

A Tributação sobre o Comércio Eletrônico - O Caso *Amazon*

Fernando Aurelio Zilveti

Mestre, Doutor e Livre-docente em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Professor da Escola de Administração da Fundação Getúlio Vargas. Diretor Secretário do IBDT. Advogado em São Paulo.

Resumo

O presente artigo examina a tributação sobre o comércio eletrônico. O autor utiliza o caso *Amazon*, julgado pela Suprema Corte do Estado de Nova Iorque, nos EUA, como paradigma para o estudo. Comenta a decisão do caso sobre determinadas técnicas legislativas de tributação do comércio eletrônico. Aborda nexos na tributação nas estruturas práticas, questionadas pelas partes litigantes no caso *Amazon*. Afinal, o futuro da tributação direta ou indireta é posto no centro do debate sobre a justiça fiscal constitucional.

Abstract

This paper examines the taxation over the electronic commerce. The author uses as case study the *Amazon* case decided by the New York Supreme Court in the United States of America. This study comments the decision about techniques for taxing the electronic commerce. The nexus requirements for practical tax legal structures are also analyzed in this paper. The future of direct and indirect taxation is pointed out from an equal constitutional debate perspective.

1. Introdução

As relações sociais e econômicas desenvolvidas ao longo do tempo fundaram os alicerces do Direito Tributário. A tributação se estabeleceu em função da organização socioeconômica, da ordem patrimonial, da constituição política e suas circunstâncias, dos grupos de interesse econômico e suas classes sociais. Os princípios da teoria da tributação influenciam em certa medida o Direito Financeiro e Tributário. A tributação, afinal, persegue três objetivos: (a) dar recursos para as atividades do Estado; (b) influenciar a conjuntura e a economia; e (c) tributar as atividades econômicas das pessoas em sociedade. Por meio da consecução desses objetivos, o Estado visa garantir a liberdade do cidadão, segundo a teoria de Kirchhof.¹ Atualmente, porém, é a necessidade de recursos financeiros que vem determinando a tributação. Esse parece ser o tema central do caso, aqui denominado como *Amazon*. A tributação a qualquer preço afeta a justiça e a igualdade na tributação. Afeta justamente a liberdade do contribuinte.

¹ Cf. KIRCHHOF, Paul. *Der Weg zu einem neuen Steuerrecht: klar, verständlich, gerecht*. Munique: Taschenbuch, 2005. p. 55.

As soluções fiscais encontradas para justificar a tributação direta ou indireta caracterizam os tributos sobre o consumo ou sobre a renda. Esses tributos pouco mudaram no último século. As relações do contribuinte com o Fisco e o papel do Estado se mantiveram praticamente intocáveis. Nem sempre, portanto, a tributação segue uma lógica evolutiva aferível sob a perspectiva científica. No relato do caso *Amazon* será possível testar essas afirmações.

Em determinadas circunstâncias, ademais, os governantes influenciam a tributação com medidas fiscais autoritárias. Essas ações visam apenas a arrecadação. Trazem com isso sérios problemas para a justiça fiscal. Atentam contra o princípio da capacidade contributiva e a igualdade na tributação. Tais medidas distorcem, ainda, conceitos jurídicos muito caros ao contribuinte, que resultaram do intenso embate dialético antes de sua afirmação no Direito Tributário.

Outro aspecto curioso observado ultimamente trata do avanço tecnológico. Esse fato tem sido utilizado pelo Fisco na afirmação de sua autoridade, agravando o poder de tributar. Desse instrumento se aproveitam países desenvolvidos em tecnologia de arrecadação. Os EUA e o Brasil são exemplos de sistemas tecnologicamente voltados para a eficiência na arrecadação. Nesses dois sistemas tributários, porém, a tecnologia de arrecadação atingiu um perigoso grau de invasão. A tecnologia de informação a serviço do Fisco persegue a riqueza a ser tributada. Mais das vezes, no entanto, a tecnologia de informação atenta contra os direitos fundamentais do contribuinte. A questão é delimitar até que ponto a perseguição da riqueza pode caminhar sem atentar contra os direitos fundamentais.

Há de se tratar, portanto, do avanço tecnológico na tributação, com todas as consequências positivas e negativas para o Estado de Direito e, especificamente, para os direitos do contribuinte. O processo histórico do desenvolvimento da máquina do Estado e seus meios de intervenção no domínio econômico desempenharam um papel determinante na eficácia fiscal. O Fisco arrecada cada vez mais e melhor. Klaus Tipke manifestou sua preocupação, porém, com o efeito negativo da tecnologia para a justiça fiscal. A relação da tributação com a justiça fiscal tem sido objeto de constantes polêmicas no campo do Direito Tributário.² Em que medida, afinal, a tecnologia da informação complica ainda mais a dicotômica relação de eficiência e justiça?

Por outro lado, a política fiscal ainda é considerada como o resultado do desenvolvimento econômico, social, político, cultural e jurídico. Não houve a evolução esperada da tributação em termos sistêmicos. Em relação à tecnologia de informação, porém, a tributação se encontra bastante avançada em termos persecutórios. A praticabilidade serve o Fisco para arrecadar via tecnologia de informação. A tecnologia de informação usa a praticabilidade e, de certo modo, transforma a tributação em programas de computador. Afinal, esses programas não guardam qualquer relação com os princípios do Direito Tributário.

Não seria o tempo, então, de modificar determinados conceitos e, assim, permitir que determinadas riquezas fossem alcançadas pela tributação, em respeito ao

² TIPKE, Klaus. *Ein Ende dem Einkommensteuer Wirrwarr!?* Rechtsreform statt Stimmenfangpolitik. Colônia: Dr. Otto Schmidt, 2006. p. 9.

princípio da igualdade na tributação? Vejamos neste trabalho se essa flexibilização conceitual por via da simplificação sistemática atende ao princípio da igualdade e à justiça tributária. A crítica não pode ser reacionária quanto ao avanço tecnológico, porém, se propõe a aferir os critérios de tributação escolhidos pelo legislador para alcançar as riquezas.

A expansão exponencial do comércio eletrônico movimenta riqueza por uma via que vem corrompendo conceitos jurídicos: a *internet*. Com efeito, enquanto a economia mundial sofre uma crise aguda, o comércio eletrônico vem se expandindo substancialmente. Esse meio de geração de riqueza interessa, sem sombra de dúvida, ao Fisco. Este, porém, se mostra incapaz de alcançar a riqueza gerada de modo eficiente. As características fluidas e intangíveis dessa riqueza dificultam a tributação. Outro fator a dificultar a tributação está no aspecto transfronteiriço dessa atividade econômica. Esses dois fatores são abordados no caso *Amazon*.

O comércio eletrônico gera, ademais, conflitos de competência tributária no âmbito interno dos Estados federados. A federação convive, aliás, com conflitos próprios da dinâmica de poder soberano. Também se observam conflitos entre Estados soberanos organizados em entidades supranacionais, quando se atenta contra a capacidade contributiva. O poder de tributar na União Europeia, por exemplo, é limitado pelo princípio da não discriminação.³ Esse princípio está em constante tensão na União Europeia. A própria soberania dos estados comunitários parece tensionada no limite da ruptura.

Esse poder soberano está intimamente relacionado com a tributação. Não há soberania sem poder. O poder enquanto palavra tem diversos significados. No Direito Tributário a doutrina se concentra no poder de tributar e seus limites jurisdicionais. Diante do avanço tecnológico do comércio eletrônico, o Estado deve se conformar ao novo papel de condutor e não mais de detentor de poder. A posição de meio de condução do poder, por si só, mereceria um estudo à parte. Esse aspecto será tratado, então, apenas tangencialmente neste trabalho.

O poder do Estado sob o qual as pessoas estão subordinadas não é senão a validade e eficácia da ordem legal. Essa ordem legal pressupõe uma unidade derivada de um território e de um povo. Essa dicotomia também se observa no campo do Direito Internacional. Um Estado que ingressa na ordem internacional das nações restringe sua liberdade natural de ação e, por consequência, sua soberania, no interesse dos demais Estados. O Estado soberano não pode ser assim entendido como absolutamente livre para determinar seu direito. Assim, acerta Kelsen ao afirmar ser impossível deduzir da soberania de um Estado qualquer direito ou obrigação.⁴ O direito ou a obrigação decorrem da lei, de sorte ser uma falácia atribuir à relação tributária um caráter funcional de soberania.

O caso *Amazon*, a seguir relatado, serve de paradigma para analisarmos as críticas introdutórias acima expostas. A partir desse caso seria possível, também,

³ KRUSE, Heinrich Wilhelm. Einkommensteuer und Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen. In: WENDT, Rudolf et al. *Staat Wirtschaft Steuern, Festschrift für Karl Heinrich Friauf zum 65 Geburtstag*. Heidelberg: C. F. Müller, 1996. p. 793-807 (p. 804).

⁴ KELSEN, Hans. *General Theory of Law and States*. Traduzido por Anders Wedberg. Nova Jérsei: The Lawbook Exchang Ltd., 1999. p. 251.

verificar como a doutrina do Direito Tributário pode se modernizar a partir da inovação tecnológica da sociedade. O comércio eletrônico pressiona as autoridades fiscais a modernizarem determinados conceitos de arrecadação como, por exemplo, fonte e residência. Seria a tecnologia, então, capaz de alterar a essência da relação tributária? Analisemos o caso *Amazon*.

2. O Caso *Amazon*⁵

O caso *Amazon*, objeto deste estudo, é conhecido como *Amazon.com, LLC v. New York State Department of Taxation and Finance*. A autoridade fiscal de Nova Iorque cobra o *sales tax* de empresas sem sede própria ou empregados em sua jurisdição, sempre que essas empresas não residentes recebam receita de uma empresa independente localizada em outro Estado. Uma recente alteração na lei de Nova Iorque pretende forçar o varejista *on line* a pagar o *sales tax* sobre as compras feitas por residentes em Nova Iorque.

Nesse aspecto, particularmente, a autoridade fiscal nova-iorquina se assemelha às autoridades fiscais de alguns Estados brasileiros, que também se movimentam para arrecadar o ICMS sobre essa nova expressão de riqueza sob os mesmos argumentos. A motivação da cobrança do *sales tax* parece ser o fato de residentes em Nova Iorque encomendarem produtos via rede internet desde seus computadores localizados nessa jurisdição, mesmo que a empresa vendedora não esteja ali domiciliada.

Segundo a lei do Estado de Nova Iorque, “cada comerciante de bem pessoal tangível” deve pagar o tributo sobre o consumo denominado *sales and use tax* sobre o valor do bem pessoal tangível. A lei de Nova Iorque define comerciante, entre outros, como “aquela pessoa que solicita um negócio diretamente ou por meio de empregados, representantes, contratantes independentes ou agentes”. Esses comerciantes devem se registrar perante a autoridade fiscal de Nova Iorque e assim, passam a ser considerados contribuintes para fins desse imposto de consumo.⁶ Notável a consideração de residência fiscal por registro “voluntário”. Tal medida do Fisco nova-iorquino se assemelha ao modo que o Município de São Paulo procede em relação aos prestadores de serviço com sede em outros municípios.

A novidade da lei atacada no caso *Amazon*, sob a perspectiva constitucional, está na responsabilidade de pagar o *sales and use tax*. A obrigação de pagar esse tributo, segundo a lei, seria de um vendedor domiciliado fora do estado que se utili-

⁵ O caso *Amazon* foi descrito neste tópico a partir do relatório oficial do caso, traduzido livremente e comentado em *New York Official Reports*. Disponível em <http://www.courts.state.ny.us/reporter/>. Acesso em 20 de julho de 2011.

⁶ Lei do Imposto de Consumo do Estado de Nova Iorque, parágrafo 1.131, parágrafo 1.101, parágrafo 1.105, parágrafo 1.110 e parágrafo 1.132. Diz o texto original da lei: “... soliciting business (in New York) through an independent contractor or other representative if the seller enters into an agreement with a resident of this state under which the resident, for a commission or other consideration, directly or indirectly refers potential customers, whether by a link on an internet website or otherwise, to the seller, if the cumulative gross receipts from sales by the seller to customers in the state who are referred to the seller by all residents with this type of an agreement with the seller is in excess of ten thousand dollars during the preceding four quarterly periods ending on the last day of February, May, August, and November”.

za de um residente no estado que requisita negócios a partir de residentes em Nova Iorque por meio de um *web site* da *internet*.

“A *Amazon.com, LLC* é uma limitada constituída em Delaware. A *Amazon Services, LLC* é uma limitada constituída em Nevada. Nenhuma das empresas possui escritórios, empregados ou bens em Nova Iorque. Residentes em Nova Iorque encomendam produtos da *Amazon* apenas por meio de seus *web sites*. A *Amazon* não possui qualquer representação dentro do estado de Nova Iorque para prestar assistência ao consumidor na colocação das encomendas e todo o suporte técnico telefônico ou de correio eletrônico é administrado pelos representantes da *Amazon* localizados fora de Nova Iorque.

Por outro lado, a *Amazon* desenvolveu um programa utilizando empresas conhecidas como “associadas”, que permite que centenas de milhares de terceiros independentes localizadas ao redor do mundo façam suas compras. Muitas dessas entidades proveram a *Amazon* com endereços em Nova Iorque, para divulgar o *web site* “*Amazon.com*” nos seus próprios *web sites*. Visitantes dos *web sites* podem clicar sobre o link e imediatamente serem redirecionados para o *Amazon.com* se o visitante termina a conexão efetivando uma aquisição da *Amazon* sobre o *web site* da *Amazon.com* e, apenas nessa hipótese, a associada recebe uma comissão. Qualquer compra feita pelo visitante se dá apenas com a *Amazon* e todos os clientes adquirentes são geridos pela *Amazon*, suas filiais ou outros vendedores sem qualquer envolvimento com o Associado.

Outra empresa posicionada no polo ativo da demanda é uma sociedade de Delaware com seu principal e único domicílio de negócios em Utah. Como faz a *Amazon*, ela oferece diversos produtos por meio da *internet* com preços convidativos. A *Overstock* não possui qualquer loja de atacado ou varejo. Todos os produtos adquiridos por meio da *Overstock.com* são remetidos aos clientes diretamente via correio eletrônico ou por transporte comum. Nenhum dos empregados da *Overstock* ou mesmo seus representantes moram em Nova Iorque. A *Overstock* permite que os proprietários de um *web site* ao redor do mundo façam publicidade utilizando a *Overstock.com* em seus *web sites*. Entenda-se por publicidade no *web site* desses proprietários, conhecidos como afiliados, os assim denominados como *links* ou *banners*. Toda a vez que o visitante do *web site* de uma afiliada clica sobre um *link* ou *banner*, o “visitante browser” passa a navegar no *Overstock.com web site*.

O contrato mãe entre a *Overstock* e os afiliados permite que os afiliados agenciem publicidade para a *Overstock* na forma de *links* ou *banners*. Esses afiliados recebem comissões apenas quando o cliente clica sobre o *link* ou *banner* para alcançar o *web site* da *Overstock*, e então adquire produtos da *Overstock*. Além disso, o contrato master prevê que o afiliado somente receberá sua comissão no caso que seu *web site* tenha sido a última visita do cliente antes do ingresso no *web site* da *Overstock*, e o cliente faça a aquisição do produto dentro de um limite de tempo determinado. Assim que a lei em questão foi publicada, a *Overstock* suspendeu seu relacionamento com todos os seus afiliados em Nova Iorque. Curiosamente, além das alegações

de infração aos princípios prescritos na constituição de Nova Iorque, a demanda não teve pedido em relação à essa Carta. A demanda se concentra na Constituição dos Estados Unidos da América.

Em 25 de abril de 2008, dois dias após a lei ser assinada pelo Governador, a *Amazon* ingressou com uma medida judicial propondo a declaração de inconstitucionalidade e a conseqüente exclusão da norma do mundo jurídico. A *Amazon* fez alegações de violação do livre exercício do comércio, do devido processo legal e do princípio da igualdade previstos na Constituição dos Estados Unidos da América. Também alegou a infração ao devido processo legal e à igualdade, direitos esses previstos na Constituição do Estado de Nova Iorque. A *Overstock* seguiu uma estratégia processual semelhante à *Amazon*."

Superado o relato do caso, o tema constitucional passou a ser analisado de modo detalhado. Primeiramente, tanto a *Amazon* quanto a *Overstock* alegaram infração ao devido processo legal. A lei teria violado o princípio do devido processo legal porque cria presunções irracionais e irrefutáveis. Além disso, a lei apresentaria traços de vagueza. A infração ao devido processo legal se daria, afinal, pela injusta tributação de empresas varejistas de fora do estado de Nova Iorque, a partir do fato de afiliados baseados nesse estado referenciar vendas. Vejamos.

Seria justa a ação do governo de Nova Iorque de tributar por presunção legal de residência? O devido processo legal analisado também em outros precedentes estaria relacionado ao nexo. A análise do nexo demanda outra indagação acerca da conexão entre o contribuinte e o Estado de Nova Iorque que legitime o poder de tributar. A Corte entendeu que o direito constitucional à prática do comércio e o nexo não seriam informados apenas a partir de questões de justiça individual. Tampouco seria afeto ao princípio do devido processo legal discutir reflexos da legislação na economia nacional.

Segundo a Corte, então, a garantia constitucional à prática do comércio opera no limite de garantir a tributação estadual ao mesmo tempo de impedir que essa tributação onere indevidamente o comércio interestadual. O devido processo legal, por sua vez, garante uma ligação, uma conexão mínima entre o estado e a pessoa, propriedade ou transação que se pretenda tributar. A conexão em questão, o nexos, se refere à riqueza atribuída ao estado para fins de tributação e a riqueza tributável. Haveria, então, segundo a Corte, uma conexão entre a riqueza tributável e o estado tributante? Esse parece ser o aspecto central relacionado ao princípio do devido processo legal.

Outro aspecto levantado nesse julgamento trata da presunção legal irrefutável. Essa presunção legal seria inconstitucional por infração ao devido processo legal? A Corte considerou que as presunções legais, mesmo em matéria penal, são admitidas, conforme precedentes apontados no relatório. O teste de validade da presunção seria a conexão racional entre a base do fato efetivamente comprovado e o fato presumido. Também se testa a presunção, segundo outros precedentes, quando o fato presumido é mais provável que ocorra. A questão relacionada ao caso *Amazon* se concentra no fato de que a lei presume que o fato gerador do *sales tax* ocorre no momento em que um representante dentro do estado de Nova Iorque

recebe uma comissão com base na venda, após um comprador de Nova Iorque acessar seu *web site* e clicar para efetuar uma compra num *web site* do vendedor de fora do estado. Essa presunção legal parte da modernidade característica do comércio eletrônico. A Corte não considerou tal presunção irracional. De fato, não é irracional, principalmente sob a perspectiva do comércio eletrônico. A decisão considerou que tanto o vendedor de fora do estado quanto o seu representante dentro do estado almejam o lucro. Não pareceria irracional, portanto, presumir que o representante dentro do estado de Nova Iorque envidaria todos os esforços legais de aumentar seu ganho. Fazer publicidade seria um dos meios, porém, isso não estaria previsto na lei. Por outro lado, entendeu a Corte, solicitar vendas seria um modo de aumentar a renda, conforme se utilizou o legislador da presunção legal. A lei prevê, inclusive, a hipótese de o contribuinte comprovar que a solicitação de venda não culminou com venda efetiva. A presunção atacada no caso *Amazon*, portanto, admite prova em contrário.

A Corte analisou também a alegação de inconstitucionalidade por infração ao devido processo legal, em função da suposta vagueza da lei. Expressões como “ou indiretamente” e “outras considerações” emprestariam um caráter vago, indeterminado à lei. Os litigantes também atacaram a definição legal de “solicitação”. Para os litigantes, portanto, a falta de conceitos determinados seria fatal para a lei em comento. Uma vez que a internet revolucionou a maneira como as transações comerciais são realizadas, os litigantes consideraram imprescindível que a lei traga definições adequadas ao novo mundo da comunicação.

A Corte entendeu, porém, que os precedentes utilizados pelos litigantes para sustentar sua tese de vagueza legal seriam somente aplicáveis para o caso da Primeira Emenda constitucional, o que não é o caso. Na análise objetiva dos argumentos trazidos pelos litigantes, a Corte também não deu guarida ao pleito. Refutou os argumentos de vagueza de definições nas expressões “ou indiretamente” e “outras considerações”, uma vez que essas se adequam plenamente ao que o legislador quis atingir e o contribuinte não seria induzido em erro ao interpretar o texto legal de modo a pagar o imposto. Em relação ao termo “solicitação”, a Corte entendeu que, muito embora a internet tenha trazido inovações no mundo da comunicação, esse argumento não é convincente para o que as litigantes pretenderam com a demanda. Ademais, a lei define “solicitação” para os fins nela descritos, fazendo uso de ficções e remissões bastante comuns em matéria tributária.

A Corte analisou, ainda, aspectos processuais preliminares, equivalentes ao que temos no nosso sistema processual civil, como interesse de agir e legitimidade de partes. Essas questões não serão aqui comentadas por impertinentes. De qualquer modo, a Corte afastou tais preliminares.

A questão do direito constitucional do livre comércio foi explorada na decisão em comento. O Artigo I (§ 8 [3]) da Constituição americana autoriza expressamente o Congresso regular o comércio com países estrangeiros. Entre os diversos Estados americanos, porém, enquanto a constituição for omissa em relação à proteção do comércio interestadual e no silêncio do Congresso, a proteção constitucional ao comércio é mais do que um direito programático do cidadão. Essa previsão constitucional impede que se adote qualquer ato impeditivo à prática do co-

mércio interestadual.⁷ Esse entendimento da Corte parece dar à garantia constitucional ao livre comércio um caráter de norma autoaplicável, um direito fundamental do constituído.

A Corte de Nova Iorque abordou, afinal, a questão que parece ser crucial para o deslinde do caso e de interesse para este trabalho. Se a parte tem um nexu substancial com Nova Iorque teria que pagar o *sales or use tax*. A presença física no Estado de Nova Iorque seria um requisito *sine qua non*. Por outro lado, a presença física do vendedor no Estado de Nova Iorque, na visão da Corte, não precisaria ser necessariamente substancial. A presença do contribuinte precisa ser mais do que uma “suave presença”. É necessário que ela se manifeste pela presença no estado tributante da propriedade do vendedor ou na condução de atividades econômicas no estado levadas adiante pelo próprio vendedor ou por algum seu representante.

3. O Nexu no Direito Tributário

A gênese da obrigação romana seriam o *vades*, *praedes* e *sponcio*. O *nexum*, por seu turno, estaria inserido no quadro da experiência jurídica romana. O *nexum* não é o mútuo, mesmo que se pressuponha haver um mútuo, nem tampouco ato que obrigue a pagar. É a dação de responsabilidade, ou emancipação fiduciária, ou, ainda, emancipação condicionada. Essa emancipação foi denominada por Iglesias como autoemancipação.⁸ O *nexum* é, afinal, um instituto do Direito romano antigo, presente na Lei das XII Tábuas. O *nexum* seria uma transação bilateral efetuada como a *mancipatio*. Sustenta-se, inclusive, haver certa identidade entre o *nexum* e a *mancipatio*. Por meio do *nexum*, o devedor se entrega como garantia da solução da dívida. Obriga-se, mesmo permanecendo livre, a trabalhar para o credor de modo a saldar a dívida. O *nexum* teria sido abolido por seu caráter excessivamente gravoso.⁹

Não há dúvidas, porém, que o mútuo é a mais antiga relação de crédito e débito, ou seja, a entrega de dinheiro ou de coisas fungíveis com a obrigação de devolver, dentro de certo tempo, outro tanto do mesmo gênero e qualidade, relação essa que Iglesias não considera como *obligatio*, mas, sim, o *nexum*.¹⁰ O *nexum* se apresenta como garantia para solução de dívida que, afinal, se confunde com a própria obrigação de saldar da dívida, por meio da submissão do devedor ao credor.

Assim, figuras como o *nexum* podem ser consideradas como obrigações, com característica fundamental da “heterogarantia”, além do fato da pessoa não responder como tal pela frustração da expectativa do credor. Nesse caso, não importa quem deixa de cumprir a obrigação, pois o *obligatus* pode ser um terceiro que se ofereceu para mediar a transação, numa condição de prisão redimível, sofrendo

⁷ De acordo com os precedentes (*Quill Corp v. North Dakota*, 504 US 298, 309 [1922]). Ver, também, (*South Carolina Highway Dept. v. Barnwell Brothers, Inc*, 303 US 177, 185 [1938]).

⁸ IGLESIAS, Juan. *Derecho romano: instituciones de derecho privado*. Barcelona: Ediciones Ariel, 1958. p. 371.

⁹ Cf. BERGER, Adolf. *Encyclopedic dictionary of roman law*. Filadélfia: The american philosophical society, 1953. s.v. *Nexum*. p. 595.

¹⁰ IGLESIAS, Juan. Op. cit., p. 371.

verdadeira *capitis deminutio*. Ao que tudo indica, portanto, a *obligatio* seria um vínculo pessoal, uma prisão efetiva, pela qual a pessoa se encontra na condição de *causa mancipii*.¹¹ O *nexum*, afinal, liga o devedor ao credor e culmina por se confundir com a própria obrigação.

O *nexum* difere, todavia, da *sponsio*. Enquanto no *nexum* é criado um estado de sujeição pessoal anterior à dívida e dela dissociado, na *sponsio* a responsabilidade será efetivada apenas na hipótese de descumprimento da prestação. A *sponsio* é considerada, porém, a mais primitiva forma de obrigação sobre o *ius civile* assumida por meio de resposta oral (*spondeo*), para pergunta de futuro credor (*spondesne*). A *sponsio*, concebida no sentido amplo, era absorvida no curso do tempo pela *Stipulatio*. Num sentido mais estrito, *sponsio* denotava obrigação de garantia por meio da qual, no intercâmbio de pergunta e resposta, o indivíduo se obrigava a pagar o que outro se havia comprometido.¹²

Ambos os institutos do *nexum* e do *sponsio* conviveram no Direito romano por longo período. O *nexum* era utilizado por aqueles que tinham posição social e econômica difícil e se chegou a pensar, inclusive, que tal instituto somente era utilizado entre credor patrício e devedor plebeu. Este fato que provocou um estado de agitação social, com a multiplicação de pessoas nessa situação, culminou com confrontos entre patrícios e plebeus. A situação de política agravada por tal instituto deve ter motivado a *Lex Poetelia Papiria*, de 236 a.C., que aboliu o *nexum*.¹³

Afinal, a obrigação é o substantivo derivado do verbo obrigar, originário do latim *obligare*, ou ainda, *obligo*, que deriva de *ligo* e seu significado primitivo *legare*, constringer fisicamente, sujeitar, ligar, o que relaciona *obligo* à *necto*, equivalente a *nexus*.¹⁴ Os atos se orientam para um fim previsto no Direito. Assim, há sempre um liame entre o antecedente e o fim visado pela norma. O nexo, o liame da obrigação aproxima o fato da norma. Nexo também significa ligação, vínculo. Pode ser considerado, ainda, como coerência, harmonia ou conexão. Nesse sentido de liame parece ter sido aplicado no caso *Amazon*. O nexo no caso objeto deste trabalho seria o liame entre o antecedente e o consequente da norma tributária. De certa forma, esse liame pode ser visto como causa ou justificação da obrigação tributária.

Sustenta-se, porém, que o nexo no Direito Tributário seria a lei. O tributo tem origem na sujeição política. A sujeição política seria representada pela lei. Esta seria a causa, o liame entre o sujeito ativo e passivo da obrigação tributária. Essa visão positivista da obrigação tributária não parece convencer, em que pese ter sido sustentada por doutrina de peso no início do século XX, como Otto Mayer, que usou, inclusive, a expressão *lex in perpetuum valitura*.¹⁵ A doutrina alemã do início do século XX chegou a associar a legalidade como princípio relacionado à liber-

¹¹ Ibid., p. 371-372.

¹² BERGER, Adolf. Op. cit., p. 713.

¹³ IGLESIAS, Juan. Op. cit., p. 373.

¹⁴ BISCARDI, Arnaldo. *La dottrina Romana dell'obligatio Rei*. Milão: Giuffrè, 1991. p. 13.

¹⁵ MAYER, Otto. *Deutsches Verwaltungsrecht*. Berlim: Duncker & Humblot, 1924. p. 317. Mesmo no início do século XX, essa mesma doutrina positivista admitia o contrato fiscal (MAYER, Otto. Op. cit., p. 336). É de se estranhar que esse instituto tarde tanto para ser admitido pela doutrina brasileira.

dade, cerne, razão de ser da obrigação tributária.¹⁶ Blumenstein chegou a considerar a legalidade como meio do contribuinte alcançar a liberdade na relação jurídico tributária.¹⁷ A liberdade de Blumenstein não parece ser, afinal, a mesma de Kirchhof, numa clara evolução epistemológica da palavra para fins de tributação.

Naviasky, Hensel e Blumenstein, se encarregaram de difundir a teoria da relação jurídica obrigacional de conteúdo patrimonial *ex lege*.¹⁸ Otto Mayer, porém, foi o pioneiro na difusão doutrinária da legalidade como base da obrigação tributária. Myrbach-Rheinfeld tratou, também, da obrigação tributária. Sustentou a tese do poder financeiro do Estado, da relação de domínio exercida em nome desse poder, confundido com soberania na imposição fiscal.¹⁹ Não se questiona, portanto, a teoria da obrigação *ex lege*. O que se sustenta, com a análise do caso *Amazon*, é que se observe o nexó lógico, a justificação da obrigação tributária. A justificação lógica da norma se afere pelo princípio da razoabilidade, o *due process of law* mencionado no caso *Amazon*.

No caso *Amazon*, porém, o nexó foi tratado como justificação da norma, elemento de validade sob a perspectiva do devido processo legal. O devido processo legal, nesse aspecto visto no caso em questão, tem correspondência com a razoabilidade estudada no Direito Pátrio. Falta, ainda, à doutrina brasileira um tratamento sistemático para a razoabilidade, que evite apenas abordagens epistemológicas. Os tribunais brasileiros têm aferido a validade das leis segundo a razoabilidade.²⁰ A inspiração americana do princípio da razoabilidade ao princípio do devido processo legal foi defendida por Lobo Torres.²¹ O caso *Amazon* confirma, de certo modo, o acerto da posição do festejado tributarista.

O nexó legal, segundo se extrai do caso *Amazon* não contesta a lei como liame da obrigação tributária. Apenas avança na necessidade de justificação razoável da lei. Ausente o aspecto razoável do nexó legal, a norma perde validade. Em se tratando de imposição restritiva, indaga-se não apenas a admissibilidade constitucional, mas também a compatibilidade da restrição com o princípio da razoabilidade. Assim se atenderia não só ao princípio da reserva legal, mas também ao princípio da reserva legal proporcional.

A obrigação tributária é, afinal, o nexó lógico que se instala a contar da norma juntamente com o fato jurídico tributário.²² Este estudo visa explorar, afinal, o liame puramente legal para, daí, provocar novas indagações. O ato jurídico de con-

¹⁶ Cf. MERK, Wilhelm. *Steuerschuldrecht*. Tubinga: F. C. B. Mohr (Paul Siebeck), 1926. p. 5.

¹⁷ BLUMENSTEIN, Ernst. Die Steuer als Rechtsverhältnis. In: Teschemacher, Hans (Hg.). *Beiträge zur Finanzwissenschaft, Band II: Festgabe für Georg von Schanz zum 75. Geburtstag 12 März 1928*. Tubinga: J. C. B. Mohr (Paul Siebeck), (1/37). p. 1. Nesse trabalho, Blumenstein já analisava a figura do substituto tributário, do contribuinte econômico, implementado no Brasil muito tempo depois, com inúmeras falhas estruturais.

¹⁸ Id.; *Schweizerisches Steuerrecht*. Tubinga: J. C. Mohr, 1929. p. 34.

¹⁹ MIRBACH-RHEINFELD. *Grundriss des Finanzrechts*. Lipsia: Dunker&Humblot, 1906. p. 3 et seq.

²⁰ Cf. MENDES, Gilmar. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade*. São Paulo: Celso Bastos, 1999. p. 71.

²¹ Cf. LOBO TORRES, Ricardo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. v. 5. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. p. 312.

²² Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008. p. 419.

teúdo negocial ou um negócio jurídico, a consistência econômica do fato gerador escolhido pelo legislador precisa de investigação adequada. A consistência econômica do fato gerador empresta relevância para o direito, que dele deverá se ocupar na obrigação tributária.²⁵ O liame puramente legal, conforme se observa no caso *Amazon* atenderia ao aspecto lógico do nexo, ou seria necessário aferir os efeitos ou as qualificações juridicamente relevantes?

O liame verificado no caso *Amazon* consiste, afinal, na justificação. Sob a perspectiva da legislação do Estado de Nova Iorque, o nexo que une o contribuinte do estado à riqueza tributável consiste na justificação da norma tributária. Essa justificação parece ser mitigada com o uso inadequado da praticabilidade. A prática fiscal segue atualmente o nexo lógico de um programa de computador e não do texto legal. A praticidade da tributação teria um nexo legal ou um nexo de um programa de computador?²⁴

4. Praticabilidade e Nexo na Tributação

A praticabilidade exprime a ideia de que o homem cria sistemas para reduzir a complexidade de suas relações. O Direito, em tese, seria um elemento redutor de complexidade nas relações sociais. Nem sempre, porém, esse ramo da ciência social se prestou a tal finalidade. O que é prático, porém, parece ser um dilema filosófico. Seria prático aquele sistema de aplicação possível aqui e agora. A sociedade submetida à sistemas práticos se questiona com frequência acerca dos limites da praticabilidade.²⁵ O problema central, afinal, reside na escolha de um método de aplicação do Direito.²⁶

No campo tributário, a Administração desenvolve um “modo de pensar tipificante”, com o intuito de facilitar a execução das leis fiscais.²⁷ Em recente estudo Schoueri reconhece o tipo no campo constitucional, na repartição de competências tributárias. Inaugura nova fase na Faculdade de Direito da USP, marcada nos últimos 40 anos pelo positivismo estrito.²⁸ A tipificação tratada neste trabalho, tradução livre do verbo *tipisierung*, serve para minimizar os custos da Administração Tributária. O legislador fiscal opera o sistema tributário, fazendo determinadas concessões à praticabilidade.²⁹

A praticabilidade então, não seria, segundo Birk, um princípio ético, apenas um princípio técnico, intimamente ligado ao princípio da igualdade. O Fisco, ademais, por questões de praticabilidade, delega cada vez mais, funções para o con-

²⁵ Cf. FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. Rio de Janeiro: Edições Finanças, 1964. p. 61.

²⁴ Cf. KIRCHHOF, Paul. *Der Sanfte Verlust der Freiheit*. Für ein neues Steuerrecht : klar, verständlich, gerecht. Munique: Carl Hanser, p. 80.

²⁵ Cf. RAWLS, John. *The Law of Peoples*. Cambridge: Harvard University Press, 1999. p. 35.

²⁶ Cf. KAUFMANN, Arthur. *Rechtsphilosophie*. Munique: C. H. Beck, 1997. p. 92.

²⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: RT, p. 66.

²⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 249. O autor não aborda, porém, a questão da praticabilidade com a profundidade que o tema mereceria. Tangencia a praticabilidade em SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.*, p. 177, 470 e 567.

²⁹ Cf. TIPKE, Klaus. Princípio da igualdade e ideia de sistema no direito tributário. In: MACHADO, Brandão (Coord.). *Direito tributário, estudos em homenagem ao Professor Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 515.

tribuinte. As estruturas tipificantes, o *Typisierung* também se exprime no Direito Tributário alemão por meio da forfetização, denominada naquela jurisdição como *Pauschalierung*. As estruturas tipificantes precisam ser razoáveis para não afrontar o princípio da igualdade na tributação. Assim, se tais estruturas práticas trazem novos critérios complexos para o contribuinte, de modo que os critérios originais pouco teriam sido aperfeiçoados, a simplificação mereceria ser afastada.³⁰

A praticabilidade está, também, ligada à eficiência fiscal. A norma tributária prática confere efetividade ao sistema tributário. A decisão do legislador tributário pela praticabilidade pretende garantir o direito da Administração Tributária de arrecadar de modo eficiente. Esse direito encontra limites na interpretação da norma prática.³¹ O limite estaria no significado possível das estruturas tipificantes. Afinal, prático é aquilo que funciona bem, que é exequível. Sob a perspectiva da tributação, praticabilidade seria a estrutura tipificante que funciona. A lei tributária prática deve conter mecanismos que propiciem sua execução fácil. Essa concepção de praticabilidade parece adequada.³²

Praticabilidade, nesse sentido, se identifica com tipicidade. A tipicidade, aplicada nesse sentido, representa a estrutura legal concebida para ser operacional e, assim, garantir a segurança jurídica. Esse princípio da praticabilidade está implícito e difuso na Constituição. Garante o cumprimento e a execução das leis, porém encontra seus limites ao conduzir ao arbítrio e ofender a capacidade contributiva.³³

Não resta dúvida de que a praticabilidade auxilia a arrecadação, como no caso do Simples. Por outro lado, um exemplo claro de falta de praticabilidade no sistema tributário brasileiro pode ser visto no ICMS sobre alimentação e bebidas, na substituição tributária. Há nesse sistema prático um claro prejuízo para as pessoas economicamente menos favorecidas. O exemplo correlato de praticabilidade negativa no direito comparado é o *Susamensteuer* alemão. Por motivos de praticabilidade, essa forma de tributação prática foi introduzida na Alemanha. Posteriormente, porém, foi retirada do sistema pela Corte Constitucional alemã. A Corte alemã motivou sua decisão na proteção da família como instituição protegida pela Constituição. A família e o casal foram protegidos contra o poder de tributar prático, por atentar contra o princípio da igualdade e da capacidade contributiva.³⁴

O que parece ter sido a técnica fiscal prática utilizada pelo legislador de Nova Iorque foi o uso de remissão, uma presunção legal. Por meio do uso de remissão,

³⁰ Cf. BIRK, Dieter. *Steuerrecht*. Heidelberg: Müller, 2002. p. 59. BVerfGE 103, 310 (319).

³¹ Cf. HÖHN, Ernst. *Zweck(e) des Steuerrechts und Auslegung*. In: LANG, Joachim. *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion*. Festschrift für Klaus Tipke. Colônia: Dr. Otto Schmidt, 1995, (231/236) p. 216.

³² Cf. COSTA, Regina Helena. Tipicidade e praticidade tributária - Harmonização. *Revista de Direito Tributário*, n. 113, p. 51-60, [2011]. Publicação do XXIV Congresso de Direito Tributário. Tema: Tributação e (in)segurança jurídica. "O Estado serve ao cidadão e assim deve ser-lhe leal". (ATA-LIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 20, 21 e 22 de outubro de 2010.

³³ Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Renovar, 1997. p. 138. Nota 25.7.6.

³⁴ Cf. VOGEL, Klaus. *Verfassungsrechtsprechung zum Steuerrecht*. Berlin: Walter de Gruyter, 1999. p. 18. Vortrag gehalten vor der Juristischen Gesellschaft zu Berlin am 16 September 1998. O autor cita a decisão publicada sob a denominação BVerfGE Bd. 87, p. 153 e seguintes, especificamente na p. 169.

seria possível partir da análise de fatos ou atos desconhecidos e chegar até atos ou fatos conhecidos.³⁵ Essa presunção pode ser feita em atenção ao princípio da igualdade. O Fisco de Nova Iorque fez uso da remissão, presumindo a riqueza tributável por meio dos contratos entre empresas situadas em seu território e outras localizadas fora de sua jurisdição. A partir daí, presumiu serem as comissões pagas aos seus residentes fiscais, riqueza oriunda de vendas efetuadas a partir da navegação em *web sites* nova-iorquinos. A presunção legal serviu para construir o nexos, a justificação para a tributação do comércio eletrônico, com Nova Iorque no papel de sujeito ativo. O direito tributário não admite presunções legais absolutas para determinar o fato gerador, a gênese da obrigação tributária.³⁶ A questão no caso *Amazon* é que o legislador fez uso de presunção relativa, admitindo prova em contrário do contribuinte, caso a venda objeto do imposto não se consumasse.

Ao fazer uso da palavra “solicitação” como fato gerador do *sales tax*, o legislador de Nova Iorque partiu da ordenação de dados concretos existentes na realidade de secundo critérios de semelhança.³⁷ Realizou uma abstração e uma concretude, na maneira em que a palavra “solicitação” se encontra na vida social, no campo do comércio eletrônico. Parece, então, assistir razão à Corte americana ao afastar a alegação de que seria necessária uma definição conceitual legal de “solicitação”. Não obstante, o caráter tipológico da palavra “solicitação” escolhida pelo legislador como fato gerador não confere, *ipso facto*, legitimidade ao diploma em questão.

Nos tributos indiretos, ao que tudo indica, o legislador faz uso frequente do tipo e de estruturas tipificantes. Escolhe estruturas práticas de modo a alcançar o consumo ou a circulação de mercadorias. Não se tem uma preocupação efetiva com a pessoa do contribuinte e sua capacidade contributiva. A equidade, afinal, não anula as vantagens da padronização.³⁸ A justiça fiscal, em tais circunstâncias, seria preservada segundo o critério da razoabilidade. O princípio da igualdade na tributação, suportado pela razoabilidade, proporciona o respeito à personalidade. Assim, também os tributos indiretos devem ser orientados pelo respeito à personalidade.³⁹ O respeito à personalidade não pressupõe, porém, uma investigação casuística. O Fisco não pode se fiar na sinceridade do contribuinte. Precisa, assim, almejar a justiça fiscal por meio de estruturas práticas que desestimulem a elusão fiscal.⁴⁰ Esse seria o nexos lógico da praticabilidade.

³⁵ Cf. ÁVILA, Humberto. Presunções e pautas fiscais frente à eficiência administrativa. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*, v. 9. São Paulo: Dialética, 2005. p. 277-288. O autor se apoia em JACHMANN, Monika. *Die Fiktion im öffentlichen Recht*. Berlin: Duncker und Humblot, 1998. p. 52-130.

³⁶ Cf. COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 395.

³⁷ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário. *Revista de Direito Administrativo*, n. 235., Rio de Janeiro, janeiro/março de 2004. p. 193-232.

³⁸ Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 270.

³⁹ Cf. KIRCHHOF, Paul. Steueranspruch und Informationseingriff. In: LANG, Joachim. *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion. Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag*. Colônia: Dr. Otto Schmidt, 1995. p. 27-45, (p. 44).

⁴⁰ Cf. HEY, Johanna. Mitteilungspflichten oder quellenabzug: maßnahmen zur sicherung von steueransprüchen. In: DRENSECK, Walter; SEER, Roman. *Festschrift für Heinrich Wilhelm Kruse*. Colônia: Dr. Otto Schmidt, 2001. p. 269-293 (p. 270).

5. Conclusão

Tanto nos Estados Unidos da América, como aqui no Brasil, inúmeros diplomas legais tributários foram elaborados sem qualquer participação de tributaristas ou juristas com especialidade em sistemas fiscais. Na Alemanha, esse fenômeno foi constatado por Klaus Tipke, em 1968, ano de uma proposta de reforma fiscal de grande proporção.⁴¹ No Brasil, esse fenômeno pode ser observado na política fiscal dos últimos 20 anos, época em que se deu uma silenciosa e devastadora reforma fiscal. Os formadores de política fiscal são, enfim, os responsáveis pelo caos atual do sistema tributário como um todo. No caso *Amazon* é patente o pragmatismo burocrático do legislador de Nova Iorque, que não levou em conta senão a necessidade de arrecadar a riqueza gerada pelo comércio eletrônico.

A dificuldade em alcançar a riqueza justifica o uso de estruturas tipificantes que mantenham nexos lógicos. As presunções fiscais, as remissões ou ficções não podem considerar riqueza tributável onde não existe. Esse parece ser o senso comum no uso da praticabilidade. Bem verdade que o legislador de Nova Iorque pretendeu lutar contra a realização do conhecido negócio jurídico indireto com a finalidade de evitar a tributação do *sales tax*. Pode, porém, ter errado na dose. As chamadas reduções simplificadoras dos elementos substanciais do direito exigem uma precisão categórica de definições legais e de atribuição correlativa de efeitos jurídicos.⁴²

A simplicidade na realização prática demonstra uma tarefa constante de competência técnica e integridade intelectual. A simplicidade pode ser vista como exigência fundamental de toda forma de pensamento.⁴³ A aceitação das estruturas tributárias simplificadas depende, para a realização da justiça, de serem compreensíveis. A grande questão da praticabilidade em matéria tributária está no seu caráter excessivamente técnico. No afã de pretender a simplicidade a qualquer custo, a tributação deixa a justiça de lado e tributa riqueza indisponível. Não parece, porém, ter sido esse o caso *Amazon*.

Ademais, as estruturas práticas adotadas nos tributos diretos ou indiretos têm gerado inúmeros conflitos internos em jurisdições de estrutura federativa, como os EUA, a Alemanha e o Brasil. Por um lado, o comércio eletrônico trouxe a possibilidade de serem criadas estruturas empresariais voltadas para transferir a riqueza tributável para jurisdições fiscalmente mais competitivas. Por outro lado, as jurisdições que se consideram prejudicadas nessa concorrência fiscal, procuram reagir, alterando as regras do jogo, para proteger suas bases fiscais. É comum nas federações a concorrência fiscal acirrada que, se não tiver a atenção adequada dos formuladores de política fiscal, pode redundar em guerra fiscal.

Não menos verdade, conforme se observa no debate sobre o comércio eletrônico e suas peculiaridades transformadoras do caso *Amazon*, é que os conceitos de fonte e residência devem sofrer alterações significativas. Com isso, as bases fiscais

⁴¹ TIPKE, Klaus. 2006, p. 23.

⁴² Cf. AYALA, José Luis Pérez de. *Las ficciones en el derecho tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1970. p. 30.

⁴³ Cf. PÖLLATH, Reinhard. Imposto de Renda - simplesmente no fim; no fim, simples. *Revista de Direito Tributário Atual*, n. 20, São Paulo, 2006. p. 215-237 (p. 218).

serão bastante afetadas e, por consequência, os tributos diretos e indiretos. Se há algo que a tecnologia da informação parece ter provocado no sistema tributário global é a revisão dos conceitos de fonte e residência.

Sustenta-se, também, que os princípios-guias cresceram em relevância ao longo do tempo na aplicação e revisão das leis fiscais. A construção teórica de English se sustenta no fato de que os sistemas tributários maduros rejeitam a interpretação literal das leis. O intérprete procura a *ratio legis* na solução dos casos importantes em matéria tributária. A *ratio legis* é informada por princípios-guias que motivam o legislador a fazer suas escolhas por esse ou aquele tributo. Assim, os princípios-guias de um imposto seguem como corolário o princípio da igualdade na tributação, sobre o qual o Sistema Tributário está vinculado. A igualdade aplicada à tributação importa na legitimação e justificação do tributo.⁴⁴

Afinal, o tributo sempre foi e seguirá sendo um importante instrumento de política econômica. O legislador opta por determinados princípios constitucionais por meio de tributos, que se mantêm como instrumento de política econômica e social. O caráter instrumental do tributo e seu desenvolvimento pelo Direito Tributário servem à ideologia dominante a permear a Constituição de alguns países.⁴⁵ O debate acerca do imposto direto e indireto está, portanto, longe de trazer resultados objetivos. Os argumentos dos defensores da tributação direta refutam a indireta e vice-versa. Não há como concordar com todos os argumentos, pois são distorcidos por preconceitos políticos e econômicos.⁴⁶

O que se sabe e que, de certo modo, procurou explorar este trabalho, é que a tributação da riqueza sofrerá modificações substanciais provocadas pelo avanço tecnológico. Determinados conceitos do Direito Tributário sofrerão profunda revisão. A livre concorrência orientará, afinal, o sistema tributário global pela justiça na tributação.⁴⁷

⁴⁴ ENGLISH, Joachim. VAT/GST and direct taxes: different purposes. In: LANG, Michael; MELZ, Peter; KRISTOFFERSON, Eleonor (Coords.), *Value added tax and direct taxation: similarities and differences*. Amsterdã: IBFD, p. 1-33 (p. 3).

⁴⁵ CÉ. AMATUCCI, Andrea. Il concetto di tributo in Itália ed in Germania. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.), *Dirito tributário internacional aplicado*. v. 5. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 333-347 (p. 336).

⁴⁶ CÉ. BANKMAN, Joseph; WEISBACH, David. *The Superiority of an Ideal Consumption Tax Over an Ideal Income Tax*. Stanford Law Review, 58 v, p. 1.413-1.455 (p. 1.455).

⁴⁷ CÉ. LANG, Joachim. Steuergerechtigkeit und globalisierung. In: SPINDLER, Wolfgang; TIPKE, Klaus; RÖDDER, Thomas. *Steuerzentrierte Rechtsberatung. Festschrift für Harald Schaumburg zum 65. Geburtstag*. Colônia: Dr. Otto Schmidt, 2009. p. 45-64 (p. 49).