

A Tridimensionalidade do Fato Gerador e a Evolução dos Tipos Constitucionais de Competência Tributária frente aos Fenômenos da Economia Digital

The Three-dimensional View of the Taxable Event and the Constitutional Taxation Powers Evolution in Front of the Digital Economy Facts

Caio Cezar Soares Malpighi

Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT)
e Advogado em São Paulo. *E-mail:* caio.malpighi@gmail.com.

Recebido em: 19-11-2020

Aprovado em: 20-05-2021

Resumo

Com uma visão tridimensional do Direito, este estudo pretende confirmar se a CF/1988 adotou uma estrutura tipológica ao normatizar a distribuição de competências tributárias entre os entes que compõem a federação, para permitir que cada ente tribute exclusivamente uma realidade econômica (renda, consumo, patrimônio etc.). Diante da evolução inerente à própria natureza da realidade suplantada na norma constitucional, verificar-se-á se a estrutura tipológica permite com que o aplicador do Direito atualize o sentido possível dos termos utilizados por determinada norma jurídica, conferindo-lhe certa elasticidade semântica, compassando a sua progressão em relação à evolução dos fatos, em função de determinados valores. A confirmação desta indagação será buscada tendo por objeto a estrutura das normas de competências que delimitam a tributação sobre o consumo, diante da nova realidade decorrente da economia digital. Neste cenário, após a fixação das premissas teóricas, serão analisados precedentes do STF, buscando confirmar se, neles, os sentidos possíveis de termos utilizados pelo legislador constitucional foram atualizados de acordo com a nova realidade econômica, visando dar efetividade aos valores jurídicos constitucionalmente protegidos na seara tributária. *Palavras-chave:* teoria tridimensional do direito, tipos constitucionais, competências tributárias, economia digital.

Abstract

Through a three-dimensional vision of Law, this study aims to confirm if the Federal Constitution used a typological structure to rule the division of power between the federal entities to tax the economic reality (incomes, consumption of goods and services, wealth). In view of reality incorporated in the

constitutional rule of law, this study will verify if the typological structure allows the administration of justice to update the possible meaning contained in a rule, giving it a semantic stretch according to the new realities due to values. These questions will be answered through the analysis of constitutional tax rules that limits the power to tax the consumption of goods and services in reaction to the new facts of the digital economy. In this context, after the closing of theoretical premises, a case study of Supreme Court rulings will be carried out to verify whether the constitutional terms have been updated to safeguard legal axioms provided in the Federal Constitution for taxation.

Keywords: three-dimensional theory of law, constitutional types, power to tax, digital economy.

Introdução

A teoria tridimensional do Direito justifica a norma jurídica como fruto da alternância dialética (de implicação e complementaridade) havida entre fatos e valores que, portanto, conferem ao veículo normativo do Direito certa elasticidade, guiada de acordo com as variações ocorridas entre estes dois planos¹. O presente estudo é uma tentativa de compreensão do Direito Positivo sob a égide da Teoria Tridimensional, verificando se é possível uma superação de vertentes mais formalistas, que restringem a experiência jurídica apenas ao plano normativo, e se, muito mais que isso, o Direito não seria resultado dos fenômenos sociais compreendidos pelos seus operadores, que se encontram sujeitos aos axiomas iminentes à própria natureza humana, de modo a conformar a norma jurídica com a realidade valorada².

Iniciando-se com tal indagação, o presente estudo nota que, no mesmo espírito epistemológico, especificamente no campo do Direito Tributário, é travado um grande embate doutrinário entre aqueles que entendem que a Constituição Federal de 1988 (CF/1988) adotou conceitos fechados e rígidos para a incidência dos tributos, em oposição aos que entendem que Carta Maior teria adotado tipos, abertos e fluídos, para delimitar tal incidência tributária.

Dentre os que defendem que a CF/1988 teria adotado conceitos fechados, há grandes nomes da doutrina do Direito Tributário, como Alberto Xavier, Misabel Derzi, Paulo Ayres Barreto e Humberto Ávila, em sua grande maioria por prezar pelo princípio da segurança jurídica³. Entendendo diversamente, há também grandes expoentes do Direito Tributário pátrio que adotam a teoria tipológica,

¹ REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1976, p. 170.

² MARTINS, Ives Gandra da Silva. Miguel Reale: um grande homem e seu pensamento. *Revista Jus Navigandi* n. 1.057, ano 11, ISSN 1518-4862. Teresina, mai. 2006. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/8432>. Acesso em: 06 nov. 2020.

³ DANIEL NETO, Carlos Augusto. Conceitos, tipos e competências tributárias. *Revista Sapere Aude* vol. 9, 2014, p. 7.

como Ricardo Lobo Torres⁴ e Luís Eduardo Schoueri⁵ – para citar apenas dois dos grandes tributaristas brasileiros que encabeçam tal vertente.

Para Schoueri, encarar as normas constitucionais tributárias como descritivas de tipos deixa o Direito Tributário suscetível a alcançar “fenômenos econômicos, em constante evolução”⁶. Logo, verifica-se que a *Teoria dos Tipos* aparentemente se concilia com a *Teoria Tridimensional do Direito*, pois ambas redundam na elasticidade da norma jurídica, sob influxo de elementos fenomenológicos e axiológicos, que permitem o seu caminhar *pari passu* com o devir social, superando vertentes mais formalistas, conceitualistas e positivistas.

A temática se mostra bem relevante, mormente em virtude da atual e rápida evolução tecnológica, que impulsiona cada vez mais ligeiramente a mutação dos fatos econômicos (no âmbito da atual economia digital), que deveriam ser tratados pela norma tributária, mas cuja rigidez constitucional apresenta uma série de desafios para aplicação prática do Direito Tributário a estas novas realidades.

Dito isso, passa-se a investigar se a Teoria Tridimensional do Direito poderia ser confirmada no campo do Direito Tributário, de modo a embasar um modelo tipológico adotado pelas normas constitucionais de competência tributária, justificando a sua evolução e aplicação dinâmica aos novos fenômenos econômicos e preservando os valores por detrás da norma jurídica tributária, notadamente no contexto da economia digital. Para além do campo teórico, se buscará confirmar a tese investigada mediante a análise de recentes *leading cases* firmados pelo Supremo Tribunal Federal (STF), envolvendo a tributação da economia digital.

1. A teoria tridimensional do direito (fato, valor e norma) e a sua manifestação na norma jurídica tributária

A simples observação quanto às diversas acepções da palavra Direito já consegue revelar (mesmo que de forma superficial) uma certa complementaridade de elementos que formam a experiência jurídica: (i) o Direito como ordenamento jurídico e como ciência (*elemento normativo*); (ii) o Direito enquanto fenômeno social, cultural e histórico (*elemento fático*), e (iii) o Direito como valor de Justiça (*elemento axiológico*)⁷.

De modo a confirmar esta revelação aparentemente superficial, de que o Direito comporta uma multiplicidade de elementos que se complementam na sua

⁴ TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário. *Revista de Direito Administrativo* vol. 235. Rio de Janeiro, jan./mar. 2004, p. 193-232.

⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 262-263.

⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. Fato gerador da obrigação tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário. Homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. vol. I, p. 172.

⁷ REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1976, p. 65.

formação, diversos estudos sistemáticos passaram a se desenvolver, sendo apresentados à comunidade acadêmica a partir da primeira metade do século XX. Estes estudos se inclinaram a demonstrar uma superação de teorias anteriormente postuladas, e conflitantes entre si, como a do Positivismo Jurídico, mais formalista, que enxerga o Direito apenas como uma ordenação normativa lógico-formal⁸; a do Realismo Jurídico, fortemente presente no Direito norte-americano⁹ e que tem o Direito apenas como um fenômeno social, apartado de abstrações metafísicas ou idealistas; ou a do Jusnaturalismo, que contempla o Direito principalmente como expressão de Justiça, e que enxerga um Direito Natural, superior ao Direito positivado.

Os estudos do Professor da Universidade de Roma, Icilio Vanni, e de seu sucessor Giorgio Del Vecchio foram capazes de superar o Positivismo Jurídico e o Jusnaturalismo, contemplados antagonicamente até então. Neste particular, Del Vecchio chegou a postular que o Direito tende a ser examinado em suas três facetas (lógica, fenomenológica e deontológica), que passa pela: (i) análise epistemológica da norma jurídica; (ii) de acordo com o seu desenvolvimento no campo fenomenológico (isto é, do fato social enquanto realidade normada), (iii) bem como à luz do fim maior do Direito, que é o valor da Justiça¹⁰.

Pensamentos desta amplitude contribuíram para a fixação das premissas da Teoria Tridimensional do Direito, aperfeiçoada pela doutrina do saudoso mestre Miguel Reale¹¹, que, nas palavras de Ives Gandra da Silva Martins, “permanece incólume à crítica”¹².

⁸ Segundo narra Miguel Reale, um dos grandes expoentes do Positivismo Jurídico foi o mestre alemão Hans Kelsen que, postulando a *Teoria Pura do Direito*, entendia a norma jurídica como fruto de um “puro enlace lógico de subordinação das normas inferiores às superiores até uma norma transcendental que dava validade a todo o ordenamento normativo”. Reale segue narrando que, mais tarde, Kelsen foi obrigado transferir sua morada aos Estados Unidos da América, onde o contato com a *common law* o fez reescrever a sua teoria inicial, para reconhecer a relevância do fato social na formação da experiência jurídica, conforme consta em sua obra intitulada *General theory of Law and State*, publicada em 1946 pela *Harvard University Press* (REALE, Miguel. *Da experiência jurídica à filosofia*. São Paulo, SP: Miguel Reale, 2002. Disponível em: <http://www.miguelreale.com.br/artigos/ejurfil.htm>. Acesso em: 03 jan. 2021).

⁹ Sobre a oposição do realismo jurídico às escolas mais formalistas, ver: GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Direito nos Estados Unidos*. São Paulo: Manole, 2004, p. 221-246.

¹⁰ É o que se pode absorver das lições abaixo transcritas, extraídas da obra deixada pelo insigne Professor de Roma: “La Filosofía del Derecho es la disciplina que define el Derecho en su universalidad lógica, investiga los fundamentos y los caracteres generales de su desarrollo histórico, y lo valora según el ideal de la justicia trazado por la pura razón.” (DEL VECCHIO, Giorgio. *Filosofía del derecho*. 5. ed. Barcelona: Bosch, 1947, p. 27 *apud* AGUIAR, Marcelo Souza. A tríplce perspectiva metodológica da filosofia do direito. *Revista Brasileira de Estudos Políticos*. Belo Horizonte, 2013, p. 204).

¹¹ A evolução da Teoria Tridimensional do Direito está descrita em artigo publicado por Miguel Reale, como reconstrução da aula ministrada na Faculdade de Direito da Universidade do Rio de Janeiro, em 1992, oportunidade em que Antonio Paim, Ubiratan de Macedo e Aquiles Côrtes Guimarães apreciaram aspectos distintos da referida teoria. Ver em: REALE, Miguel. Linha evo-

De acordo com Miguel Reale, a Teoria Tridimensional do Direito consiste na demonstração de que:

- i) Sempre onde houver um fenômeno jurídico, haverá um *fato social* (fato econômico, político etc.); um *valor*, atribuindo *significação* a esse fato, influenciando ou determinando a conduta social no sentido de atingir ou tutelar certa finalidade ou objetivo; e uma *norma jurídica*, enunciando a relação (isto é, a medida) que integra o fato ao valor ou vice-versa;
- ii) fato, valor e norma não existem separadamente, mas se conectam em uma unidade concreta (o Direito, que é uno), e
- iii) fato, valor e norma se exigem reciprocamente, além de atuarem como a ligação de um processo histórico-cultural, de modo que a experiência jurídica resulta da interação dinâmica, dialética e deôntica havida entre estes elementos¹³.

De tal sorte, a norma jurídica é o veículo responsável por interligar o fato ao valor (ou vice-versa), quando descreve, de forma ordenada, determinada conduta, com a seguinte estrutura:

Se F é, deve ser P.

Se não for P, deverá ser SP.

O que se verifica acima é um antecedente (“*Tatbestand*”, em alemão¹⁴; ou “*fattispecie*”, em italiano, que nada mais é do que a descrição de um fato pela norma), retratado acima como “F”, que é direcionado à um conseqüente, isto é, ao preceito da norma (“*Rechtsfolge*”, em alemão, ou “*disposizione*”, em italiano¹⁵), retratado acima como “P”, que atribui um axioma àquela realidade.

No âmbito do Direito Tributário, o fato social se mostra na presença do *fato gerador da obrigação tributária*, compreendido em uma estrutura normativa em função de valores (*axiomas*) *econômicos e financeiros* que o Estado visa realizar¹⁶. Assim, pode-se visualizar o modelo normativo ilustrado alhures, por exemplo, na

lutiva da Teoria Tridimensional do Direito. *Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo* vol. 88, [S. l.], 1993, p. 301-312. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67224>. Acesso em: 03 jan. 2021.

¹² MARTINS, Ives Gandra da Silva. Miguel Reale: um grande homem e seu pensamento. *Revista Jus Navigandi* n. 1.057, ano 11, ISSN 1518-4862. Teresina, mai. 2006. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/8432>. Acesso em: 06 nov. 2020.

¹³ REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1976, p. 65.

¹⁴ Segundo preleciona Luís Eduardo Schoueri, o termo *Tatbestand* é empregado na língua alemã “para referir-se à descrição hipotética, em lei, daquilo que, uma vez concretizado, dará origem à obrigação tributária” (SCHOUERI, Luís Eduardo. Fato gerador da obrigação tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário. Homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. vol. I, p. 128).

¹⁵ REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1976, p. 100.

¹⁶ REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1976, p. 352.

norma legal que institui a obrigação, ao comerciante, de pagar ao Estado o Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Prestação de Serviços (ICMS), sempre que promover a circulação de mercadoria, sob pena de aplicação de multa pelo inadimplemento e de sua cobrança forçada. Assim, teríamos:

Se há circulação de mercadoria (F), o comerciante deve pagar ICMS (P).

Se não for pago o ICMS (não P), deverá haver uma sanção e a sua cobrança forçada (SP).

Na estrutura acima, o *fato* econômico (circular bem com intuito mercantil) interliga-se a um *valor* financeiro visado pelo Estado (utilizar-se da riqueza gerada por aquele fato – mediante a renda consumida – para financiar a sua atividade estatal), tudo isso através de uma norma legal, que *é* enquanto *deve ser*.

Ocorre que, no ordenamento jurídico brasileiro, a Lei tributária (notadamente, aquela que institui e determina o pagamento de impostos) encontra-se limitada pelas regras positivadas ao longo dos arts. 153 a 156 da CF/1988 que, com base no pacto federativo, distribuem e delimitam as competências exclusivas a cada um dos entes federados, para que estes possam instituir (mediante a Lei) os impostos a serem pagos pelo contribuinte, com base nas respectivas materialidades, que representam signos presuntivos de riqueza ensejadores de capacidade contributiva e sobre os quais a Carta Magna lhes autorizou a tributação¹⁷. Assim, compete, por exemplo, à União instituir o imposto sobre a renda (art. 153, inciso III, da CF/1988), aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre circulação de mercadoria e serviços de transporte interestadual e de comunicação (art. 155, inciso II, da CF/1988), e aos Municípios instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza (art. 156, inciso III, da CF/1988).

É de notar que tais regras constitucionais de competência tributária se apresentam como normas jurídicas organizacionais (pois descrevem a forma de organização do Estado Federado, e distribuem competências aos respectivos Entes que formam esta Federação), não se reduzindo simplesmente a uma norma jurídica de conduta.

Com efeito, existem regras de Direito cujo objetivo imediato é disciplinar o comportamento dos indivíduos (por meio da estrutura já apontada: “Se F é, P deve ser”); ao passo que existem outras normas que têm por objeto imediato a organização e a estruturação de instituições. Com relação à norma organizacional de competência, fato é que não conseguimos, em sua estrutura, enxergar tão facilmente a correlação hipotética entre o “ser” e o “dever ser”, que forma a estrutura trivalente da norma jurídica (fato, valor e norma).

¹⁷ MALPIGHI, Caio Cezar Soares. Sociedade da Informação, IBS, e o aprimoramento do federalismo fiscal brasileiro. *JOTA*. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/sociedade-da-informacao-ibs-e-o-aprimoramento-do-federalismo-fiscal-brasileiro-07062019>. Acesso em: 10 nov. 2020.

Pegue-se, como exemplo, a norma constitucional que atribui aos Municípios a competência para instituir imposto sobre serviços: “Compete aos Municípios instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”, diz o art. 156, inciso III, da CF/1988. Apesar de não se verificar uma estrutura hipotética (com um antecedente interligado a um conseqüente, formando a norma), seria possível, por meio de um artifício verbal, defender que o referido art. 156, inciso III, da CF/1988 quer significar que: *se* houver a prestação de serviços de qualquer natureza, que não estejam previstos no art. 155, inciso II, da Constituição, e que estejam definidos em Lei Complementar, *deverá ser* de competência dos Municípios (e de mais nenhum outro Ente Federado) a instituição de imposto sobre tal fato econômico.

Este mero artifício de conversão verbal do texto, *de per se*, não confere à esta norma jurídica organizacional a estrutura hipotética que a norma de conduta possui, mas revela algo muito importante: que tal regra jurídica organizacional (assim como a norma de conduta) enuncia uma realidade normativa (realidade de *dever ser*), na qual fatos e valores se integram de forma objetiva e obrigatória, e, mais importante, tridimensional¹⁸. Não deixa de retratar uma realidade, que é a existência da prestação de serviços de qualquer natureza. E, ao mesmo tempo, dita que esta porção da realidade deverá ser posta sob a competência legiferante dos Municípios, no que diz respeito à sua tributação, para o financiamento do aparato público municipal.

Quem deu maiores contribuições à Teoria Tridimensional aplicada à seara do Direito Tributário foi o consagrado Professor Ruy Barbosa Nogueira, cujos ensinamentos emanam que, quando se diz que o Direito é tridimensional, está-se querendo dizer que o jurídico se compõe de fato-norma-valor, indissociavelmente, sendo que “valor corresponde à demonstração da ligação, vínculo, ‘tensão’ ou subjunção da norma ao fato ou subsunção do fato à norma”¹⁹. O Professor segue explicando que a valoração (o *juízo de valor* atrelado a um *juízo de realidade*) ocorre neste enlace deôntico significa “aprender a juridicidade, em uma palavra, demonstrar a existência do ‘fato gerador’, que é tridimensional”²⁰.

Como bem anota em sua doutrina, a tridimensionalidade do fato gerador do tributo está evidenciada pelo art. 114 do Código Tributário Nacional (CTN), que assegura que o fato gerador da obrigação tributária principal é: (i) a situação, (ii) definida em Lei, (iii) como necessária e suficiente à sua ocorrência.

No que diz respeito ao referido dispositivo, Ruy Barbosa Nogueira aclara que: (i) o termo “situação” é o fato ou relação fática ocorrida *in concreto* (*fato, ou fonte real*); (ii) “definida em lei”, significa “retratada descritiva e hipoteticamente

¹⁸ REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1976, p. 96.

¹⁹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1986, p. 55.

²⁰ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1986, p. 58.

(*in abstracto*) no texto legal” (*norma, ou fonte formal*), e (iii) “como necessária e suficiente” à ocorrência do fato gerador remete ao vínculo ou elemento lógico-jurídico, normativo, que, pela implicação dupla “necessária e suficiente”, mostra que só se constituirá o “fato gerador” quando o fato que se concretizar for o mesmo fato descrito ou definido na Lei (*valoração jurídico-racional*)²¹.

Assim, nas lições de Ruy Barbosa Nogueira, somente surgirá a obrigação tributária quando houver previsão legal (fonte formal) e, após isso, o fato previsto na norma se materializar no mundo fenomênico (fonte real)²². Em convergência a tal ideia de fato gerador, invoca-se novamente a doutrina de Miguel Reale, que diz que o Direito não *é* (não é apenas um fato irrelevante, sem valor), nem tampouco apenas *deve ser* (não é uma entidade mitológica, religiosa ou transcendental que deve ser obedecida cegamente), mas *é* enquanto *deve ser* (o Direito *é* e *deve ser*, ao mesmo tempo)²³.

Uma vez verificada esta tridimensionalidade dentro do fenômeno do Direito Tributário, Ruy Barbosa Nogueira alerta quanto à “importância do conhecimento das fontes”²⁴ (ou seja, a importância da investigação de todas as dimensões do Direito Tributário). Isso porque, como lavrou o Professor, com pena de ouro, o trabalho do jurista (e notadamente do tributarista) se desdobrará em 3 (três) operações:

- i) Apreciar e desvendar o estado de fato ou relação fática que é objeto da pretensão incidência jurídica (*fonte real – Fato*);
- ii) Determinar qual a norma jurídica deve ser aplicável (*fonte formal – Norma*), e
- iii) Fixar o resultado jurídico que irá decorrer de tal subsunção do estado de fato aos princípios jurídicos ou da subjunção destes àqueles (*valoração*)²⁵.

Sobre o ponto de partida do método jurídico acima descrito, que é a apreciação da situação fática, Miguel Reale ensina que os fatos jurídicos devem ser *compreendidos*. Para ele, “compreender é ordenar os fatos sociais ou históricos se-

²¹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1986, p. 58.

²² “Sem a ocorrência dos elementos de fato (fonte real), não surge a obrigação tributária, ainda que ela já esteja prevista *in abstracto*. Sem a previsão legal também não nasce o fato gerador: é a realização em concreto da situação de fato previamente descrita na lei que dá nascimento à obrigação tributária.” (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1986, p. 59)

²³ “Em última análise, a experiência jurídica não *é* (não está aí, diante de nós, como uma pedra) nem tampouco *deve ser* (não *deve ser* como uma entidade angelical, ou um arquétipo transcendente) mas *é* e *deve ser* ao mesmo tempo, ou como costumamos sintetizar: *é* enquanto *deve ser*.” (REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1976, p. 86-87)

²⁴ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1986, p. 60.

²⁵ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1986, p. 60.

gundo suas conexões de sentido, o que quer dizer, finalisticamente, segundo uma ordem de valores”²⁶.

Tarefa hercúlea destinada ao operador do Direito Tributário, principalmente nos tempos atuais, quando depara-se com uma verdadeira revolução tecnológica, que acaba por influenciar diretamente fatos econômicos (fontes reais), os quais as normas tributárias (fontes formais) pretendem levar a efeito, de acordo com os valores econômico-financeiros do Estado, mas sem nunca perder de vista a finalidade última do Direito, que é a Justiça e, no caso do Direito Tributário, a Justiça Fiscal (representada por todo o plexo de princípios jurídicos consagrados pelo ordenamento jurídico pátrio).

2. A economia digital e a manifestação fenomênica de fatos econômicos inéditos não suspeitados originalmente pelo constituinte de 1988

Como se viu até aqui, o fato gerador da obrigação tributária é tridimensional já que, assim como todo fato jurídico, só pode ser compreendido como um fenômeno inserido em uma estrutura normativa, constituída em prol de axiomas econômicos e financeiros visados pelo Estado, através da atividade tributante²⁷. A grande problemática desta estruturação normativa necessária ao surgimento da obrigação tributária é que, com a rápida evolução tecnológica e com o surgimento de novos modelos de negócios nunca suspeitados pelo legislador pátrio, os fenômenos geradores de riqueza outrora pretendidos pela regra-matriz de incidência fiscal possuem, hoje, dinâmica e feição distintas.

Esta metamorfose econômica que se iniciou ao final da passada centúria e que se entremostra diante da sociedade no corrente século XXI não trouxe consigo apenas novas espécies de fatos econômicos ensejadores de capacidade contributiva a serem regulados pelo Direito, mas também novos valores.

Tenha-se como exemplo a chamada “sociedade da informação” que se estabeleceu após o advento da Internet das Coisas (*Internet of Things – IoT*). Segundo Eduardo Capellari, que narra tal fenômeno já no ano de 2000, a sociedade da informação é “fruto dos crescentes investimentos na tecnologia da informação – destaque-se recentemente a rede mundial de computadores – que provocam uma nova divisão social do trabalho e apontam, por conseguinte, para uma nova sociedade”²⁸.

Durante as duas primeiras décadas do século XXI, o avanço de diversas tecnologias impulsionadas principalmente pela dinâmica da internet das coisas

²⁶ REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1976, p. 86.

²⁷ REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1976, p. 352.

²⁸ CAPELLARI, Eduardo. Tecnologias de informação e possibilidades do século XXI: por uma nova relação do estado com a cidadania. In: ROVER, Aires José (org.). *Direito, sociedade e informática: limites e perspectivas da vida digital*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2000, p. 259.

possibilitou uma série de novos modelos de negócios, e de novas formas de se produzir, gerar e circular riqueza. Deste modo, dentro do atual cenário econômico, é possível definir o fenômeno da *economia digital* como sendo uma *parcela da produção econômica total*, composta por diversas gamas de meios digitais (*digital inputs*), que incluem as habilidades e equipamentos digitais (como *hardwares*, *softwares*, e equipamentos de comunicações), utilizados na intermediação para o comércio e consumo de bens e serviços produzidos²⁹.

Assim, o mercado apresenta a oferta de diversos produtos e serviços (gerando, portanto, circulação de riqueza), cuja prestação se estrutura de formas, modelos e maneiras jamais suspeitadas pelo legislador tributário. *E.g.*, atualmente *softwares* são comercializados diretamente pela *internet*, via *download*, ou mediante tecnologia de *cloud computing* (a famosa nuvem), sem a necessidade de nenhum suporte físico. Também existem serviços de transporte, hospedagem, alimentação, entretenimento que passaram a se estruturar de forma totalmente inovadora, através da economia compartilhada, ou com suporte em novas tecnologia (aplicativos de corrida, *streamings* etc.). Enfim, fatos e valores, novos e inovadores, estão diante da sociedade organizada, manifestando riqueza e capacidade contributiva, mediante, por exemplo, a renda consumida.

Em reunião ministerial realizada no ano de 2016, a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) emitiu documento intitulado *Declaração Ministerial sobre a Economia Digital (Declaração de Cancun)*, pelo qual reconheceu que o avanço econômico depende da participação de todos os países e de uma ação coletiva, que consiga aproveitar oportunidades, assim como enfrentar os desafios, em constante evolução, oferecidos pela economia digital³⁰. Com razão as preocupações declaradas pela OCDE, para o adequado tratamento da economia digital pelas instituições e pelos respectivos ordenamentos jurídicos dos países que compõem a comunidade mundial, pois, como se trata tal fenômeno de uma das dimensões do Direito, será de sua correta tutela que dependerá a efetivação do bem comum.

Ilustrando bem os desafios da correta valoração, necessária à aplicação da regra tributária pelo operador do Direito aos novos fatos da economia digital, Raquel Cavalcanti Ramos Machado narra em sua tese de doutorado o “caso Amazon”, pelo qual o Poder Judiciário dos Estados Unidos da América decidiu que os dois cliques efetuados no “mouse” do computador pelo consumidor em uma ope-

²⁹ ACCENTURE. Digital disruption: the growth multiplier. Optimizing digital investments to realize higher productivity and growth. 2016. Disponível em: https://www.accenture.com/_acnmedia/pdf-14/accenture-strategy-digital-disruption-growth-multiplier-brazil.pdf. Acesso em: 16 nov. 2020.

³⁰ OECD. Ministerial Declaration on the Digital Economy (“Cancún Declaration”). Organisation for Economic co-operation and development. Disponível em: <http://www.oecd.org/sti/ieconomy/Digital-Economy-Ministerial-Declaration-2016.pdf>. Acesso em: 16 nov. 2020.

ração de compra *on-line* perfectibilizariam o negócio de venda e compra³¹. E, foi com base neste critério, que a Justiça norte-americana definiu que o Estado-membro da federação competente para instituir o “sales tax” incidente sobre aquela venda *on-line* seria o Estado no qual o consumidor que realizou os dois cliques estaria fisicamente localizado³².

Apesar deste cenário dinâmico e altamente disruptivo (que representa – ou ao menos deveria representar – a dimensão fática do Direito), no Brasil (como já mencionado), a Lei tributária encontra-se limitada pelas normas de competência tributária estatuídas na CF/1988, fruto do pátrio Direito Constitucional Positivo. Ocorre que tais critérios materiais adotados pelo constituinte de 1988 para o atingimento tributário dos signos presuntivos de riqueza (distinguindo, por exemplo, a prestação de serviços da venda de bens) se basearam em tipologias oriundas de modelos econômicos que imperavam na primeira metade do século passado e, muito embora tenham feito sentido naquela época, se mostram em total descompasso com a atual realidade econômica, causando assim grande complexidade e insegurança jurídica ao sistema tributário nacional³³.

Assim, por exemplo, encontramos hoje dificuldade em saber se a atividade de *streaming* se subsumiria ao termo “serviço de comunicação” (sujeito, portanto, ao ICMS, nos termos do art. 155, inciso II, da CF), ou então se seria um serviço de qualquer natureza (podendo ser tributável pelo ISSQN, nos termos do art. 156, incisos III, da CF). Pelo mesmo motivo, muito se discutiu nos últimos tempos se a atividade de licenciamento de uso de *software* mediante *download* ou *cloud* se enquadraria na figura de “circulação eletrônica de mercadoria” (art. 155, inciso II, da CF), ou se seria uma prestação de serviço (art. 156, inciso III, da CF).

Este aparente descompasso da dimensão normativa do Direito Tributário Constitucional, em relação às suas dimensões fáticas e axiológicas, não pode obstaculizar ou dificultar o atingimento da riqueza gerada pelos novos modelos econômi-

³¹ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Competência tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa*. Tese (Doutorado) – Direito Econômico e Financeiro. São Paulo: Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2013. DOI: 10.11606/T.2.2013.tde-12022014-144507, p. 219. Acesso em: 16 nov. 2020.

³² Observa-se que, recentemente, em 2018, esta lógica do *Caso Amazon* foi convalidada pela Suprema Corte dos Estados Unidos no julgamento do caso *South Dakota V. Wayfair Inc.* Sobre este precedente, Daniel Vieira Marins e Gustavo da Gama Vital Oliveira expõem que “a Corte Constitucional americana decidiu que os Estados nos quais residem os consumidores de vendas realizadas pela Internet poderiam exigir impostos sobre bens e serviços nas operações interestaduais, sendo desnecessária a presença física das empresas nestas unidades da federação.” (MARINS, Daniel Vieira; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. “South Dakota v. Wayfair” e o conflito origem-destino no comércio eletrônico brasileiro. *Scientia Iuris* vol. 24, n. 3. Londrina, nov. 2020, p. 195-210. DOI: 10.5433/2178-8189.2020v24n3p195. ISSN: 2178-8189).

³³ SANTIN, Lina; MALPIGHI, Caio Cezar Soares. *Pela renovação do federalismo fiscal brasileiro. Estadão*, 2020. Disponível em: <https://politica.estadao.com.br/blogs/fausto-macedo/pela-renovacao-do-federalismo-fiscal-brasileiro/>. Acesso em: 19 nov. 2020.

cos, sob pena de se violar vetores básicos do Estado Democrático de Direito, como os *princípios da igualdade, razoabilidade e proporcionalidade*, essenciais à *segurança jurídica*; da *capacidade contributiva*, além de eventuais princípios jurídicos que, de acordo com a espécie tributária a ser tratada, e do contexto dentro da qual estiver inserida, deverão ser valorados para a mais justa interpretação e aplicação.

3. Os tipos constitucionais de competência tributária e a indeterminação conceitual necessária à tridimensionalidade do fato gerador

Tradicionalmente, o valor da *segurança jurídica* (sustentada na previsibilidade que o Direito Positivo oferece) influenciou grande parte da doutrina nacional, no sentido de que a norma jurídica que descreve o fato gerador da obrigação tributária é dotada de uma *tipicidade cerrada*.

Assim, com base neste ideário, de que a norma jurídica posta para enunciar hipoteticamente o fenômeno ensejador da relação jurídica tributária deve, em nome da segurança jurídica³⁴ e da previsibilidade, tipificar de forma quase que exata o fato econômico a ser tributado, o consagrado mestre Alberto Xavier encabeçou, no Brasil, o entendimento de que a hipótese de incidência fiscal contida na Lei deve se basear em tipos fechados (ou seja, em conceitos³⁵), de modo a permitir que o aplicador do Direito Tributário, mediante mero exercício de silogismo, subsuma a norma ao fato concreto³⁶.

Em oposição a esta ideia, apresenta-se a figura dos tipos. Sobre o tema, em memorável obra intitulada *Direito tributário, direito penal e tipo*, a Professora Misabel Abreu Machado Derzi apresenta trabalho de prodigioso labor acerca da tipologia contida na norma jurídica, opondo muito bem a figura do tipo à figura do conceito.

³⁴ Neste sentido, Alberto Xavier sustenta que “a noção de conceito determinado – construída como é sobre a de segurança jurídica – abrange para a além dos conceitos determinados em sentido estrito, os conceitos lógico-objectivamente determináveis”. De acordo com o ínclito Professor português, somente “a partir do momento em que a concretização do conceito careça de uma valoração subjectiva, pessoal, do órgão de aplicação do direito – repita-se – é que cessa a univocidade lógica do comando, sem a qual segurança jurídica não há.” (XAVIER, Alberto. *Conceito e natureza do acto tributário*. Coimbra: Livraria Almedina, 1972, p. 335).

³⁵ Conforme assevera a professora Misabel Abreu Machado Derzi, o jurista alemão Karl Larenz (que inspirara Alberto Xavier em sua doutrina) na realidade não vislumbra a possibilidade de “tipos fechados”, já que os tipos, pela sua própria natureza, são abertos, diferentemente dos conceitos, que são fechados. Veja-se: “É sabido que Larenz admite os tipos no Direito, entendendo como tal a ordem estruturada de forma flexível e fluida como temos visto até agora. O fato de ter denominado os conceitos de classe de tipos fechados foi questão apenas terminológica, já superada. As edições mais recentes de sua tão consultada *Metodologia registram a alteração, pois para o jurista é tão só aquele, por sua própria natureza, aberto. A expressão ‘tipo fechado’ foi eliminada de sua obra.*” (DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: RT, 1988, p. 63-64)

³⁶ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: RT, 1978, p. 92-94.

A festejada Professora define o *tipo*, em sentido estrito, como a abstração generalizadora de ordem fluída, que colhe mediante comparação, características comuns, sem rigidez ou limitações, fazendo com que a totalidade seja o critério decisivo para a ordenação dos fenômenos aos quais se estende³⁷. Por outro lado, em contraposição a esta figura fluída aberta e de flexibilidade, existe a figura do conceito classificatório, que, mediante notas rígidas e limitadoras, vale-se de categorias predefinidas para seccionar consistentemente, de forma exclusiva, determinada porção da realidade, para a hipótese descrita na norma jurídica³⁸.

Estas lições foram colhidas pela Professora Misabel Derzi de uma atenta análise da obra doutrinária prescrita pelo jurista alemão Karl Larenz, para quem a distinção entre a estrutura tipológica e a estrutura conceitual decorre da abertura da primeira e do fechamento da segunda³⁹. Mas mesmo após proceder um profundo estudo, com importantes considerações sobre a utilização dos tipos pela Ciência do Direito, Misabel Derzi conclui pela rejeição de sua adoção no Direito Tributário pátrio. Segundo aduz a respeitada Professora, a rigidez conceitual seria a estrutura que melhor se amolda à posituação das normas constitucionais de competência tributária que atribuem a cada ente federado a respectiva competência exclusiva, evitando assim a bitributação e preservando a harmonia do sistema tributário nacional e do pacto federativo⁴⁰.

De igual maneira, menciona-se a doutrina de Paulo Ayres Barreto, no sentido de que a repartição de competências pelo constituinte de 1988 deu-se mediante prescrição de um conjunto e regras, que se valem de *conceitos determinados*, delimitando de forma minudente a atuação legislativa dos entes políticos para a instituição dos tributos⁴¹.

Humberto Ávila vai além, defendendo que as regras de competência tributária enunciam conceitos, extraídos pelo constituinte do campo do Direito Privado, quando da edição da CF/1988 e que, após a sua promulgação, tais conceitos permaneceram imutáveis⁴². As razões de Ávila transcendem a ideia de segurança jurídica que a pretensa determinabilidade contida no conceito ofereceria, se socorrendo sobretudo da supremacia da norma constitucional, para concluir que, quando há uma referência no texto constitucional a uma outra linguagem do

³⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: RT, 1988, p. 48.

³⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: RT, 1988, p. 83.

³⁹ LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 3. ed. José Lamego (trad.). Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 660-661.

⁴⁰ LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 3. ed. José Lamego (trad.). Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 103.

⁴¹ BARRETO, Paulo Ayres. Conceitos constitucionais de competência tributária. In: SANTOS, Nélida Cristina dos; LIMA, José Antonio Balieiro; FRIGO JUNIOR, Gilberto (coord.). *Temas de direito tributário: estudos em homenagem a Eduardo Bottallo*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 343.

⁴² ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 32.

Direito Privado, essa referência só pode ser lida como uma “incorporação de algo”, devendo, segundo o doutrinador, permanecer estática no tempo. Caso contrário, argumenta, “essa referência não seria somente desprovida de eficácia, mas carente de sentido”⁴³.

Em que pese a forte justificativa jurídica do conceitualismo e dos nomes de peso que a endossam, o problema dessa teoria é o mesmo verificado em todas as vertentes jurídicas de viés lógico-formal que encontram no corolário do *primado da lei* uma ideia mais rígida das normas legais, da qual decorre um anseio extremado acerca do *princípio da legalidade*⁴⁴. Sobre a prejudicialidade de tal viés, invoca-se os apontamentos do historiador do Direito e ex-ministro da Corte Constitucional Italiana, Paolo Grossi, no sentido de que “legalismo rigoroso, visão potestativa e, portanto, hierarquia das fontes assemelham-se a uma camisa de força para um corpo em crescimento transbordante”⁴⁵. Relacionando a metáfora ao caso em escopo, a economia digital está para o corpo em crescimento transbordante, ao passo que a camisa de força está para a visão conceitual da relativamente rígida CF/1988.

Acentuando a importância deste debate, o Professor Luís Eduardo Schoueri nota que, em última análise, a questão influi diretamente na necessária adaptação do fato gerador ao devir social⁴⁶. Em outras palavras, também pode-se dizer

⁴³ ÁVILA, Humberto. Eficácia do Novo Código Civil na legislação tributária. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). *Direito tributário e o Novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 68.

⁴⁴ Curioso notar que é exatamente tal problemática (da pretensa previsibilidade da norma positiva com base no *princípio da legalidade*) que, no século XIX, sustentou durante muito tempo a escola francesa da Exegese, que pregava pela supremacia da Lei e que posteriormente veio a ser mitigada pela dogmática dos pandectistas alemães, com uma compreensão progressiva mais flexível da norma legal. Posteriormente, na França, a ideia de flexibilidade da Lei passou a ser postulada pela *Escola da Livre Pesquisa do Direito*, encabeçada por François Gény. Iniciava-se, também, no século XIX, nos Estados Unidos da América, a escola do Realismo Jurídico que, se opondo à visão formalista do Direito, encontrou em grandes *Justices* da Suprema Corte (como Oliver Wendell Holmes Jr. e Roscoe Pound) o caminho para uma efetividade do Direito, enquanto decorrência dos fenômenos sociais.

Já, no século XX, foram presenciados embates de natureza semelhante, entre teorias de notáveis positivistas com visões mais formalistas, tais como Hans Kelsen, Norberto Bobbio e Herbert Hart, sofrendo críticas de diversas outras teorias que transcenderam a dimensão meramente lógico-normativa do Direito, como as de Maurice Haurion, Santi Romano, Giorgio Del Vecchio, Miguel Reale, Ronald Dworkin, para citar alguns.

Vejam, portanto, que, ao longo de gerações, tal dinâmica (entre o formalismo e as outras dimensões que compõem o Direito, como a fenomenologia e axiologia) guiou diversos debates no campo teórico da Ciência do Direito. Não é diferente, assim, com o famigerado debate, dos conceitos *versus* tipos.

⁴⁵ GROSSI, Paolo. *A formação do jurista e a exigência de uma reflexão epistemológica inovadora*. Luiz Ernani Fritoli e Ricardo Marcelo Fonseca (trad.). São Paulo: Renovar, 2006, p. 106.

⁴⁶ “Daí, pois, revelar-se desafio à teoria do fato gerador, a necessidade de adaptar-se às constantes mudanças sociais, permitindo que a tributação acompanhe a evolução do processo econômico, sem, ao mesmo tempo, abrir mão da segurança jurídica representada pelos princípios da legali-

que tal debate é imprescindível, para fins de compassar as três dimensões do fato gerador da incidência fiscal.

Isso porque, caso fosse admitido que o que há na Constituição são conceitos fechados e predeterminados, o Direito Tributário somente conseguiria caminhar conjuntamente às novas realidades mediante a edição de emendas constitucionais que alterassem e atualizassem tais conceitos (o que seria demasiadamente moroso, exaustivo e, talvez, infrutiferamente tardio, tendo em vista a rigidez relativa da Carta Política, no que diz respeito ao rito legislativo para aprovação de uma emenda constitucional⁴⁷).

Por outro lado, ao partir-se da premissa de que a CF/1988 adotou tipos fluídos e abertos em suas regras de competência tributária, estar-se-ia admitindo a possibilidade de uma elasticidade semântica dos vocábulos contidos na norma constitucional para definir a materialidade de cada tributo, de acordo com as alternâncias fenomenológicas e axiológicas inerentes, respectivamente, ao fato econômico e à finalidade do Direito Tributário. Isso porque, conforme bem acentua Ricardo Lodi Ribeiro, quando se fala em tipificação do fato gerador pela norma tributária “a determinação é mais bem atendida pela concreção de tipos abertos, a partir da sua valoração adequada a uma pauta axiológica aplicável ao objeto da regulação”⁴⁸.

Quanto a este influxo de carga axiológica e fenomênica que garante a complexa fluidez dos tipos de Direito, interessantes as considerações de Ricardo Lobo Torres. O referido doutrinador explica que o tipo jurídico é a ordenação dos dados concretos (extraídos da realidade social) de acordo com critérios de semelhança. Nele, encontram-se a abstração e a concretude; é que, ao mesmo tempo que o tipo é resultado de um processo indutivo a partir da realidade social, também possui vários aspectos valorativos, sendo, pela sua própria complexidade, aberto e não se reduzindo a uma definição exata, mas a uma descrição do que é mais comum (é que a tipologia admite as dessemelhanças e as especificidades, desde que não se transmutem em desigualdade ou em fatos anômalos)⁴⁹.

Com este sentir, Schoueri ensina que a fluidez na evolução dos tipos (perante os novos fatos que surgem no decorrer do tempo) ocorre em razão da sua capa-

dade e repartição de poderes e da igualdade.” (SCHOUERI, Luís Eduardo. Fato gerador da obrigação tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário. Homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. vol. I, p. 169).

⁴⁷ De acordo com a melhor doutrina de Direito Constitucional, nossa Carta Política possui uma rigidez relativa, “permitindo emendas, reformas e revisões, para adaptar as normas constitucionais às novas necessidades sociais, mas impondo processo especial, e mais difícil para essas modificações formais, que o admitido para a legislação ordinária.” (SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 44)

⁴⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A tipicidade tributária. *Revista de Direito do Estado* vol. 8, 2007, p. 223-224.

⁴⁹ TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário. *Revista de Direito Administrativo* vol. 235. Rio de Janeiro, jan./mar. 2004, p. 193-232, p. 195.

cidade de agregar o maior número de características, para a descrição da figura típica tratada na norma, diferentemente do conceito, que seleciona apenas determinadas características (excluindo as restantes) para o enquadramento do fato à norma jurídica⁵⁰.

Assevera-se, contudo (e com suporte nos doutrinadores acima mencionados), que a figura do tipo não é uma carta branca para o Estado Fiscal burlar as limitações constitucionais de competência tributária. Não é isso que se defende com a teoria dos tipos. Mesmo que de forma mais genérica e aberta, demandando maior abstração, o tipo ainda consiste na reunião de elementos para a sua caracterização lógica⁵¹.

Por exemplo, ao se considerar a figura da renda tributável, prevista no art. 153, inciso III, da CF/1988 como sendo um tipo aberto, não é por isso que a Lei Complementar poderá definir como fato gerador do imposto de renda fenômenos que extrapolem a figura típica constituída sobre “auferimento de renda”, que envolve elementos essenciais (inclusive positivados na Constituição), como a capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CF).

Ou seja, o legislador complementar jamais poderia definir “atravessar a rua” como se auferimento de renda fosse. Isso porque as características do fato “atravessar a rua” estão fora do que tipicamente se conhece por auferição de renda. Só poderá o legislador complementar conceituar a figura de renda tributável, com limites mais rígidos, dentro do campo tipológico (mais aberto) do que se tem como renda na Constituição. Assim fez o art. 43 do CTN. De igual maneira, não poderá o legislador ordinário federal (competente para a instituição de tal imposto) extrapolar nem o tipo constitucional de renda, tampouco a definição conceitual trazida mediante legislação complementar, estampada no mencionado art. 43 do CTN.

Feitas tais considerações, adota-se no presente estudo a vertente doutrinária que prega por uma visão tipológica da CF/1988, mormente porque, nas lições de Schoueri, o emprego de cláusulas gerais e conceitos indeterminados se mostra essencial em matéria tributária, diante da constante evolução dos fenômenos econômicos sobre os quais a tributação se alicerça, se mostrando impossível (e até inútil) atribuir à norma jurídica a tarefa de descrição exata da realidade (que se altera facilmente)⁵².

Está claro que a tipologia é compatível com a teoria do fato gerador, até em virtude de sua própria estrutura tridimensional. Assevera-se, contudo, como bem limita Schoueri, que a evolução dos tipos deve ser lida de forma moderada, pon-

⁵⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 260.

⁵¹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A tipicidade tributária. *Revista de Direito do Estado* vol. 8, 2007, p. 223.

⁵² SCHOUERI, Luís Eduardo. Fato gerador da obrigação tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário. Homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. vol. I, p. 172.

derando a sua necessidade, em vista de valores que estejam positivados na CF/1988⁵³. Em outras palavras, ao aplicador do Direito Tributário caberá a interpretação e atualização dos tipos previstos *in abstracto* na regra-matriz de incidência tributária, a fim de verificar a sua aplicação ao fato *in concreto*, da maneira que melhor atenda aos *valores* homenageados pelo Estado em nossa Carta Magna.

A leitura que se faz deste ensinamento, aos olhos da Teoria Tridimensional do Direito (exposta no tópico 1 deste estudo), é que a norma constitucional tributária somente comportará uma elasticidade semântica para a subjunção do tipo previsto abstratamente (*dimensão normativa*) ao fato concreto inédito nunca antes suscitado pelo legislador (*dimensão fática*), se este enquadramento se der de acordo com os (e dentro das balizas dos) *valores* que sustentam o Estado Democrático de Direito (*dimensão axiológica*), previstos e positivados na CF/1988.

Por isso, pretender que os termos enunciados no texto da CF/1988 deveriam permanecer estáticos no tempo equivaleria a preterir a dimensão fática do Direito, e (ao contrário do que sustenta Humberto Ávila⁵⁴) tolher a eficácia dos valores contidos na norma constitucional, frente aos novos fenômenos. O problema é metodológico, de modo que, quando se compreende o Direito como fruto da experiência humana, em constante evolução, sujeito às cargas axiológicas, conclui-se claramente pela impossibilidade de normas com significação permanentemente estática (principalmente as normas mais rígidas, como as constitucionais).

Assim sendo, conforme explica Miguel Reale, a tridimensionalidade do Direito confere à norma jurídica tal *elasticidade semântica*, que comporta a sua progressiva ou dinâmica evolução, compassada com os novos fatos sociais, nem sequer suspeitados antes pelo legislador⁵⁵. Isso ocorre quando, não muito raro, a complexidade das relações humanas faz com que o Juiz seja obrigado a atualizar o sentido possível de uma Lei, ajustando-a às circunstâncias e contingências atuais, não previstas originalmente pelo legislador⁵⁶ (foi o que ocorreu no supramencionado “Caso Amazon”, julgado no âmbito da jurisprudência norte-americana e, conforme se verá mais adiante, também já ocorreu em julgamentos realizados pelo STF, em matéria tributária).

Aliás, de acordo com a doutrina do jurista alemão Ernst Zitelmann, desenvolvida em sua obra *As lacunas no direito* (no original *Lücken im Recht*), tal atualização da legislação mediante a jurisprudência é inevitável, eis que, por mais que

⁵³ SCHOUERI, Luís Eduardo. Fato gerador da obrigação tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário. Homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. vol. I, p. 173.

⁵⁴ ÁVILA, Humberto. Eficácia do Novo Código Civil na legislação tributária. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). *Direito tributário e o Novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 68.

⁵⁵ REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1976, p. 169-170.

⁵⁶ REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1976, p. 170.

o legislador se esforce em descrever os fatos hipotéticos da forma mais minuciosa e detalhista possível, sempre haverá algum aspecto ou variante que restará ignorado ou colocado inconscientemente de fora dos termos expressos da Lei. Mas não é por causa desta ausência de previsão específica que a Lei deixará de ser aplicada ao caso concreto⁵⁷. É possível verificar a influência desta doutrina no Direito Positivo brasileiro, ao notar que, desde 1942, o art. 4º da Lei de Introdução ao Direito Brasileiro (LINDB) prevê que “quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito”⁵⁸.

Na mesma dicção, pressupondo a figura da *praeter legem*, o art. 108 do CTN, diz que “na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará, sucessivamente”⁵⁹ a analogia, os princípios gerais de direito tributário, os princípios gerais de direito público, ou a equidade; ressalvando-se que o emprego da analogia não poderá implicar na exigência de tributo não previsto em Lei, ao passo que a equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento do tributo devido.

Diante desta impossibilidade de se prever todos os fenômenos econômicos possíveis, suscetíveis de serem tributados pelos Entes Federados, em razão da limitação hipotética do veículo normativo, o que fez o constituinte foi justamente utilizar *expressões fluídas* em suas regras de competência⁶⁰.

Neste passo do presente estudo, em que já há uma inclinação para a adoção da estrutura tipológica pelas normas constitucionais tributárias, os adeptos da visão conceitual se oporiam, e suscitariam que os mandamentos contidos no art. 110 do CTN na verdade denotam que o Direito Tributário, quando se vale de figuras de Direito Privado, estaria associado a conceitos fechados e predefinidos. Assim, grande parte da doutrina entende que a significação dos termos presentes no texto constitucional deveria ser investigada por meio da verificação conceitual de sua acepção, no campo do Direito Privado.

Por exemplo, de acordo com esta linha de pensamento, o termo “serviço de qualquer natureza” adotado pela Constituição para a competência municipal de instituir o ISSQN deveria encontrar significação no Direito Civil, pelo qual a prestação de serviço se restringe à *obrigação de fazer*, e nada mais⁶¹. Aliás, esse foi

⁵⁷ ZITELMANN, Ernst. *Lücken im Recht*. Leipzig: Duncker & Humblot, 1903. Disponível em: <https://archive.org/details/ZitelmannLuckenImRecht/page/n19/mode/2up?q=leben>. Acesso em: 14 nov. 2020.

⁵⁸ BRASIL. Decreto-lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942. Lei de Introdução às normas do Direito brasileiro. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm. Acesso em: 13 out. 2020.

⁵⁹ BRASIL. [Código Tributário (1966)]. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 13 out. 2020.

⁶⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 262.

⁶¹ BARRETO, Aires F. *O ISS na Constituição e na lei*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 43-45.

o entendimento albergado pela jurisprudência do STF durante algum tempo⁶². Mas, como se verá no tópico seguinte do presente trabalho, acredita-se que as coisas estejam mudando e que o cenário da jurisprudência constitucional sobre o assunto passe a ser revertido, em razão dos recentes precedentes firmados pela nossa Corte Suprema.

Não obstante a interpretação da doutrina majoritária quanto à inteligência do art. 110 do CTN, imperioso trazer aqui posição em sentido diverso (e, a nosso ver, acertada). Neste passo, Raquel Cavalcanti Ramos Machado explica que o Direito deve ser interpretado como uma unidade, sendo que a divisão entre Direito Privado e Direito Público, Direito Civil e Direito Tributário, não deve ser levada a efeito para a correta interpretação da norma tributária, pois esta categorização é meramente didática⁶³. Desta sorte, muito embora existam termos que são utilizados por determinadas normas, em razão de um certo contexto, este mesmo termo pode ser utilizado de forma diversa, por outra norma legal, em virtude de outra contextualização e em função de axiomas diversos, independentemente do ramo do Direito ao qual a norma esteja inserida⁶⁴.

Assim, a mencionada tributarista conclui que o art. 110 do CTN quer simplesmente significar que as palavras empregadas pelas normas constitucionais que delegam competências tributárias não podem ter a acepção arbitrariamente alterada pelo legislador infraconstitucional⁶⁵. Esta visão parece mais adequada, até porque seria de um formalismo despropositado pretender que o Direito Tributário (que tem por finalidade o atingimento de fatos econômicos para a captação de riqueza) se submetesse eternamente às formas de Direito Privado, positivadas com finalidades diversas e em contextos distintos.

Confirmando a posição tipológica, no campo jurisprudencial, é digno de menção o recente Recurso Extraordinário (RE) n. 651.703, pelo qual, em rito de repercussão geral, o plenário do STF se valeu de um pluralismo metodológico,

⁶² BRASIL. STF. Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP. Rel. Min. Octávio Galloti. Redator para o Acórdão: Ministro Marco Aurélio. Tribunal Pleno. *DJ* 25 mai. 2001, julgamento 11 out. 2000. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139&pgI=1&pgF=100000>. Acesso em: 13 dez. 2020.

⁶³ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Competência tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa*. Tese (Doutorado) – Direito Econômico e Financeiro. São Paulo: Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2013. DOI: 10.11606/T.2.2013.tde-12022014-144507, p. 176. Acesso em: 16 nov. 2020.

⁶⁴ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Competência tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa*. Tese (Doutorado) – Direito Econômico e Financeiro. São Paulo: Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2013. DOI: 10.11606/T.2.2013.tde-12022014-144507, p. 176. Acesso em: 16 nov. 2020.

⁶⁵ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Competência tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa*. Tese (Doutorado) – Direito Econômico e Financeiro. São Paulo: Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2013. DOI: 10.11606/T.2.2013.tde-12022014-144507, p. 176-177. Acesso em: 16 nov. 2020.

admitindo uma visão tipológica da CF/1988 e permitindo a incidência do ISSQN sobre planos de saúde⁶⁶.

Grande destaque deste julgamento foi o voto vencedor, do Relator Ministro Luiz Fux, no sentido de que o Direito Constitucional Tributário compreende desde a interpretação literal (mais formalista), até a interpretação sistemática e axiológica (com base em valores jurídicos aplicáveis ao contexto), devendo-se recorrer a outros campos do conhecimento, como Ciência das Finanças, Economia e Contabilidade (campo fenomênico), para a resolução de *hard cases*⁶⁷. Segundo bem observado no Acórdão, “a unidade do ordenamento jurídico é conferida pela própria Constituição, por interpretação sistemática e axiológica, entre outros valores e princípios relevantes do ordenamento jurídico.”⁶⁸

Foi com base nesta *ratio* que o STF conferiu elasticidade ao sentido de “serviço de qualquer natureza” (permitindo que o art. 156, inciso III, da CF albergasse a atividade exercida pelas operadoras de planos de saúde), consignando que o art. 110 do CTN “não veicula norma de interpretação constitucional, posto inadmissível interpretação autêntica da Constituição encartada com exclusividade pelo legislador infraconstitucional”⁶⁹.

Em recente artigo publicado, a Professora Martha Leão sustenta que, ao assim proceder, o STF teria violado a supremacia da CF/1988, extrapolando os limites dos conceitos adotados pelo texto maior quando da sua edição (no caso do ISSQN, segundo sustenta, o conceito teria sido extraído do Direito Privado vigente à época)⁷⁰.

⁶⁶ BRASIL. STF. Recurso Extraordinário nº 651.703/PR. Rel. Min. Luiz Fux. *DJe*-230, divulgação: 21 nov. 2013, publicação: 22 nov. 2013, julgamento 19 nov. 2013. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24663664/recurso-extraordinario-re-651703-pr-stf>. Acesso em: 13 dez. 2020.

⁶⁷ Sobre a utilização de um pluralismo metodológico para a resolução de *hard cases* envolvendo o Direito Constitucional Tributário, Luís Eduardo Schoueri narra que foi exatamente esta postura adotada pela jurisprudência e doutrina alemãs que impulsionou os juristas Klaus Vogel e Hannfried Walter a, em 1971, aprofundarem os estudos de viés tipológico (SCHOUERI, Luís Eduardo. Discriminação de competências e competência residual. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETTI, Fernando Aurelio. *Estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 108).

⁶⁸ BRASIL. STF. Recurso Extraordinário nº 651.703/PR. Rel. Min. Luiz Fux. *DJe*-230, divulgação: 21 nov. 2013, publicação: 22 nov. 2013, julgamento 19 nov. 2013. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24663664/recurso-extraordinario-re-651703-pr-stf>. Acesso em: 13 dez. 2020.

⁶⁹ BRASIL. STF. Recurso Extraordinário nº 651.703/PR. Rel. Min. Luiz Fux. *DJe*-230, divulgação: 21 nov. 2013, publicação: 22 nov. 2013, julgamento 19 nov. 2013. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24663664/recurso-extraordinario-re-651703-pr-stf>. Acesso em: 13 dez. 2020.

⁷⁰ LEÃO, Martha. O conceito constitucional de serviço e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 41, ano 37. São Paulo: IBDT, 1º semestre 2019, p. 315-316.

O problema desta crítica de inspiração conceitualista já foi identificado por Paolo Grossi. Com a sapiência que o consagrou, o Professor da Universidade de Florença lembra que o sentido da Lei não pode ser tido como imutável, pois ela mesma é fruto de um processo histórico-cultural⁷¹. Por isso mesmo, os termos positivados na CF/1988 não podem ser tidos como imutáveis frente aos novos fenômenos econômicos.

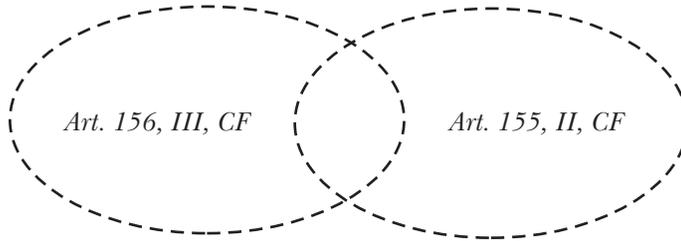
Superada esta questão, cabe ainda observar mais um ponto demonstrativo de que os arts. 153, 155 e 156 da CF/1988 se valeram de tipos, e não de conceitos. Este ponto diz respeito ao próprio texto constitucional, que delega à Lei Complementar o papel de “definir” o fato gerador da obrigação tributária, conforme art. 146, inciso III, da CF/1988. Para o caso específico do ISSQN, o art. 156, inciso III, *in fine*, da CF/1988 também atribui expressamente à Lei Complementar o papel de definir o conceito de “serviços de qualquer natureza”.

Ainda, quando o próprio constituinte admite, no art. 146, inciso I, da CF/1988, a possibilidade de haver conflitos de competência entre União, Estados e Municípios, atribuindo à Lei Complementar o dever de sanar tal conflito, quis o constituinte preservar a fluidez tipológica adotada no texto constitucional que, exatamente pela sua abertura, deixará inevitavelmente alguma margem para possíveis intersecções. Fica claro, desta feita, o propósito contido na Carta Magna, no sentido de que o legislador ordinário presente nas três esferas da federação tenha limites rígidos à sua atuação. E, para isso, foi deixado a cargo da Lei Complementar (uma Lei de caráter nacional, que vincula todos os entes da federação) a conceituação dos tipos constitucionalmente previstos, de modo a impor as necessárias balizas às competências legiferantes dos entes federados, equilibrando o pacto federativo⁷².

É possível ilustrar a estruturação do fluxo de positivação eleito para instituição do imposto no sistema tributário nacional da seguinte maneira, pegando como exemplo as competências Estaduais e Municipais para instituir, respectivamente, o ICMS e o ISSQN. Para isso, em um primeiro momento, imagine-se os tipos estabelecidos pelas normas constitucionais, com vista a definir as materialidades para a instituição dos aludidos tributos:

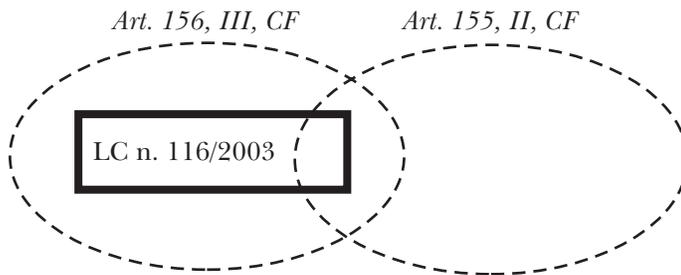
⁷¹ Neste sentido: “O problema histórico-jurídico está todo aqui: na crença difusa de conquistas últimas e eternas, na fixação de uma dogmática imobilizadora, na indiscutibilidade de certas categorias; o problema – que é absolutamente metodológico – está na des-historicização de todo um material historicíssimo, respeitável fruto de vicissitudes históricas, e por isso discutível, e portanto entregue ao devir do tempo e da usura.” (GROSSI, Paolo. *A formação do jurista e a exigência de uma reflexão epistemológica inovadora*. Luiz Ernani Fritoli e Ricardo Marcelo Fonseca (trad.). São Paulo: Renovar, 2006, p. 89)

⁷² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 263.

Tipologia constitucional

Fonte: Elaborado pelo autor.

Como se viu acima, da generalidade e da abertura dos tipos adotados pelo constituinte, há inclusive a possibilidade de existência de conflitos de competência, que estão representados pelo ponto de intersecção formado entre os dois círculos pontilhados. Agora, em um segundo momento, imagine-se que sobrevinha uma Lei Complementar, tal como ocorreu com a Lei Complementar n. 116, de 2003, no intuito de definir e conceituar a tipologia prevista no art. 156, inciso III, da Constituição (isto é, definindo o termo “serviços de qualquer natureza”), seccionando e afinilando as hipóteses passíveis de serem tributadas pelo legislador ordinário municipal, inclusive as que se encontravam em zona de intersecção (de conflito de competência) com a tipologia prevista no art. 155, inciso II, da Constituição:

Tipologia constitucional e conceituação infraconstitucional

Fonte: Elaborado pelo autor.

Só assim, após a definição conceitual pelo legislador complementar dos fatos tributáveis dentro da tipologia contida na norma vértice, é que o legislador ordinário competente poderá instituir mediante lei ordinária (em homenagem ao *princípio da legalidade*) o tributo.

Levadas a efeito tais considerações, firmando-se, assim, as premissas teóricas do presente estudo, passa-se agora a analisar dois recentes julgados do STF

que atualizaram o sentido possível de alguns tipos de competência tributária, frente aos novos fenômenos da economia digital.

4. A jurisprudência do STF e a evolução dos tipos constitucionais de competência tributária para o atingimento de fenômenos decorrentes da economia digital

i) Imunidade tributária dos livros eletrônicos

O primeiro precedente que merece ser analisado é aquele firmado pelo STF em 2017, mediante o julgamento conjunto dos REs n. 330.817 (Tema n. 593)⁷³ e n. 595.676 (Tema n. 259)⁷⁴, que culminou na extensão da regra constitucional de imunidade tributária prevista no art. 150, inciso VI, alínea “d”, da CF/1988 aos livros eletrônicos (os chamados *e-books*).

Como se sabe, a *imunidade tributária* é a não incidência tributária, juridicamente qualificada, por meio de uma supressão constitucional da competência legislativa do poder tributante⁷⁵. Ou seja, os mandamentos constantes no art. 150, inciso VI, da CF cuidam de regras de competência, assim como são as regras contidas nos arts. 153 a 156 da CF. Mas a diferença é que, ao contrário das segundas (que enunciam positivamente as competências), as primeiras delimitam negativamente a competência, prevendo a materialidade do que não pode ser tributado por meio dos impostos⁷⁶.

Dentro das imunidades previstas genericamente pelo constituinte encontra-se a seguinte, prevista no art. 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição: “[...] é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios [...] instituir impostos sobre [...] livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.”⁷⁷

Diante desta figura constitucional, a questão posta *sub judice* foi se, de um lado (por meio de uma interpretação literal) tal regra escudaria da tributação apenas o comércio de livros, jornais e periódicos impressos; ou se então (com base em uma interpretação histórico-evolutiva e finalística), esta espécie de imunidade se estenderia também aos livros eletrônicos e aos materiais destinados à sua reprodução (CDs, *tablets* etc.).

⁷³ BRASIL. STF. Recurso Extraordinário nº 330.817/RJ. Rel. Min. Dias Toffoli. Plenário. *DJe-040*, divulgação: 04 mar. 2010, publicação: 05 mar. 2010, julgamento: 04 fev. 2010. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7561311/recurso-extraordinario-re-330817-rj-stf>. Acesso em: 13 dez. 2020.

⁷⁴ BRASIL. STF. Recurso Extraordinário nº 595.676/RJ. Rel. Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/769690848/recurso-extraordinario-re-595676-rj-rio-de-janeiro-inteiro-teor-769690956?ref=serp>. Acesso em: 13 dez. 2020.

⁷⁵ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito tributário comparado*. s.l.: Saraiva, 1971, p. 130.

⁷⁶ Não por outra razão, a CF/1988 também delegou à Lei Complementar a tarefa de regulamentar a limitação do poder de tributar (conforme art. 146, inciso II, da CF/1988).

⁷⁷ BRASIL. [Constituição Federal (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: 5 de outubro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 13 out. 2020.

Acolhendo a segunda vertente, o Plenário do STF entendeu por atribuir à figura típica dos livros, jornais e periódicos também os *e-books*, tanto com relação ao seu conteúdo eletrônico (*corpus misticum*), bem como com relação ao seu suporte físico (*corpus mechanicum*), estendendo-lhes, portanto, a imunidade tributária constitucionalmente prevista. É que, muito embora o livro impresso fosse o meio tipicamente existente à época em que CF/1988 foi promulgada, tal realidade se alterou com a evolução tecnológica, que permitiu à literatura ser reproduzida por outros meios, além do papel. Assim, os chamados *e-books* passaram a se revelar *tipos* de livros. Diante desta alternância fática, ainda assim os axiomas por detrás da norma imunitória devem ser preservados (tais como, direito à educação, livre circulação de ideias, acesso à informação, liberdade de expressão, difusão da cultura etc.).

Bem julgada foi a questão, já que, segundo método de *hermenêutica jurídica estrutural*, a interpretação dos modelos jurídicos não deve se ater apenas a critérios de lógica-formal, nem se reduzir simplesmente a uma análise linguística, mas deve sim se desenvolver mediante uma interpretação histórica⁷⁸, através da verificação da *mens legis* originária, bem como em razão de exigências fáticas e axiológicas supervenientes⁷⁹, sempre segundo a valoração objetivada na proposição normativa⁸⁰, que só poderá ser apreciada dentro do contexto respectivo⁸¹.

Com base neste exercício hermenêutico, que se pautou por uma visão histórico-evolutiva (compreendendo a evolução tecnológica no plano fenomênico) e teleológica (exigindo que os axiomas por detrás da norma acompanhassem estas inovações), o STF fixou a Súmula Vinculante n. 57, que certamente revela uma visão tipológica da imunidade tributária enunciada na Carta Magna⁸².

⁷⁸ Miguel Reale chama a compreensão da razão histórica no exercício de interpretação da norma como “problematicismo e razoabilidade do processo hermenêutico” (REALE, Miguel. Para uma hermenêutica jurídica estrutural. *Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo* vol. 72, n. 1. [S. l.], 1977, p. 81-91. Disponível em: <http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/66792>. Acesso em: 26 dez. 2020, p. 90).

⁷⁹ Isso se dá através de uma “compreensão global, ao mesmo tempo retrospectiva e prospectiva” da norma jurídica contextualizada no tempo (REALE, Miguel. Para uma hermenêutica jurídica estrutural. *Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo* vol. 72, n. 1. [S. l.], 1977, p. 81-91. Disponível em: <http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/66792>. Acesso em: 26 dez. 2020, p. 90).

⁸⁰ Toda interpretação jurídica pressupõe valoração, que é chamada por Miguel Reale de “natureza axiológica do ato interpretativo” (REALE, Miguel. Para uma hermenêutica jurídica estrutural. *Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo* vol. 72, n. 1. [S. l.], 1977, p. 81-91. Disponível em: <http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/66792>. Acesso em: 26 dez. 2020, p. 90).

⁸¹ REALE, Miguel. Para uma hermenêutica jurídica estrutural. *Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo* vol. 72, n. 1. [S. l.], 1977, p. 81-91. Disponível em: <http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/66792>. Acesso em: 26 dez. 2020, p. 83.

⁸² BRASIL. STF. Súmula Vinculante nº 57. A imunidade tributária constante do art. 150, VI, d, da CF/1988 aplica-se à importação e comercialização, no mercado interno, do livro eletrônico (*e-book*) e dos suportes exclusivamente utilizados para fixá-los, como leitores de livros eletrônicos (*e-readers*), ainda que possuam funcionalidades acessórias. Data da Aprovação: 15 abr. 2020. Publicação: *DJe-99*, 24 abr. 2020, p. 1 e *DOU* 24 abr. 2020, seção 1, p. 1.

Tal interpretação e aplicação da norma jurídica constitucional pelo STF foi confirmada no plano infraconstitucional, por meio do item 1.09 da Lei Complementar n. 157/2016 que, com espeque no art. 146, inciso II, da CF, alterou a Lei Complementar n. 116/2003, conceituando e regulando corretamente o objeto da imunidade dos livros, que não se limita apenas ao seu meio impresso, mas se estende ao seu conteúdo, seja ele transmitido por meio eletrônico ou impresso⁸³.

ii) *Licenciamento de uso de softwares: ICMS versus ISSQN*

Em 1998, a 1ª Turma do STF se viu obrigada a decidir, nos autos do RE n. 176.626⁸⁴, se estaria dentro do campo de incidência do ICMS ou do ISSQN a atividade de licença de uso *software*, realidade até então bem recente, em um momento em que a computação começara aos poucos a se difundir na sociedade. Naquela época, os *softwares* (que são programas de computador) eram mais comumente comercializados em suporte físico, o que fez com que o STF mediante o aludido precedente decidisse que a venda dos chamados *softwares de prateleira*, incorporados em suportes físicos (disquetes, CDs etc.), estariam sujeitos à incidência do ICMS; ao passo que os *softwares* produzidos de forma personalizada estariam sujeitos ao ISSQN.

O racional utilizado pelo STF foi o de que, muito embora a atividade de licenciar (ceder) o uso o *software* não estivesse circunscrita ao campo material de competência do ICMS, a circulação física e mercantil do suporte que viabilizava esta atividade poderia se sujeitar, sim, ao referido imposto estadual⁸⁵.

⁸³ A Lei Complementar n. 157, de 2016, instituiu em seu item 1.09 da lista de serviços de qualquer natureza a “Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos”. Além de conceituar o *streaming* (cessão de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto pela internet) como sendo serviço tributável, esta Lei Complementar também trata de regular as limitações do poder de tributar, ao dizer que os livros, periódicos e jornais disponibilizados por tal meio estão imunes à tributação, conceituando e afinando, desta forma, o tipo constitucional previsto no art. 150, inciso VI, “d”, da CF/1988. Oportuno notar que, por se tratar a imunidade também de regra de competência (só que com enunciação negativa), o seu fluxo de positivação se estrutura da mesma forma que as regras positivas de competência tributária: no plano constitucional há a previsão feita de forma tipológica, deixando-se a cargo do legislador complementar a conceituação necessária para a subjunção da norma ao fato (BRASIL. Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016. Altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990, que “dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências”. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp157.htm. Acesso em: 13 out. 2020).

⁸⁴ BRASIL. STF. Recurso Extraordinário nº 176.626/SP. Rel. Min. Sepúlveda Pertence. Primeira Turma. DJ 11 nov. 1998, julgamento: 10 nov. 1998. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/740089/recurso-extraordinario-re-176626-sp>. Acesso em: 13 dez. 2020.

⁸⁵ ROCHA, Sergio André; FERREIRA, Guilherme de Medeiros. O STF e a licença de *software*.

Mais de duas décadas se passaram, a tecnologia evoluiu dinamicamente e os meios de licenciamento de *software* se aprimoraram, mediante novas formas que, inclusive dispensam hoje o suporte físico para o seu consumo (*e.g.*, por meio de *download* ou *cloud*), de modo que os critérios outrora fixados pelo STF para a correta aplicação da *lege* tributária não mais proporcionam o justo tratamento jurídico à esta nova realidade. É que, dentro de um contexto dinâmico proporcionado pela economia digital fica muito mais difícil (do que há 20 anos) distinguir a venda de bens da prestação de serviços, diante da natureza híbrida dos bens e serviços que são fornecidos digitalmente e transmitidos eletronicamente por meio de novas tecnologias⁸⁶.

Em meio a este novo contexto, o STF voltou a analisar a questão, no julgamento conjunto das Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADINs) n. 1.945⁸⁷ e n. 5.659⁸⁸. A primeira ação tramitava perante àquela Suprema Corte desde 1999, e teve por objeto o questionamento de Lei Ordinária editada pelo Estado do Mato Grosso, que instituiu o ICMS nas operações de licenciamento de *software*, incluindo as que se dão mediante transferência eletrônica; ao passo que a segunda ação visou legislação do Estado de Minas Gerais que, mais recentemente, com suporte em orientações exaradas pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), também previu a incidência do ICMS nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados⁸⁹.

Acerca desta controvérsia, há na doutrina doudas manifestações, como a de Gustavo Brigagão que, por uma concepção conceitualista, defende regras de competência baseadas na ideia clássica de circulação física de mercadoria (para o ICMS) e de serviço apenas enquanto obrigação de fazer (para o ISSQN), impossibilitando sua extensão às novas tecnologias, de modo a deter a tributação dos *softwares* transferidos eletronicamente⁹⁰.

JOTA, 2020 Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-stf-e-a-tributacao-da-licenca-de-software-16112020>. Acesso em: 16 nov. 2020.

⁸⁶ ROCHA, Milena. Tributação da economia digital por meio de IVA/IBS: desafios e soluções. *JOTA*, 2020. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/tributacao-da-economia-digital-por-meio-de-iva-ibs-desafios-e-solucoes-30062020>. Acesso em: 18 nov. 2020.

⁸⁷ BRASIL. STF. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945/MT. Rel. Min. Cármen Lúcia. Plenário. *DJe*-174 30 ago. 2011, publicação: 12 set. 2011, julgamento: 30 ago. 2011. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/22884351/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-1945-mt-stf>. Acesso em: 13 dez. 2020.

⁸⁸ BRASIL. STF. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.659/MG. Número Único: 0001289-83.2017.1.00.0000. Rel. Min. Dias Toffoli. Plenário. *DJe*-276 01 dez. 2017, julgamento: 27 nov. 2017. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/527462140/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-5659-mg-minas-gerais-0001289-8320171000000>. Acesso em: 13 dez. 2020.

⁸⁹ PEROBA, Luiz Roberto; CARPINETTI, Ana Carolina Fernandes. Incidência de ICMS e ISS em operações com *softwares*. *Migalhas*, 2020. Disponível em: <https://migalhas.uol.com.br/deposito/335779/incidencia-de-icms-e-iss-em-operacoes-com-softwares>. Acesso em: 16 nov. 2020.

⁹⁰ BRIGAGÃO, Gustavo. ICMS não incide sobre o *download* de *softwares*. *Conjur*, 2016. Disponível

Por outro lado, partindo-se da contemplação tipológica da norma constitucional, dedicados juristas como Raquel Cavalcanti Ramos Machado⁹¹, Carlos Otávio Ferreira de Almeida e Lucas Bevilacqua⁹² justificam muito bem que seria possível a tributação dos *softwares* (transferidos eletronicamente) mediante o ICMS, diante de uma evolução do tipo constitucional de circulação de mercadoria, que transcenderia o meio físico.

Para Carlos Otávio Ferreira de Almeida e Lucas Bevilacqua, os termos “mercadorias” e “circulação” encontrariam identidade com o fenômeno econômico da cessão eletrônica de uso de *softwares*, sendo inclusive desnecessário que tal conceituação fosse feita no campo infraconstitucional por Lei Complementar⁹³. Por outro lado, postularam os referidos autores que o tipo constitucional de *serviços de qualquer natureza* não encontraria notas de identidade com a atividade econômica de licenciamento de *software*, pois esta atividade estaria exclusivamente no campo tipológico da circulação de mercadorias. Assim, Almeida e Bevilacqua entendem que os novos fenômenos da economia não poderiam alterar a natureza própria de *serviços de qualquer natureza* que, pela sua essência, não se confundiria com a circulação de mercadoria.

Apesar do presente estudo partir da mesma premissa (da adoção de tipos pela Constituição), deve-se discordar da conclusão galgada pelos referidos autores. Primeiramente, é necessário opor-se à afirmação utilizada para afastar o ISSQN, de que “não se pode alterar a natureza das coisas, apenas por terem sido modificadas pelos avanços da realidade subjacente”⁹⁴. Isso porque a própria estrutura fluída do tipo “serviço” se alinha com a acatada Teoria Tridimensional, segundo a qual o Direito resulta da alternância fática e axiológica em uma dialética de implicação e complementaridade que altera, sim, de forma subjacente o sentido semântico dos termos empregados pela norma jurídica.

em: <https://www.conjur.com.br/2016-fev-24/consultor-tributario-icms-nao-incide-download-softwares>. Acesso em: 25 nov. 2020.

⁹¹ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Competência tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa*. Tese (Doutorado) – Direito Econômico e Financeiro. São Paulo: Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2013. DOI: 10.11606/T.2.2013.tde-12022014-144507, p. 218. Acesso em: 16 nov. 2020.

⁹² ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira; BEVILACQUA, Lucas. ICMS sobre *software*: evolução do conceito constitucional de mercadorias em face da inovação tecnológica. In: MONTEIRO, Alexandre; MAITO, Ricardo (coord.). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 356-357.

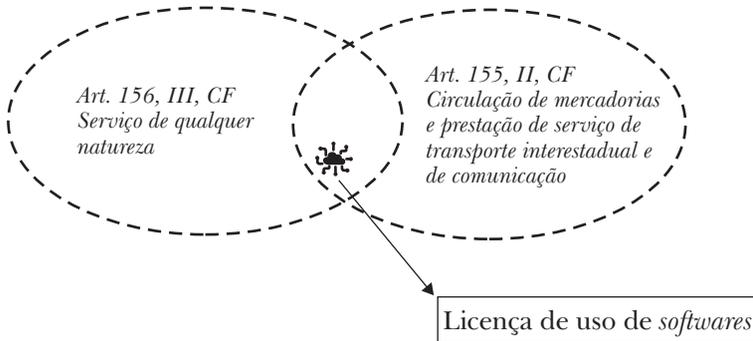
⁹³ ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira; BEVILACQUA, Lucas. ICMS sobre *software*: evolução do conceito constitucional de mercadorias em face da inovação tecnológica. In: MONTEIRO, Alexandre; MAITO, Ricardo (coord.). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 356.

⁹⁴ ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira; BEVILACQUA, Lucas. ICMS sobre *software*: evolução do conceito constitucional de mercadorias em face da inovação tecnológica. In: MONTEIRO, Alexandre; MAITO, Ricardo (coord.). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 356.

Não se nega, aqui, que seria possível a subjunção do tipo constitucional do ICMS (circulação de mercadoria) à cessão eletrônica de uso de *softwares*, pelo intuito mercantil e pela circulação digital envolvida em tal transferência de dados. Mas tal fato não exclui também a possível identidade do tipo constitucional do ISSQN (serviço de qualquer natureza) ao fenômeno em análise, já que a finalidade da prestação de serviço, na acepção popular, é satisfazer necessidades, sem assumir a forma de um bem material.

Portanto, o que se tem aqui é uma nítida zona de *conflito de competências*, tal qual previsto pelo constituinte no art. 146, inciso I, da CF/1988. O fenômeno econômico da comercialização dos *softwares* encontra-se em uma zona de intersecção entre os tipos constitucionais previstos no art. 156, inciso III (ISSQN municipal) e no art. 155, inciso II (ICMS dos Estados), ambos da CF/1988, conforme a seguir ilustrado:

Licença de uso de software e os tipos constitucionais



Fonte: Elaborado pelo autor.

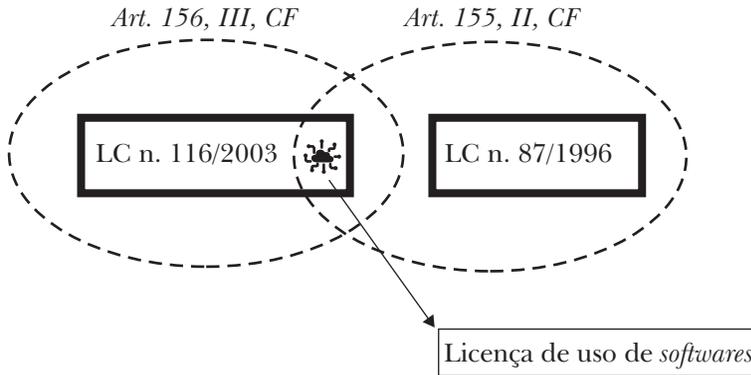
Neste sentido, para que seja possível a tributação deste fenômeno, com a segurança jurídica necessária ao Estado Democrático de Direito, é imprescindível que uma Lei Complementar, de caráter nacional (vinculando Estados e Municípios) conceitue e seccione a cabo de qual incidência tributária tal fenômeno será posto.

E, quanto a isto, Raquel Cavalcanti Ramos Machado é perspicaz, ao identificar que a Lei Complementar n. 87, de 1996 (que, a nível nacional, conceitua e traz as definições necessárias para a instituição do ICMS), parte de conceitos extraídos de uma realidade passada, com base na tributação do comércio de coisas corpóreas, do “mundo dos átomos”, e não de bens incorpóreos, do “mundo dos bits”, consumidos em um cenário economia digital⁹⁵.

⁹⁵ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Competência tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa*. Tese (Doutorado) – Direito Econômico e Financeiro. São Paulo: Facul-

Não é o que acontece com o ISSQN, que teve uma adaptação conceitual no plano infraconstitucional à nova realidade da economia digital, por meio da Lei Complementar n. 116, de 2003, que, em seu item n. 1.05, além de definir tal atividade como *serviços* (nos ditames do art. 156, III, *in fine*, da CF/1988), também dirimiu o conflito de competência em análise (nos termos do art. 146, inciso I, da CF/1988). É possível visualizar a situação da seguinte maneira:

Licença de uso de software – conceituação por lei complementar



Fonte: Elaborado pelo autor.

Em razão exatamente disso, ao analisar a questão, o Plenário do STF sedimentou o entendimento de que seria inconstitucional qualquer legislação estadual que, pretendendo a cobrança do ICMS, invadisse este campo de materialidade, eis que a Lei Complementar n. 116, de 2003 (com arrimo no art. 146, inciso I, da CF/1988) dirimiu conflito de competência, ao arrolar no item 1.05 de sua lista anexa o licenciamento de *software* como um serviço de qualquer natureza, tributável pelo ISSQN nos termos do art. 156, inciso III, *in fine*, do mesmo diploma. Nos termos do voto condutor, proferido pelo Ministro Dias Toffoli, restou talhado o alerta de que “a interpretação do texto constitucional não pode ficar alheia a essas novas realidades”⁹⁶.

É possível captar nesta observação uma crítica à jurisprudência dos conceitos e à visão formalista do Direito Constitucional Tributário, de maneira que o contexto do julgamento demonstra que se sagrou vitoriosa uma visão tipológica e

dade de Direito, Universidade de São Paulo, 2013. DOI: 10.11606/T.2.2013.tde-12022014-144507, p. 220. Acesso em: 16 nov. 2020.

⁹⁶ BRASIL. STF. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.659/MG. Número Único: 0001289-83.2017.1.00.0000. Rel. Min. Dias Toffoli. Plenário. *Dje*-276 01 dez. 2017, julgamento: 27 nov. 2017. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/527462140/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-5659-mg-minas-gerais-0001289-8320171000000>. Acesso em: 13 dez. 2020.

dinâmica da CF/1988 que, ao prever apenas tipos suscetíveis de tributação, deixou a cargo do legislador complementar a definição da atividade de licenciamento de *software* como serviço de qualquer natureza.

Pode-se também dizer que, com base neste recente julgado, o STF deu mais um considerável passo para superar a antiga jurisprudência conceitual, de que “serviço de qualquer natureza” se restringiria apenas à “obrigação de fazer” (conceito que, como já dito, havia sido extraído do Direito Civil, pela jurisprudência clássica do STF, para uma delimitação mais rigorosa e formal da competência para instituir o ISSQN). Agora, ao ter como constitucional a incidência do ISSQN, nos termos da Lei Complementar, sobre uma atividade que envolve um ceder (dar), como é o caso do licenciamento de uso de *software*, o STF vislumbrou que o termo “serviço de qualquer natureza” previsto no art. 156, inciso III, da CF é um tipo que engloba elementos outros, além do simples *facere*.

A superação deste conceito e da visão restritiva só foi possível mediante a compreensão dos novos fenômenos econômicos, com a atribuição de um juízo de valor acerca destes fatos. A carga axiológica se deu por meio de uma visão finalística da referida norma constitucional, isto, é, de acordo com os valores econômico-financeiros que o Estado visa realizar, mediante a tributação do consumo do produto da atividade humana, que venha gerar utilidades e suprir necessidades – figura abarcada dentro do tipo constitucional de serviço.

Assim, se atualmente a tecnologia criada pelo ser humano proporciona a geração de utilidades que podem ser consumidas (manifestando circulação riqueza) *sem necessariamente existir uma obrigação de fazer, mas apenas mediante simples ceder*, se mostraria contrário ao *princípio da capacidade contributiva*, bem como à própria finalidade do constituinte (ao possibilitar a tributação sobre serviços) que se impedisse a incidência fiscal sobre as novas formas de gerar riqueza, com base em uma mera interpretação conceitual e restritiva do termo “serviço”.

Isso leva a outro vetor axiológico suscetível para a superação do conceito restritivo de serviço: o *princípio da igualdade*. É que a visão conceitual, nesta hipótese, ao restringir o alcance de uma expressão positivada na norma jurídica, sem um justo fator de *discrimen*, viola o princípio da igualdade, quando deixa fora do campo das competências para a tributação do consumo a geração de utilidade pelas novas tecnologias, na medida em que se exonera injustamente da tributação um relevante setor da indústria de serviços (que é o setor de tecnologia), enquanto se continua a tributar os prestadores de serviços tradicionais (que, por não se valerem das novas tecnologias, ainda se enquadrariam nos conceitos antiquados suscitados pelos formalistas).

Apesar de não expresso nas razões de decidir do precedente analisado, este axioma da *igualdade* está implícito no sentimento de injustiça que é notado, quando muitos prestadores de serviço pagam o seu preço justo à sociedade, enquanto outra grande parcela do setor fica de fora da tributação sobre o consumo, sem nenhuma justificativa jurídica plausível para tanto, mas apenas por força de um

mero artifício formal, que restringe o alcance semântico dos termos contidos na norma jurídica, deixando-a alheia à realidade.

A visão jurídica de igualdade a qual se faz referência parte de uma perspectiva da *igualdade* enquanto *justiça social*, isto é, como medida de *equidade*, na verificação do que um indivíduo deve ao todo⁹⁷.

Em obra que analisa os critérios de discriminação para a aplicação do *princípio da igualdade na tributação*, após importantes considerações teóricas e práticas, Roberto Ferraz conclui que a igualdade pressupõe como regra a uniformida-

⁹⁷ Neste sentido, seguem importantes passagens, para a fixação da ideia jurídica de igualdade: “Se há a ideia de liberdade como uma das fundamentais do Direito, existe, também, completando-a, a de igualdade. Ser justo é julgar as coisas segundo o princípio de igualdade. Como conceber a igualdade no plano ético-jurídico?”

Essa matéria também foi estudada com sutileza por Aristóteles, que procurou discriminar os vários tipos de igualdade que se manifestam na vida prática. [...] Modernamente, exigências de ordem social podem impor exceção a essa correspondência essencial entre ‘infração’ e ‘pena’, mas aquele critério de igualdade continua governando, substancialmente, as relações contratuais e penais, porquanto se deve ter sempre em vista a pessoa do infrator ou o objeto da relação obrigacional.

Cumprido, outrossim, examinar outros tipos de relação social que se referem às obrigações dos indivíduos para com o todo. Não existem apenas direitos e deveres dos homens entre si, porquanto também se põem direitos e deveres dos homens para com a coletividade.

Qual a medida de contribuição de cada um ao todo? Há, ainda, o problema inverso, o da exigibilidade do todo ou, por outras palavras, o problema da correspondência entre o todo e as partes, a coletividade e seus membros. São dois aspectos distintos e complementares. De um lado, há que se verificar o que cada um deve ao todo, e, concomitantemente, o que o todo deve a cada um. Aristóteles viu apenas o segundo dos apontados aspectos da questão, ao situar o problema da justiça distributiva, dizendo que ela tem o caráter de proporção geométrica, diversa do que ocorre na justiça comutativa, pois o Estado não dá a todos igualmente, como nas trocas, mas dá a cada um segundo o seu mérito. [...]

O problema do dever de cada um para com o todo é o que diz respeito à chamada justiça social, que só começou a ser vislumbrada entre os juristas romanos, para situar-se, depois, de maneira mais clara na obra de Santo Agostinho e Santo Tomás de Aquino. [...]

Mas tanto na justiça social, como na distributiva e na comutativa, temos sempre uma proporção abstrata que não se chega ao caso particular que o administrador tenha de resolver ou o juiz deva julgar.

Há certos casos em que a aplicação rigorosa do Direito redundaria em ato profundamente injusto. *Summum jus, summa injuria*. Esta afirmação, para nós, é uma das mais belas e profundas da Jurisprudência romana, porque ela nos põe em evidência a noção fundamental de que o Direito não é apenas sistema lógico-formal, mas, sobretudo, a apreciação estimativa, ou axiológica da conduta. Diante de certos casos, mister é que a justiça se ajuste à vida. Este ajustar-se à vida, como momento do dinamismo da justiça, é que se chama equidade, cujo conceito os romanos inseriram na noção de Direito, dizendo: *jus est ars aequi et boni*. É o princípio da igualdade ajustada à especificidade do caso que legitima as normas de equidade.

Na sua essência, a equidade é a justiça bem aplicada, ou seja, prudentemente aplicada ao caso. A equidade, no fundo, é, repetimos, o momento dinâmico da concreção da justiça em suas múltiplas formas. Daí, inspirando-se nessa definição romana do que *jus est ars aequi et boni*, ter um jurista italiano proposto a expressão ‘equo bono’ para mostrar a indissolubilidade dos dois aspectos essenciais à plena compreensão do Direito.” (REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1976, p. 124-125)

de de tratamento perante a Lei, cuja aplicação diferenciada para as poucas exceções deverá se dar em virtude de fatores de distinção que a justifiquem. O doutrinador diz ainda que o ponto nodal para a efetivação do *princípio da igualdade* (notadamente em matéria fiscal) reside na escorreita identificação dos critérios legítimos para a distinção de categorias em face de cada regra jurídica concreta⁹⁸.

A contrario sensu, o que se verifica é que, para a espécie analisada, não há critério legítimo que faça com que uma utilidade gerada por um “prestador” de tecnologia cujo consumo manifesta riqueza (assim como no caso do prestador de serviço tradicional) deixe de se enquadrar dentro da figura constitucionalmente positivada de serviço tributável, apenas em razão de uma interpretação restritiva.

No sentido desta compreensão, importantes são as ideias explanadas pelo Professor Paulo Victor Vieira da Rocha, em artigo científico que revela o *princípio da igualdade* no contexto da busca pela *causa dos tributos*, superando, assim, o viés formal-legalista. É que, segundo explica o Professor, a ideia de tributação justa com base na igualdade é buscada na “causa, como justificativa ética para a existência de cada espécie tributária”⁹⁹.

Posto isso, partindo-se da premissa de que a tributação sobre o consumo tem uma *causa arrecadatória* (em virtude dos *valores econômico-financeiros* que o Estado visa realizar), o não enquadramento das novas tecnologias como sendo serviço tributável deveria ao menos possuir uma justificativa ética, além da argumentação lógico-formal, sustentada por parcela considerável da doutrina nacional. Mas não há. Não há na CF/1988 qualquer valor ou critério de *discrímén* válido que permita um tratamento díspar, perante a regra positivada no art. 156, inciso III, da CF, entre os prestadores que realizam a sua atividade mediante obrigação de fazer e aqueles que, por uma maior sofisticação tecnológica, proporcionam a utilidade consumida pelos seus tomadores mediante uma simples cessão de direito de uso.

Afinal, se todos são iguais perante a Lei, tal como reza o art. 5º, *caput*, da CF/1988, nada justifica esta situação, decorrente da aplicação prática da doutrina conceitualista, exacerbadamente formal.

Contudo, ressalva-se que o *princípio da igualdade*, por si só, não é o que basta para que um fato passe a ser tido como tributável. Daí, pois, relevante a lição de Schoueri, que permite enxergar princípio da igualdade ao lado do *princípio da capacidade contributiva*¹⁰⁰, vetor axiológico já abordado alhures.

⁹⁸ FERRAZ, Roberto Catalano Botelho. Igualdade na tributação – qual o critério que legitima discriminações em matéria fiscal? In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 520.

⁹⁹ ROCHA, Paulo Victor Vieira da. Fiscalidade e extrafiscalidade: uma análise crítica da classificação funcional das normas tributárias. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 32. São Paulo: Dialética e IBDT, 2014, p. 256-274, p. 267.

¹⁰⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUEIRA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010, p. 263.

No que tange à incidência constitucionalmente permitida ao ISSQN sobre o licenciamento de *software* com base no princípio da igualdade, não há como negar – repita-se – a existência de capacidade contributiva, manifestada na renda consumida pelos destinatários da utilidade gerada pela utilização do *software* licenciado. Ainda, cuida ressaltar que tal incidência possui previsão legal, na medida que se encontra talhada no art. 156, inciso III, da CF, dentro do tipo aberto “serviço de qualquer natureza”, comportando assim *interpretação extensiva*¹⁰¹.

Por derradeiro, o último axioma que, no sentir desta pesquisa, evidencia a *Justiça Fiscal* garantida pelo precedente judicial vinculativo em análise é o *princípio da segurança jurídica*. Explica-se: enquanto não há um enquadramento escoreito dos fatos econômicos às regras de competência, no plano infraconstitucional, o conflito entre os entes federados se revela, pois, um grande problema, a ponto de que uma mesma atividade econômica fique sujeita à bitributação, por dois entes distintos¹⁰². Por isso, se deu corretamente a interpretação do STF, de que a conceituação de *licenciamento* de *software* enquanto serviço reside na Lei Complementar n. 116, de 2003, para permitir a tributação municipal sobre esta realidade, em favor da preservação dos valores constitucionais aplicáveis.

Considerações finais

Com base em tudo que se expôs neste estudo, é possível concluir que o fato gerador da obrigação tributária é tridimensional, colocando em consonância fa-

¹⁰¹ Sobre a interpretação extensiva da previsão legal relativa ao fato gerador, Amílcar de Araújo Falcão lembra que nem sempre o fato gerador da obrigação tributária estará caracterizado extensivamente na Lei, mas muitas vezes o legislador mencionará um simples *nomen juris*, deixando para o hermenêuta a tarefa de interpretar e aplicar concretamente o fato gerador, caso a caso. O Professor ainda registra que caberá ao operador do Direito, em tais situações, levar em consideração princípios fundamentais de Direito Tributário (isto é, nos termos do presente trabalho, os axiomas por detrás da norma perante o sistema tributário – dimensão axiológica), bem como a interpretação econômica da Lei Tributária (ou, nos termos postulados no presente trabalho, a fenomenologia econômica – dimensão fática) (FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 19-21).

¹⁰² Esta insegurança jurídica foi bem retratada em sentença proferida pelo Juiz de Direito Jean Thiago Vilbert Pereira da 1ª Vara de Fazenda Pública do Foro Central da Comarca de São Paulo/SP, nos autos de uma ação de consignação de pagamento ajuizada por contribuinte que se encontrava na dúvida de qual imposto recolher sobre a sua atividade de licenciamento de uso de *software*: ICMS ou ISSQN. Ao julgar o caso, decidindo pela incidência do ICMS paulista, o Juiz faz uma reflexão quanto à insegurança jurídica causada pelo conflito de competência analisado: “O Brasil é mesmo um país complicado. O empresário sequer sabe a quem pagar. O presente processo é ilustrativo. Ambos os entes argumentam em várias páginas pela incidência do imposto aos seus cofres. Não há como um país assim se desenvolver. Uma pena.” (BRASIL. TJSP. Processo nº 1015943-17.2019.8.26.0053. Mediatech Consultoria em Tecnologia LTDA. x Fazenda Pública do Estado de São Paulo. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, Foro Central, Fazenda Pública/Acidentes da Comarca de São Paulo/SP, Juiz de Direito Jean Thiago Vilbert Pereira. Data da Tramação: 03 abr. 2019 a 03 dez. 2020. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/processos/222389641/processo-n-1015943-1720198260053-do-tjsp>. Acesso em: 13 dez. 2020)

tos (manifestações econômicas) e valores (axiomas visados pelo Estado ao instituir determinada tributação), que, ao se complementarem, definem a justa incidência tributária. Desta interação, foi possível verificar uma certa elasticidade semântica da norma jurídica tributária, quando da descrição do fato gerador da incidência fiscal, variando de acordo com as alternâncias fáticas e com a pauta axiológica que guia a instituição do tributo.

Justificando a elasticidade semântica da norma jurídica, foi possível vislumbrar que regras constitucionais de competência tributária enunciam tipos abertos e fluídos, dotados de alta carga valorativa, e suscetíveis à dinâmica evolução social.

Com base nesta estrutura normativa e diante do ineditismo recente do fenômeno da economia digital (que coloca a sociedade em um cenário totalmente disruptivo), o operador do Direito se vê na necessidade de atualizar o sentido possível dos tipos constitucionais, para que correspondam às novas realidades, de acordo com valores jurídicos, representados pelos princípios de direito homenageados no texto constitucional. Assim fez o STF no caso da imunidade dos *e-books* e no caso da tributação dos *softwares* pelo ISSQN.

Para os *e-books*, admitiu-se a evolução da figura constitucional “livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão”, para que os valores constitucionais de acesso à informação, educação, livre circulação de ideias e liberdade de expressão atingissem as novas realidades tecnológicas, que permitem a leitura sem a impressão física em papel.

No caso da tributação dos *softwares*, sanou-se o conflito de competência entre ICMS estadual e o ISSQN municipal, admitindo a evolução tipológica do termo “serviços de qualquer natureza”, para além da obrigação de fazer, mas também para atividades que, muito embora se restrinjam a um ceder, trazem a utilidade que se espera de um serviço. Assim, com base em uma compreensão jurídica desta realidade econômica, o STF se alinha a valores como *segurança jurídica, igualdade, proporcionalidade e capacidade contributiva*, para permitir a conceituação mediante Lei Complementar n. 116, de 2003, da cessão de uso de *software* transmitido por meio eletrônico como serviço suscetível de ser tributado pelo ISSQN.

Apesar de envolver um grande esforço *hermenêutico estrutural* (não apenas gramatical, mas de cunho histórico-evolutivo, sistemático e teleológico) tal caminhar é necessário para colocar o Direito Tributário em consonância com as suas dimensões fáticas e axiológicas, se mostrando mais justo (dentro dos valores previstos no texto constitucional) do que uma concepção conceitual e lógico-formal da CF/1988.

Portanto, nos casos em apreço, ao atualizar o sentido possível dos tipos constitucionais que delimitam as competências tributárias dos entes federados, levando em consideração os axiomas presentes no ordenamento jurídico brasileiro em face dos novos fatos da economia digital, o STF apenas confirma a visão tridimensional do Direito, que não se restringe a um sistema lógico-formal, mas é

fruto da interação deontica havida entre fenômenos sociais e valores, de modo a compor norma jurídica (e, nos mencionados casos, a norma jurídica tributária).

Referências

- ACCENTURE. Digital disruption: the growth multiplier. Optimizing digital investments to realize higher productivity and growth. 2016. Disponível em: https://www.accenture.com/_acnmedia/pdf-14/accenture-strategy-digital-disruption-growth-multiplier-brazil.pdf. Acesso em: 16 nov. 2020.
- AGUIAR, Marcelo Souza. A tríplice perspectiva metodológica da filosofia do direito. *Revista Brasileira de Estudos Políticos*. Belo Horizonte, 2013.
- ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira; BEVILACQUA, Lucas. ICMS sobre *software*: evolução do conceito constitucional de mercadorias em face da inovação tecnológica. In: MONTEIRO, Alexandre; MAITO, Ricardo (coord.). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva, 2018.
- ÁVILA, Humberto. Eficácia do Novo Código Civil na legislação tributária. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). *Direito tributário e o Novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018.
- BARRETO, Aires F. *O ISS na Constituição e na lei*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2009.
- BARRETO, Paulo Ayres. Conceitos constitucionais de competência tributária. In: SANTOS, Nélida Cristina dos; LIMA, José Antonio Balieiro; FRIGO JUNIOR, Gilberto (coord.). *Temas de direito tributário: estudos em homenagem a Eduardo Bottallo*. São Paulo: Saraiva, 2013.
- BRASIL. Decreto-lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942. Lei de Introdução às normas do Direito brasileiro. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm. Acesso em: 13 out. 2020.
- BRASIL. [Código Tributário (1966)]. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 13 out. 2020.
- BRASIL. [Constituição Federal (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: 5 de outubro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 13 out. 2020.
- BRASIL. Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016. Altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990, que “dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas

- do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências”. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp157.htm. Acesso em: 13 out. 2020.
- BRASIL. STF. Recurso Extraordinário nº 176.626/SP. Rel. Min. Sepúlveda Perence. Primeira Turma. *DJ* 11 nov. 1998, julgamento: 10 nov. 1998. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/740089/recurso-extraordinario-re-176626-sp>. Acesso em: 13 dez. 2020.
- BRASIL. STF. Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP. Rel. Min. Octávio Galloti. Redator para o Acórdão: Ministro Marco Aurélio. Tribunal Pleno. *DJ* 25 mai. 2001, julgamento: 11 out. 2000. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginas-dorpub/paginas-dor.jsp?docTP=AC&docID=206139&pgI=1&pgF=100000>. Acesso em: 13 dez. 2020.
- BRASIL. STF. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945/MT. Rel. Min. Cármen Lúcia. Plenário. *DJe*-174 30 ago. 2011, publicação: 12 set. 2011, julgamento: 30 ago. 2011. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/22884351/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-1945-mt-stf>. Acesso em: 13 dez. 2020.
- BRASIL. STF. Recurso Extraordinário nº 330.817/RJ. Rel. Min. Dias Toffoli. Plenário. *DJe*-040, divulgação: 04 mar. 2010, publicação: 05 mar. 2010, julgamento: 04 fev. 2010. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7561311/recurso-extraordinario-re-330817-rj-stf>. Acesso em: 13 dez. 2020.
- BRASIL. STF. Recurso Extraordinário nº 651.703/PR. Rel. Min. Luiz Fux. *DJe*-230, divulgação: 21 nov. 2013, publicação: 22 nov. 2013, julgamento: 19 nov. 2013. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24663664/recurso-extraordinario-re-651703-pr-stf>. Acesso em: 13 dez. 2020.
- BRASIL. STF. Recurso Extraordinário nº 595.676/RJ. Rel. Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno. 2017. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/769690848/recurso-extraordinario-re-595676-rj-rio-de-janeiro/inteiro-teor-769690956?ref=serp>. Acesso em: 13 dez. 2020.
- BRASIL. STF. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.659/MG. Número Único: 0001289-83.2017.1.00.0000. Rel. Min. Dias Toffoli. Plenário. *DJe*-276 01 dez. 2017, julgamento: 27 nov. 2017. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/527462140/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-5659-mg-minas-gerais-0001289-8320171000000>. Acesso em: 13 dez. 2020.
- BRASIL. STF. Súmula Vinculante nº 57. A imunidade tributária constante do art. 150, VI, *d*, da CF/1988 aplica-se à importação e comercialização, no mercado interno, do livro eletrônico (*e-book*) e dos suportes exclusivamente utilizados para fixá-los, como leitores de livros eletrônicos (*e-readers*), ainda que possuam funcionalidades acessórias. Data da Aprovação: 15 abr. 2020. Publicação: *DJe*-99, 24 abr. 2020, p. 1 e *DOU* 24 abr. 2020, seção 1, p. 1.

- BRASIL. TJSP. Processo nº 1015943-17.2019.8.26.0053. Mediatech Consultoria em Tecnologia LTDA. x Fazenda Pública do Estado de São Paulo. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, Foro Central, Fazenda Pública/Acidentes da Comarca de São Paulo/SP, Juiz de Direito Jean Thiago Vilbert Pereira. Data da Tramitação: 03 abr. 2019 a 03 dez. 2020. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/processos/222389641/processo-n-1015943-1720198260053-do-tjsp>. Acesso em: 13 dez. 2020.
- BRIGAGÃO, Gustavo. ICMS não incide sobre o *download* de *softwares*. *Conjur*, 2016. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2016-fev-24/consultor-tributario-icms-nao-incide-download-softwares>. Acesso em: 25 nov. 2020.
- CAPELLARI, Eduardo. Tecnologias de informação e possibilidades do século XXI: por uma nova relação do estado com a cidadania. In: ROVER, Aires José (org.). *Direito, sociedade e informática: limites e perspectivas da vida digital*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2000.
- DANIEL NETO, Carlos Augusto. Conceitos, tipos e competências tributárias. *Revista Sapere Aude* vol. 9, 2014.
- DEL VECCHIO, Giorgio. *Filosofia del derecho*. 5. ed. Barcelona: Bosch, 1947.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: RT, 1988.
- FALCÃO, Amilcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2013.
- FERRAZ, Roberto Catalano Botelho. Igualdade na tributação – qual o critério que legitima discriminações em matéria fiscal? In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Direito nos Estados Unidos*. São Paulo: Manole, 2004.
- GROSSI, Paolo. *A formação do jurista e a exigência de uma reflexão epistemológica inovadora*. Luiz Ernani Fritoli e Ricardo Marcelo Fonseca (trad.). São Paulo: Renovar, 2006.
- LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 3. ed. José Lamego (trad.). Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.
- LEÃO, Martha. O conceito constitucional de serviço e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 41, ano 37. São Paulo: IBDT, 1º semestre 2019.
- MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Competência tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa*. Tese (Doutorado) – Direito Econômico e Financeiro. São Paulo: Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2013. DOI: 10.11606/T.2.2013.tde-12022014-144507. Acesso em: 16 nov. 2020.
- MALPIGHI, Caio Cezar Soares. Sociedade da informação, IBS, e o aprimoramento do federalismo fiscal brasileiro. *JOTA*. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/sociedade-da-informacao-ibs-e-o-aprimora->

- mento-do-federalismo-fiscal-brasileiro-07062019. Acesso em: 10 nov. 2020.
- MARINS, Daniel Vieira; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. “South Dakota v. Wayfair” e o conflito origem-destino no comércio eletrônico brasileiro. *Scientia Juris* vol. 24, n. 3. Londrina, nov. 2020. DOI: 10.5433/2178-8189.2020v24n3p195. ISSN: 2178-8189.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Miguel Reale: um grande homem e seu pensamento. *Revista Jus Navigandi* n. 1.057, ano 11, ISSN 1518-4862. Teresina, mai. 2006. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/8432>. Acesso em: 06 nov. 2020.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito tributário comparado*. s.l.: Saraiva, 1971.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1986.
- OECD. Ministerial Declaration on the Digital Economy (“Cancún Declaration”). Organisation for Economic co-operation and development. Disponível em: <http://www.oecd.org/sti/ieconomy/Digital-Economy-Ministerial-Declaration-2016.pdf>. Acesso em: 16 nov. 2020.
- PEROBA, Luiz Roberto; CARPINETTI, Ana Carolina Fernandes. Incidência de ICMS e ISS em operações com *softwares*. *Migalhas*, 2020. Disponível em: <https://migalhas.uol.com.br/depeso/335779/incidencia-de-icms-e-iss-em-operacoes-com-softwares>. Acesso em: 16 nov. 2020.
- REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1976.
- REALE, Miguel. Para uma hermenêutica jurídica estrutural. *Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo* v. 72, n. 1, [S. l.], 1977. Disponível em: <http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/66792>. Acesso em: 26 dez. 2020.
- REALE, Miguel. Linha evolutiva da Teoria Tridimensional do Direito. *Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo* v. 88, [S. l.], 1993. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67224>. Acesso em: 03 jan. 2021.
- REALE, Miguel. *Da experiência jurídica à filosofia*. São Paulo, SP: Miguel Reale, 2002. Disponível em: <http://www.miguelreale.com.br/artigos/ejurfil.htm>. Acesso em: 03 jan. 2021.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. A tipicidade tributária. *Revista de Direito do Estado* vol. 8, 2007.
- ROCHA, Milena. Tributação da economia digital por meio de IVA/IBS: desafios e soluções. *JOTA*, 2020. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/tributacao-da-economia-digital-por-meio-de-iva-ibs-desafios-e-solucoes-30062020>. Acesso em: 18 nov. 2020.
- ROCHA, Paulo Victor Vieira da. Fiscalidade e extrafiscalidade: uma análise crítica da classificação funcional das normas tributárias. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 32. São Paulo: Dialética e IBDT, 2014.
- ROCHA, Sergio André; FERREIRA, Guilherme de Medeiros. O STF e a licença de *software*. *JOTA*, 2020 Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-stf-e-a-tributacao-da-licenca-de-software-16112020>. Acesso em: 16 nov. 2020.

- SANTIN, Lina; MALPIGHI, Caio Cezar Soares. Pela renovação do federalismo fiscal brasileiro. *Estadão*, 2020. Disponível em: <https://politica.estadao.com.br/blogs/fausto-macedo/pela-renovacao-do-federalismo-fiscal-brasileiro/>. Acesso em: 19 nov. 2020.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Discriminação de competências e competência residual. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio. *Estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Fato gerador da obrigação tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário. Homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. vol. I.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUEIRA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário. *Revista de Direito Administrativo* vol. 235. Rio de Janeiro, jan./mar. 2004.
- XAVIER, Alberto. *Conceito e natureza do acto tributário*. Coimbra: Livraria Almedina, 1972.
- XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: RT, 1978.
- ZITELMANN, Ernst. *Lücken im Recht*. Leipzig: Duncker & Humblot, 1903. Disponível em: <https://archive.org/details/ZitelmannLuckenImRecht/page/n19/mode/2up?q=leben>. Acesso em: 14 nov. 2020.