e Políticas Públicas**. São Paulo: MP Editora, 2008.

TESÓN, Miguel A. M.. La nueva valoración de la imposición indirecta. El Impuesto al Valor Agregado. Análisis técnico. **Lecciones y Ensayos**, Facultad de Derecho da Universidad de Buenos Aires, n. 64-65, p. 125-144, 1995-1996.

TILBERY, Henry. O conceito de “essencialidade” como critério de tributação. **Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 10, p. 2971-3035, 1990. p. 2984- 3016..

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

_____; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. Princípio da Igualdade e a Idéia de Sistema no Direito Tributário. In: BRANDÃO MACHADO (coord.). **Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984.

TOLEDO, José Eduardo Tellini. Cálculo do IPI: formação da base de cálculo, alíquotas da TIPI e princípio da seletividade. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord). **Direito tributário: tributação do setor industrial**. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 103-125.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no Direito Tributário**. 3 ed. rev. São Paulo: Noeses, 2011.

TORRES, Heleno Taveira. O papel do Senado na regulação de alíquotas de ICMS. **Revista Consultor Jurídico**, São Paulo, 19 jun. 2013. Disponível em: < <http://www.conjur.com.br/2013-jun-19/consultor-tributario-historico-senado-regulacao-aliquotas-icms> >. Acesso em: 20 fev. 2017.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

_____. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. 4d. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

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

TOURINHO, Rita Rehem Almeida. **Discrecionalidade administrativa: ação de improbidade e controle principiológico**. Curitiba: Juruá, 2006.

UNIÃO EUROPEIA. **Diretiva 2006/112/CE do Conselho**. Relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado. Disponível em: < <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=URISERV:l31057> >. Acesso em: 20 dez. 2016.

VALLE, Maurício Darli Trimm do. **Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI**. São Paulo: Noeses, 2016.

_____. O Princípio da Seletividade do IPI. **RIDB**, Ano 2, nº 9, 10475-10499, 2013.

VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

VIEIRA, José Roberto. **IPI: a regra-matriz de incidência**. Curitiba: Juruá, 1993.

VIEIRA, José Roberto. Imposto sobre Produtos Industrializados: Uma Águia Garciamarquiana entre os Tributos. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; MOSQUERA, Roberto Quiroga; e ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). **Tributação das Empresas – Curso de Especialização**. São Paulo: Quartier Latin e FGV, 2006. p. 157-196.

VILANOVA, Lourival. **As Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo**. São Paulo: Max Limonad, 1997.

WARAT, Luis Alberto. **O Direito e sua Linguagem**. 2 ed. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1995.