



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
MESTRADO EM DIREITO

OSVALDO MADINOR TORREZAN JÚNIOR

COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA: ENTRE TIPOS E CONCEITOS

FORTALEZA

2023

OSVALDO MADINOR TORREZAN JÚNIOR

COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA: ENTRE TIPOS E CONCEITOS

Dissertação apresentada ao Mestrado em
Direito da Universidade Federal do Ceará,
como requisito parcial para obtenção do grau
de Mestre em Direito.

Orientadora: Profa. Dra. Denise Lucena
Cavalcante

FORTALEZA

2023

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Sistema de Bibliotecas
Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

- J1c Júnior, Osvaldo Madinor Torrezan.
 Competência Tributária : entre tipos e conceitos / Osvaldo Madinor Torrezan Júnior. – 2023.
 125 f.
- Dissertação (mestrado) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Programa de Pós-Graduação em Direito, Fortaleza, 2023.
 Orientação: Profa. Dra. Denise Lucena Cavalcante.
1. Competência Tributária. 2. Tipos. 3. Conceitos. 4. Economia Digital. 5. Interpretação Constitucional. I. Título.

CDD 340

OSVALDO MADINOR TORREZAN JÚNIOR

COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA: ENTRE TIPOS E CONCEITOS

Dissertação apresentada ao Mestrado de
Direito da Universidade Federal do Ceará,
como requisito parcial para obtenção do Título
de Mestre em Direito. Área de concentração:
Constituição, Sociedade e Pensamento
Jurídico.

Aprovada em 13/11/2023

BANCA EXAMINADORA

Profa. Dra. Denise Lucena Cavalcante (Orientadora)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Profa. Dra. Raquel Cavalcanti Ramos Machado
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Profa. Dra. Natércia Sampaio Siqueira
Universidade de Fortaleza (Unifor)

À minha mãe, Nelândia Teodoro, por me trazer até aqui.

Aos amigos e professores que conheci ao longo do Mestrado, por todo o aprendizado compartilhado.

AGRADECIMENTOS

Para escrever estas linhas, revisei os agradecimentos que havia feito em minha monografia de graduação, o primeiro trabalho de minha trajetória acadêmica. Apesar dos anos, é impossível não ver neste trabalho o esforço de minha mãe, a quem sempre faço questão de agradecer em primeiro lugar. A exemplo do que busquei apontar no conteúdo desta dissertação, o conteúdo das palavras não é suficiente para exprimir o quanto sou grato à minha mãe, Nelândia Teodoro, por haver tornado possível a minha formação e por viabilizar diariamente a realização dos meus sonhos. Sou a única testemunha de todo o esforço que ela empenha todos os dias, há décadas, só para ver seu filho realizado. Se algum dia eu vier a ser o que sonho, será, sem dúvida, porque tive a sorte de ter alguém tão especial em minha vida, durante todo o meu caminho.

Agradeço, novamente, aos meus padrinho e tio, Honório Pinheiro e Bosco Pinheiro, pelo carinho, apoio e, principalmente, pela inspiração no curso da vida.

Em particular, sou grato às amigas que construí ao longo do curso de Mestrado, que surpreendentemente foram muitas, apesar de boa parte da pós-graduação haver sido cursada à distância, em razão da Pandemia de COVID-19. Deixo meu abraço afetuoso aos queridos Glauber Rocha, Edilson Medeiros, Ricardo Maia, Lívia Brandão, Luís Filho, Rebeca Queiroz, Lucas Holanda, Lilian Oder, Lucas Campos e Gabriel Dourado.

Além dos amigos do Mestrado, também sou grato aos amigos e professores do curso de Especialização em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, por haverem me suscitado reflexões acerca da linguagem e de seu uso, sem as quais este trabalho teria encontrado muito mais dificuldades. Por essa razão, sou grato aos professores e amigos Renato Rodrigues, Iasna Viana, Kandyce Ferreira e Gilson Aragão, e aos colegas de sala Felipe Fortaleza e Marcos.

Enfim, agradeço à professora Dra. Denise Lucena Cavalcante, pela orientação e pela compreensão com as dificuldades deste orientando; e às professoras Dra. Raquel Cavalcanti Ramos Machado, que me acompanha desde a graduação, e Dra. Natércia Sampaio Siqueira, por me honrarem com suas presenças em minha banca de defesa.

Por que prender a vida em conceitos e normas?
(Mário Quintana)

Sentimos que, mesmo depois de serem respondidas todas as questões científicas possíveis, os problemas da vida permanecem completamente intactos. (Ludwig Wittgenstein)

RESUMO

Esta dissertação tem por objetivo analisar, por meio de bibliografia e estudo de casos, se os conteúdos contidos nas palavras que discriminam competências constitucionais tributárias possuem uma perspectiva tipológica ou conceitual, a fim de identificar se há possibilidade de adaptação da rigidez constitucional à cada vez mais veloz mudança da realidade social, em um contexto de constante digitalização da economia. Para tanto, o trabalho é dividido em três capítulos. No primeiro, abordam-se as principais concepções filosóficas modernas acerca do Direito, concluindo que a ciência do direito tributário, no Brasil, foi profundamente influenciada pelo pensamento positivista, o que acarretou na predominância de uma doutrina demasiadamente voltada para o rigor da linguagem, mas alheia à evolução dos fatos que ocorrem em sociedade. No segundo, expõe-se detidamente o histórico e a finalidade da discriminação das regras constitucionais de competência para identificar se os critérios materiais elencados devem ser mais adequadamente compreendidos como tipos ou como conceitos. Já no terceiro, são examinados criticamente alguns julgamentos paradigmáticos proferidos pelo Supremo Tribunal Federal, nos quais a Corte enfrentou o tema exposto nos capítulos anteriores. Ao final, conclui-se que o constituinte adotou o uso de tipos e que atribuiu à lei complementar, por intermédio do art. 146, I, da Constituição Federal, o papel de dirimir conflitos tributários e que o artigo 110 do Código Tributário Nacional não pode ser utilizado como definidor do conteúdo das regras de competência.

Palavras-Chave: Competência tributária, tipos, conceitos, economia digital.

ABSTRACT

This dissertation aims to analyze, through bibliography and case studies, whether the contents contained in the words that discriminate constitutional tax powers have a typological or conceptual perspective, in order to identify whether there is a possibility of adapting constitutional rigidity to the increasingly rapid change in social reality, in a context of constant digitalization of the economy. In order to do so, the work is divided into three chapters. In the first, the main modern philosophical conceptions about Law are addressed, concluding that the science of tax law, in Brazil, was deeply influenced by positivist thinking, which resulted in the predominance of a doctrine that was too focused on the rigor of language, but oblivious to the evolution of events occurring in society. In the second, the history and purpose of the discrimination of constitutional rules of competence are explained in detail to identify whether the material criteria listed in the Constitution should be more adequately understood as types or as concepts. In the third, some paradigmatic judgments handed down by the Federal Supreme Court are critically examined, in which the Court faced the theme exposed in the previous chapters. In the end, it is concluded that the constituent adopted the use of types and attributed it to the complementary law, through art. 146, I, of the Federal Constitution, the role of resolving tax conflicts and that article 110 of the National Tax Code cannot be used to define the content of the rules of jurisdiction.

Keywords: Tax competence, types, concepts, digital economy.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	10
1. CONCEPÇÕES MODERNAS DE DIREITO: HART, WITTGENSTEIN E DWORKIN.....	13
1.1 O pensamento de Herbert Hart.....	13
1.1.1 A principal contribuição ao positivismo jurídico.....	13
1.1.2 A crítica de Hart ao imperativismo jurídico de Austin.....	14
1.1.3 A influência de Ludwig Wittgenstein no pensamento hartiano.....	18
1.1.4 O sistema de regras de Hart.....	21
1.2. Crise do positivismo descritivista e ascensão do interpretativismo.....	25
1.2.1 Crítica de Dworkin ao sistema de Hart.....	26
1.2.2 A criação de uma teoria do direito em Dworkin.....	31
1.2.3 O império do direito e a teoria interpretativa de Dworkin.....	33
1.3. O positivismo presente no pensamento tributário brasileiro.....	36
2. O ESTADO E O REGIME DE REPARTIÇÃO DE COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS.....	43
2.1 A relação entre o estado e a tributação: entre o poder e a competência.....	43
2.2 A plurissignificação do termo “competência”.....	48
2.3 A competência tributária nas constituições anteriores.....	50
2.4 O arcabouço das regras de competência tributária na constituição de 1988.....	56
2.5 Federação e repartição de receitas tributárias.....	59
2.6 Tipos e conceitos.....	66
2.7 A lei complementar tributária.....	77
3. A TEORIA DOS TIPOS NA JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS SUPERIORES.....	84
3.1 Prestação de serviços e locação de bens móveis (RE 116.121/SP).....	85
3.2 Prestação de serviços e leasing financeiro (RE 547.245/SC).....	90
3.3 Prestação de serviços e planos de saúde (RE 651.743/PR).....	95

3.4 Prestação de serviços e licenciamento e cessão de uso de software (RE 688.223/PR)	
.....	99
3.5 A interpretação do artigo 110 do código tributário nacional	105
3.6 Tipos e segurança jurídica	110
CONCLUSÃO	114
REFERÊNCIAS	118

INTRODUÇÃO

A digitalização da economia é a maior mudança de paradigma pela qual o desenvolvimento econômico mundial está passando, desde a primeira Revolução Industrial. O nascimento do cloud computing, do streaming de vídeo, das moedas virtuais, entre outros, viabilizam transações financeiras de milhões de reais todos os anos, por meio da prestação de serviços digitais ou da venda de mercadorias intangíveis.¹ Essa mudança, ademais, foi acelerada pela pandemia da COVID-19, com instituições de ensino se adaptando a encontros remotos, eventos acadêmicos e shows artísticos sendo realizados de forma online e grandes produtoras de cinema optando por não exibirem seus filmes em salas físicas, mas por meio de parcerias com companhias de streaming de vídeos.²

No Brasil, como apontam os professores Celso de Barros Correia Neto, José Roberto Rodrigues Afonso e Luciano Felício Fuck, a tributação da economia digital deverá superar, pelo menos, três grandes desafios: a rigidez constitucional, sobretudo diante dos tradicionais conceitos doutrinários de “serviço” e “mercadoria”, os conflitos de competência entre governos subnacionais e a necessidade de preservação da autonomia federativa.³ Isso porque o sistema tributário brasileiro guarda compatibilidade com um modelo de economia industrial do século XVIII, mas suscita inúmeras controvérsias na tributação de atividades digitais do século XXI.

Nesses inéditos modelos negociais que vêm sendo desenvolvidos, a ação humana e o local físico em que são realizados perdem relevância na caracterização dos atributos da atividade. O processo, portanto, muitas vezes, não tem um lugar determinado de produção e os bens entregues (ou os serviços prestados?) são intangíveis. Esse novo modelo, como apontam os professores Renato Vilela Faria, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo Monteiro e Ricardo Maitto da Silveira, põe em cheque o nosso sistema tributário atual, que tem como

¹ FARIA, Renato Vilela; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rego, SILVEIRA; Ricardo Maitto da. **Os desafios da tributação dos negócios desenvolvidos na economia digital**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-out-11/opinio-desafios-tributacao-economia-digital>. Acesso em 10/10/2020.

² **Com lançamento adiantado no streaming, “Trolls 2” fatura US\$ 100 milhões em menos de um mês nos EUA**. Disponível em: <https://www.b9.com.br/125318/com-lancamento-adiantado-no-streaming-trolls-2-fatura-us-100-milhoes-em-menos-de-um-mes-nos-eua/>. Acesso em 10 de outubro de 2020.

³ NETO, Celso de Barros Correia; AFONSO, José Roberto Rodrigues; FUCK, Luciano Felício. **A Tributação na Era Digital e os Desafios do Sistema Tributário no Brasil**. Revista Brasileira de Direito. Disponível em: <<https://seer.imed.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/3356/2344>> Acesso em 10/10/2020.

parâmetros a localização física do contribuinte (residência), a origem dos rendimentos (fonte), a ação humana como um “dar” ou um “fazer” e a distinção entre “mercadorias” e “serviços”.⁴

Nesse contexto, de tentativa de superação de paradigmas antigos, parte da doutrina levantou a possibilidade da existência de Tipos Constitucionais na discriminação de competências tributárias, o que viabilizaria uma maior flexibilidade para as regras de competência.⁵ Essa posição, no entanto, ainda é minoritária no Brasil, com oposição vigorosa de autores como Humberto Ávila⁶, Misabel Derzi⁷, Paulo Ayres Barreto⁸, entre outros.

Este trabalho, portanto, tem por objeto analisar se as competências tributárias podem ser compreendidas a partir de uma perspectiva tipológica ou não, tendo em vista a imposição da realidade econômica sobre as materialidades que constituem as hipóteses de incidência previstas pela Constituição ao repartir suas competências entre os entes federativos.

Para tanto, partimos da hipótese de que o objeto de estudo do Direito não está contido somente na linguagem normativa prevista pelo Direito Positivo⁹, a qual é volúvel por se tratar de um objeto cultural que tem o seu significado sujeito a alterações que variam de acordo com a época e com o contexto em que é utilizada, mas também em outros níveis de linguagens¹⁰, que nos ajudam a compreender os “fatos brutos” que servem de pressuposto para a correta interpretação dos dispositivos jurídicos, bem como nos valores que integram a formação do intérprete. Para isso, analisaremos se o objeto do direito está adstrito ao conteúdo de seus textos ou se ele possui outros elementos extratextuais.¹²

Não obstante, o fato de não ser possível conhecer a essência dos objetos e determinar-lhes um sentido único não significa dizer que não seja possível chegarmos a

⁴ FARIA, Renato Vilela; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rego, SILVEIRA; Ricardo Maitto da. **Os desafios da tributação dos negócios desenvolvidos na economia digital**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-out-11/opinio-desafios-tributacao-economia-digital>. Acesso em 10/10/2020.

⁵ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

⁶ DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

⁷ ÁVILA, Humberto. **Competências Tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito**. São Paulo: Malheiros, 2018.

⁸ BARRETO, Paulo Ayres. **Conceitos Constitucionais e Competência Tributária**. In: SANTOS, Nélida Cristina dos; LIMA, José Antônio Balieiro; JÚNIOR, Gilberto Frigo. (coord). **Temas de Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Eduardo Bottallo**. Saraiva, São Paulo: 2013.

⁹ “Inspirados na teoria kelseniana, adotamos uma posição positiva normativista do direito, considerando-o como “o complexo de normas jurídicas válidas num dado país”. CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito: o construtivismo lógico-semântico**. 6ª ed. ver. e atual. São Paulo: Noeses, 2019.

¹⁰ Esse é um dos motivos pelo qual Humberto Ávila aduz a importância de elaborarmos uma teoria das “fontes normativas”, para que diferenciemos “textos normativos” e “textos não-normativos”. SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Epistemologia falibilista e teoria do direito**. RIDB, Ano 3 (2014), nº 1, 197-260;

¹¹ ÁVILA, Humberto Bergmann. **Função da Ciência do Direito Tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo**. Revista Direito Tributário Atual, n.29. São Paulo: Dialética, 2013, p.197.

¹² REALE, Miguel. **Teoria tridimensional do Direito**. 5ª ed de 1994, São Paulo: Saraiva, 2012.

critérios argumentativos que confiram maior segurança à compreensão das materialidades previstas nas competências constitucionais tributárias¹³.

Quanto à metodologia a ser utilizada será, fundamentalmente, bibliográfica. Serão analisadas obras nacionais e estrangeiras que envolvam o tema da repartição de competências tributárias, à luz da Teoria dos Tipos Constitucionais. Em seguida, serão analisados acórdãos das cortes superiores, sobretudo do Supremo Tribunal Federal, para se verificar se a interpretação dada pela Corte coaduna-se com aquela sustentada pela doutrina, sobretudo quanto aos acórdãos dos Recursos Extraordinários nº 116.121/SP, 547.245/SC, e RE nº 651.703/PR.

A pesquisa, dessa forma, é de natureza descritiva e interpretativa, de cunho qualitativo, mediante análise bibliográfica e documental, valendo-se da utilização de método dedutivo e de estudos de caso.

¹³ Entendemos que a “segurança jurídica” como previsibilidade é algo impossível de ser alcançado pela própria natureza das palavras. Afinal, cada intérprete atribui sentido a elas a partir de seu contexto, sua época e sua formação. Mas acreditamos ser possível a noção de “segurança jurídica” como probabilidade, dentro de um escopo limitado de possibilidades passíveis de serem calculadas pelo intérprete. ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 4ªed. São Paulo: Malheiros Editores, 2016.

1. CONCEPÇÕES MODERNAS DE DIREITO: HART, WITTGENSTEIN E DWORKIN

O debate sobre a existência de tipos ou conceitos na discriminação de competências tributárias - tema que será tratado no capítulo seguinte - perpassa, necessariamente, pela prévia compreensão acerca de, pelo menos, duas das principais teorias sobre o Direito da modernidade: as doutrinas de Herbert Hart e de Ronald Dworkin, e o modo como elas influenciaram o pensamento da Ciência do Direito Tributário no Brasil. Com efeito, muito do conteúdo desse debate sobre as regras de competência tributária envolvem temas de teoria geral do direito e de filosofia da linguagem e não apenas tópicos de direito tributário e constitucional em si. Será que o rigor da linguagem é capaz de revelar o conteúdo dos textos normativos? Será que é possível compreender a Ciência do Direito como um campo com objeto de estudo bem delimitado e distinto das demais áreas do conhecimento humano? O Direito é aberto à influência pela realidade em que está inserido?

Conquanto não seja possível, pela extensão e propósitos do trabalho, o tratamento pormenorizado das ideias desses autores, apresentaremos, nos tópicos seguintes, as questões fundamentais que influenciam nas conclusões para as quais este trabalho pretende contribuir.

1.1 O PENSAMENTO DE HERBERT HART

1.1.1 A PRINCIPAL CONTRIBUIÇÃO AO POSITIVISMO JURÍDICO

A obra “O Conceito de Direito”, de Herbert Hart, é tratada por muitos filósofos do Direito como a maior contribuição que já foi dada ao pensamento juspositivista. Isso se dá em decorrência de uma correção feita por Hart no pensamento positivista imperativista, com o argumento de que esta corrente haveria compreendido erroneamente a natureza da obrigação jurídica, entendendo que a legalidade seria uma imposição política externa assegurada pela coerção, isto é, pela possibilidade da violência institucionalizada.

Hart, habilmente, refinou o sistema positivista por meio de uma doutrina mais alinhada com o pensamento liberal, transformando o fundamento do cumprimento de uma obrigação em consequência de uma “aceitação comum das regras” vigentes em um sistema jurídico.¹⁴ Dessa forma, Hart proveu uma contribuição definitiva para a civilização do

¹⁴ MORRISON, Wayne. *Filosofia do Direito - dos gregos ao pós-modernismo*. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

positivismo vigente até então, concluindo, por exemplo, que no sistema jurídico moderno não deve existir a imagem de um soberano que não siga as regras ou que governe apenas por vontade própria.¹⁵

Hart explica que sua *magnum opus* pode ser compreendida de duas formas distintas: (i) como “um ensaio de sociologia descritiva”, onde é possível verificar a importância central do conjunto de regras nas práticas sociais. ou (ii) como um ensaio de teoria jurídica analítica, que tem por objetivo esclarecer as principais noções sobre o Direito.¹⁶ Adiante, veremos quais as principais críticas de Hart ao imperativismo jurídico e as principais soluções propostas a partir delas.

1.1.2 A CRÍTICA DE HART AO IMPERATIVISMO JURÍDICO DE AUSTIN

Existem inúmeras formas de “positivismo jurídico”, com peculiaridades que distinguem uma teoria da outra, mas há, pelo menos, dois pressupostos centrais que permeiam todas elas: a noção de que a Ciência do Direito é uma construção da realidade social e não metafísica - daí parte da crítica ao jusnaturalismo - e a separação entre os sistemas do Direito e da Moral.¹⁷ Buscando identificar elementos comuns às teorias positivistas, Hart escreveu cinco pontos comumente atribuídos a elas:

“1) A afirmação de que leis são comandos de seres humanos; 2) A afirmação de que não há conexão necessária entre direito e moral ou entre o direito como ele é e o direito como deve ser; 3) A afirmação de que a análise (ou estudo do significado) dos conceitos jurídicos vale a pena perseguir e (b) deve ser distinguida da investigação histórica sobre causas e origens das leis, das investigações sociológicas sobre a relação do direito com outros fenômenos sociais, e da crítica ou apreciação do direito seja em termos morais, de objetivos sociais, “funções”, ou de outro tipo; 4) A afirmação de que um sistema jurídico é um “sistema lógico fechado” em que decisões jurídicas corretas podem ser deduzidas por meios lógicos a partir de regras jurídicas predeterminadas sem referência a fins sociais, políticas públicas (policies), padrão morais; 5) A afirmação de que o julgamento moral não pode ser estabelecido ou defendido, como declarações de fato podem, por argumento racional, evidência ou prova (“não cognitivismo” em ética). Bentham e Austin tinham as visões descritas em (1), (2) e (3), mas não aquelas descritas em (4) e (5). A opinião (4) é comumente atribuída aos juristas analíticos, mas não conheço nenhum “analítico” que tivesse tal visão”¹⁸

¹⁵ SILVA, Maria Alice da. **O Positivismo Jurídico de Hart e as Críticas à Teoria Imperativa do Direito**. Dissertação (Mestrado em Filosofia). Centro de Filosofia e Ciências Humanas - CFH da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), 2014.

¹⁶ MORRISON, Wayne. **Filosofia do Direito - dos gregos ao pós-modernismo**. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

¹⁷ SILVA, Maria Alice da. **O Positivismo Jurídico de Hart e as Críticas à Teoria Imperativa do Direito**. Dissertação (Mestrado em Filosofia). Centro de Filosofia e Ciências Humanas - CFH da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), 2014.

¹⁸ HART, Herbert L. A. **O conceito de direito (com um pós-escrito)**. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

Aqui, trataremos da crítica que Hart faz ao pensamento juspositivista de Austin, visto que isso é central para o sistema que será desenvolvido por aquele autor mais tarde. Dessa forma, para Austin, que foi profundamente influenciado pelo positivismo de Jeremy Bentham, o objeto de estudo da Ciência do Direito é a lei - e não qualquer uma, como as leis naturais, mas especificamente a lei positivada. É importante notar, no entanto, que Austin não nega a existência de leis naturais ou divinas, como era comum que ocorresse com outros juspositivistas à época, mas se dedica a delimitar o alcance do conteúdo da “lei jurídica”.¹⁹

Com efeito, Austin empreendeu longos esforços a fim de sistematizar o ordenamento jurídico de forma organizada, conceituando o Direito e diferenciando-o da Moral.²⁰ Dessa forma, para ele, o Direito existiria independentemente dos conceitos de Justiça e a validade do Direito deveria ser constatada sob o **aspecto conceitual**, ou seja, uma lei existiria independentemente da aprovação moral de seu conteúdo.²¹ Nas palavras de Struchiner, para Austin, “a existência da lei é uma coisa; seu mérito ou demérito é outra. Se ela existe ou não é uma investigação; se é ou não compatível com um suposto padrão é uma investigação diferente.”²²

A contribuição de destaque de Austin para o juspositivismo está na noção de que o que torna a lei jurídica distinta das outras atividades humanas é a coercibilidade daquela, que possui validade no comando do soberano, pela previsão da aplicação de uma sanção em caso de descumprimento. Portanto, o autor enxerga o Direito como um conjunto de comandos amparados no poder ilimitado de um governante (ou soberano), razão pela qual este não se submeteria ao próprio Direito, mas poderia instrumentalizá-lo a fim de efetivar seu próprio poder.²³

Austin é tido como um expoente da filosofia analítica, que buscou examinar a fundo o alcance dos principais conceitos da ciência jurídica, circundando seus limites de atuação, em um esforço para expor o verdadeiro conteúdo de uma decisão judicial. De acordo com Wayne Morrison, a filosofia analítica preocupava-se com a análise conceitual de quatro

¹⁹ MONTEIRO, Jaber Lopes Mendonça. **Direito e interpretação na tradição do positivismo jurídico: uma análise de John Austin, H. L. A. Hart e seus críticos**. Dissertação (Mestrado em Filosofia). Centro de Ciências Sociais. Instituto de Filosofia e Ciências Humanas. Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UFRJ), 2012.

²⁰ FRIEDE, Reis. **O juspositivismo em Bentham, Austin, Kelsen, Ross e Hart**. LexCult, Rio de Janeiro, v. 2, n. 3, p. 13-31, set./dez.. 2018

²¹ FRIEDE, Reis. **O juspositivismo em Bentham, Austin, Kelsen, Ross e Hart**. LexCult, Rio de Janeiro, v. 2, n. 3, p. 13-31, set./dez.. 2018

²² FRIEDE, Reis. **O juspositivismo em Bentham, Austin, Kelsen, Ross e Hart**. LexCult, Rio de Janeiro, v. 2, n. 3, p. 13-31, set./dez.. 2018

²³ MORRISON, Wayne. **Filosofia do Direito - dos gregos ao pós-modernismo**. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

aspectos fundamentais do Direito: (i) a análise do próprio conceito de Direito, (ii) as definições de termos básicos, (iii) a relação jurídica e (iv) a análise de conceitos não-jurídicos e as distinções entre eles e os conceitos jurídicos.²⁴ O próprio Austin afirma que “é realmente importante que os homens pensem com nitidez e confirmem significado ao que dizem”.²⁵

Trata-se, portanto, de corrente que coloca o método científico de estudo e o rigor da linguagem acima de qualquer preocupação de ordem social ou política. Conforme aponta Morrison, Austin haveria deixado claro que o motivo para aderir ao positivismo jurídico, corrente de pensamento em ascensão ao longo do século XIX em razão da forte crença na razão como meio para a superação de problemas sociais, estaria no fato de esse ser um suposto caminho para a verdade, uma vez que, estando todos de acordo com os métodos positivistas, a verdade da análise seria resultado inescapável, sobre a qual não se poderiam sobrepor os valores pessoais de alguém.²⁶ Essa pureza metodológica que o positivismo jurídico reivindica como meio para alcançar a verdade seria, mais tarde, objeto de profundas críticas por Karl Popper.

Neste momento, cumpre indicar quais foram as críticas feitas por Herbert Hart ao pensamento de Austin e por qual motivo a nova formulação do positivismo proposta por esse autor permanece ainda tão aceita atualmente. Inicialmente, é importante destacar que Austin e Hart concordam em aduzir que a característica mais importante do Direito seria o fato de que, por conta dele, determinadas formas de conduta humana não são facultativas e sim obrigatórias.²⁷

Todavia, Hart critica fortemente a noção de Austin de que o Direito seria composto somente por comandos e sanções. Para ele, uma teoria que suponha que a ordem jurídica possa ser explicada somente com base em ameaças seria insuficiente para responder em que consiste o Direito, razão pela qual empreende um esforço teórico em demonstrar a distinção existente entre as obrigações jurídicas e as simples ordens fundamentadas em ameaças. Hart sugere, por exemplo, a imagem de uma comunidade hipotética na qual os seus moradores possam reconhecer as palavras dos membros mais velhos do grupo como se fosse

²⁴ MORRISON, Wayne. *Filosofia do Direito - dos gregos ao pós-modernismo*. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

²⁵ AUSTIN, John. *The Province of Jurisprudence Determined*. Londres. Weidenfeld & Nicolson, 1954.

²⁶ MORRISON, Wayne. *Filosofia do Direito - dos gregos ao pós-modernismo*. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

²⁷ MONTEIRO, Jaber Lopes Mendonça. *Direito e interpretação na tradição do positivismo jurídico: uma análise de John Austin, H. L. A. Hart e seus críticos*. Dissertação (Mestrado em Filosofia). Centro de Ciências Sociais. Instituto de Filosofia e Ciências Humanas. Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UFRJ), 2012.

direito, independentemente do uso de sanções por parte destes. Nesse caso, as regras dos mais velhos possuiriam um sentido normativo.²⁸

Outro exemplo, mais famoso - porque vindo de Kelsen -, é o da distinção entre a ordem de um gângster, que exija que um determinado bancário entregue seu dinheiro sob pena de levar um tiro, com a de um coletor de impostos, a quem os cidadãos de um país têm a obrigação de pagar tributos. Para explicar a distinção, Hart pontua:

“Comandar significa, caracteristicamente, exercer autoridade sobre os homens, em vez de ter o poder de infligir danos; e, ainda que possa estar vinculado a ameaças de danos, um comando é basicamente um apelo a não se temer, mas a se respeitar a autoridade”²⁹

Hart insere, então, em sua teoria do direito, o respeito à autoridade. O bancário se sujeitaria ao gângster por medo, ao passo em que o contribuinte se sujeitaria ao coletor de impostos por respeito. Daí a famosa distinção feita por Hart entre “ter uma obrigação” e “ser obrigado”, indicando que, na primeira, haveria uma relação de respeito, e, na segunda, uma mera sujeição à ameaça pelo medo. Hart também critica que a teoria de Austin poderia ter até algum aproveitamento para o Direito Penal, mas não teria igual substância para analisar outros tipos de leis que não seriam sancionadoras, a exemplo das leis que tratam sobre contratos ou testamentos. Resumindo as objeções de Hart, Jaber Monteiro escreveu:

“(1) mesmo uma lei criminal pode impor deveres a seus próprios criadores; (2) há leis que não podem ser consideradas ordens na medida em que não obrigam pessoas a fazer coisas, mas conferem-lhes poderes; e (3) embora a promulgação de uma lei seja em alguns aspectos análoga à emissão de uma ordem, certas regras do direito são originadas pelo costume, não devendo seu estatuto jurídico a qualquer ato consciente de criação do direito”³⁰

Além disso, ao passo em que Austin ensina que os juízes agiriam como delegados do governante, interpretando as decisões dos magistrados como se fossem ordens tácitas dele, Hart afirma que o Direito é criado por diversas instâncias, nem sempre hierarquicamente organizadas. Um exemplo conferido por Morrison, dentro do direito inglês: “o simples fato de o Parlamento poder revogar o efeito de decisões da Câmara dos Lordes não significa que esta

²⁸ MONTEIRO, Jaber Lopes Mendonça. **Direito e interpretação na tradição do positivismo jurídico: uma análise de John Austin, H. L. A. Hart e seus críticos**. Dissertação (Mestrado em Filosofia). Centro de Ciências Sociais. Instituto de Filosofia e Ciências Humanas. Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UFRJ), 2012.

²⁹ HART, Herbert L. A. **O conceito de direito (com um pós-escrito)**. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

³⁰ MONTEIRO, Jaber Lopes Mendonça. **Direito e interpretação na tradição do positivismo jurídico: uma análise de John Austin, H. L. A. Hart e seus críticos**. Dissertação (Mestrado em Filosofia). Centro de Ciências Sociais. Instituto de Filosofia e Ciências Humanas. Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UFRJ), 2012

seja um delegado daquele”³¹. Outra crítica é o fato de que o imperativismo não leva em consideração o porquê de as leis continuarem válidas após o soberano perder seu poder, mas, ao contrário, perdurarem ao longo do tempo. E é a partir daí que Hart introduz a noção de que leis são regras e que o ordenamento jurídico, por conseguinte, é um complexo sistema de regras. No entanto, antes de analisarmos a fundo o que Hart quis dizer com isso, é necessário que façamos uma reflexão sobre a influência de Ludwig Wittgenstein no pensamento de Hart.

1.1.3 A INFLUÊNCIA DE LUDWIG WITTGENSTEIN NO PENSAMENTO HARTIANO

Ludwig Wittgenstein nasceu em Viena, na Áustria, no ano de 1889, havendo mais tarde se naturalizado inglês. É tido como um dos maiores filósofos da linguagem da história, apesar das controvérsias que manteve até consigo mesmo. Suas obras mais conhecidas são o Tratado Lógico-Filosófico e as Investigações Filosóficas. Diz-se que o autor foi controverso até consigo próprio porque a divergência existente nas ideias das duas obras apontou uma mudança radical no pensamento do autor. Essa contradição foi tamanha que fez com que vários acadêmicos tratassem o autor como duas versões de si mesmo: O Wittgenstein do Tratado e o das Investigações.³²

No livro Tratado Lógico-Filosófico, Wittgenstein aborda uma visão explicativa da linguagem, isto é, a linguagem é vista como uma representação da realidade. Com efeito, o autor, inicialmente, propunha uma espécie de “ontologia da linguagem”, defendendo que tudo aquilo que está no mundo poderia ser expresso em linguagem, logo, se houvesse algo que não pudesse, é porque não existiria na realidade. O autor chegou a escrever, no início de sua obra: “Todo sentido do livro poderia ser resumido nas seguintes palavras: o que é de todo exprimível é exprimível claramente, e aquilo que não se pode falar, guarda-se em silêncio”.³³

A linguagem de Wittgenstein é complexa e rebuscada. Ele começa o Tratado conceituando o mundo - “o mundo é tudo o que é o caso”. Logo adiante, aduz que “o mundo é a totalidade dos fatos, não das coisas”. Daí, conclui que “a totalidade dos fatos determina, pois, o que é o caso e também tudo o que não é o caso”. Desse modo, os fatos, que são estruturas complexas, são os elementos determinantes do mundo e apenas os fatos nos

³¹ MORRISON, Wayne. **Filosofia do Direito - dos gregos ao pós-modernismo**. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

³² MACHADO, Roberto Denis. **A influência de Ludwig Wittgenstein no pensamento de H.L.Hart**. Revista Jurídica Santo Agostinho de Sete Alagoas. v.1, n.1 (2015) - Montes Claros: Faculdades Santo Agostinho, 2015.

³³ WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tractatus-Lógico-Philosophicus*. São Paulo: Editora Convivim, 2022.

permitem acesso ao mundo, ou seja, o homem só pode exprimir, referenciar ou pensar o mundo a partir de fatos. É a partir dessa noção que Wittgenstein conclui que só é possível compreender o mundo através da linguagem, de onde sai uma famosa máxima atribuída a ele: “os limites da minha linguagem significam os limites do meu mundo”.³⁴

João da Penha, expondo sucintamente a teoria da linguagem adotada por Wittgenstein no Tratado, aponta três aspectos fundamentais:

“A teoria da linguagem contida no Tractatus pode ser sintetizada basicamente em três teses, facilmente extraídas de tudo o que já se disse:
a) os fatos, de modo independente da manipulação linguística que sofrem, se apresentam sob uma forma lógica, quer dizer, estão configurados logicamente – essa é a tese do isomorfismo;
b) os fatos elementares, ditos atômicos, são, conforme sua própria denominação sugere, constituídos de elementos simples. Em termos linguísticos, tem-se a correspondente proposição elementar atômica;
c) o significado de um texto é um referente extralinguístico, pois sabemos que uma palavra não é o objeto que ela representa – ela apenas o denota, ou seja, é a sua designação por meio de sinais. (Ninguém duvida que a escrivainha sobre a qual escrevo não é exatamente a denominação “escrivainha”).”³⁵

Essa primeira fase de Wittgenstein influenciou sobremaneira os positivistas lógicos do Círculo de Viena, que buscavam a fundamentação da filosofia e do direito em bases mais sólidas do que a metafísica. Essa doutrina também influenciou grande parte da doutrina tributária brasileira contemporânea, como se explicará mais adiante, fundada no pensamento do Construtivismo Lógico-Semântico, que tem por expoente maior Paulo de Barros Carvalho e Lourival Vilanova.

Já a sua obra *Investigações Filosóficas*, por sua vez, influenciou a filosofia analítica da época e contradisse alguns dos pensamentos fundamentais de seu Tratado. Por exemplo, nas *Investigações Filosóficas*, o autor aponta que “o sentido de uma palavra é seu uso na linguagem”, “todo símbolo, isolado, parece morto.” e “só o uso lhe dá vida”, enquanto que no Tratado, como visto, ele aponta que a linguagem é a reprodução dos objetos sobre os quais se fala. Ou seja, a partir de suas investigações, Wittgenstein não mais admite a existência da essência na linguagem, mas, ao contrário, a significação das palavras está contida no uso que é dado a elas. E esse uso, por sua vez, Wittgenstein dirá que é realizado por meio de jogos de linguagem.³⁶

Os jogos de linguagem nada mais são do que os diversos modos por meio dos quais nós utilizamos a linguagem com regras próprias. Os jogos de linguagem, portanto, são

³⁴ PENHA, João da. **Como ler Wittgenstein**. São Paulo: Paulus Editora, 2013.

³⁵ PENHA, João da. **Como ler Wittgenstein**. São Paulo: Paulus Editora, 2013.

³⁶ PENHA, João da. **Como ler Wittgenstein**. São Paulo: Paulus Editora, 2013.

estruturas que esclarecem o funcionamento das palavras, que se renovam sucessivamente ao longo do tempo. Em suma: Wittgenstein passou a negar que as palavras retratem a natureza das coisas, devendo o sujeito procurar seu significado no uso dessas palavras em cada contexto. Por isso, escreveu: “não se pode adivinhar como é que uma palavra funciona. Tem que se olhar para a aplicação e aprender a partir daí.”³⁷

Pois bem, vê-se a aplicação para o Direito e a influência que isso teve na doutrina de Hart a partir daí. É que a teoria do direito que vigia anteriormente estava fixada na ideia de que o Direito possuiria uma essência, um conceito, ao passo em que Wittgenstein elucidou, a partir das Investigações, que o sentido de “Direito” é definido pelo uso desse termo em um contexto.

Isso acarreta duas conclusões fundamentais para o decorrer deste trabalho: (i) a primeira, a de que as palavras possuem seu conteúdo determinado pelo contexto em que são utilizadas, ou seja, não são dotadas de nenhum significado prévio, seja por sua natureza, seja por atribuição de um sujeito. Portanto, todo sentido é um sentido contextualizado; (ii) a segunda, a de que não é possível atribuir sentidos privados à práticas sociais públicas, isto é, não existe linguagem privada.

Com efeito, como aponta Roberto Denis Machado, o trabalho de Wittgenstein é relevante para a compreensão do Direito em pelo menos três tópicos: “o do estabelecimento de significados pelo uso da linguagem; o do uso das proposições linguísticas na construção de argumentos; e no uso das proposições linguísticas na elaboração de regras.”³⁸

Morrison explica que, em 1954, em sua aula inaugural *Definition and Theory in Jurisprudence*, Hart afirma que as tentativas anteriores de buscar definir o Direito estavam erradas. Assim, aproveitando-se das conclusões de Wittgenstein, ele ensina que é possível inferir o significado de termos jurídicos por meio do uso que damos a eles³⁹ e desenvolve a noção de “textura aberta do Direito”, indicando o limite e a imprecisão da linguagem.

Dessa forma, Hart escreve que “a definição, como a palavra sugere é primariamente uma questão de traçado de linhas ou de distinção entre uma espécie de coisa ou outra, as quais a linguagem delimita por palavras distintas”⁴⁰ diferenciando-se, assim, de outros positivistas que o precederam, por compreender o Direito como uma estrutura viva da

³⁷ PENHA, João da. **Como ler Wittgenstein**. São Paulo: Paulus Editora, 2013.

³⁸ MACHADO, Roberto Denis. **A influência de Ludwig Wittgenstein no pensamento de H.L.Hart**. Revista Jurídica Santo Agostinho de Sete Alagoas. v.1, n.1 (2015) - Montes Claros: Faculdades Santo Agostinho, 2015.

³⁹ MORRISON, Wayne. **Filosofia do Direito - dos gregos ao pós-modernismo**. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

⁴⁰ HART, Herbert L.A. **O Conceito de Direito**. São Paulo: WMF, Martins Fontes, 2009.

cultura humana sujeito a mudanças dinâmicas, representada por um sistema de regras. É o que passaremos a ver adiante.

1.1.4 O SISTEMA DE REGRAS DE HART

Após as críticas ao positivismo imperativista de Austin, Hart propõe que o Direito, na verdade, é composto por um conjunto de regras, ou melhor, um sistema de regras.

Ele entende que toda vida social exige uma estrutura normativa que a regule⁴¹ e, para demonstrar isso, elabora um experimento hipotético, nomeado por alguns como “Fábula de Hart”⁴². O experimento é o seguinte: imagine uma sociedade tão primitiva que não haja instituições, isto é, não possua legislativo, executivo ou judiciário. O autor aduz que, durante essa fase, as normas vigentes nessa sociedade seriam muito simples e que, apesar da possibilidade de que haja uma grande variedade delas, compartilhariam um núcleo fundamental daquilo que ele reconheceu como regras necessárias à vida social. Essas regras são as que o autor chama de “regras primárias”.

De acordo com Wayne Morrison, Hart enumera algumas das regras mínimas que ele imagina devam existir: “(1) regras que restringem o recurso à violência; (2) regras que exigem honestidade e veracidade; (3) regras que restringem a destruição de coisas tangíveis; (4) regras que proíbem o assalto dos objetos alheios”⁴³. À medida em que essa sociedade hipotética se desenvolva, Hart aponta que ela provavelmente irá se defrontar com três tipos de problemas: (1) o problema da incerteza; (2) o problema do caráter estático das regras e (3) o problema da ineficácia.⁴⁴

O problema da incerteza significa que, com o passar do tempo, as regras da comunidade se alterariam e multiplicariam, de modo que seria impossível aos membros da sociedade identificar quais regras seriam válidas e quais não seriam. Já o problema do caráter estático das regras se dá porque, conforme apontado, essa sociedade hipotética não possuiria instituições organizadas para criar novas regras ou extinguir regras antigas, o que tornaria a difícil a adaptação das pessoas que ali vivessem a medida em que novos conflitos inéditos fossem aparecendo. E o problema da ineficácia, por sua vez, seria uma consequência do

⁴¹ HART, Herbert L.A. **O Conceito de Direito**. São Paulo: WMF, Martins Fontes, 2009.

⁴² GARDNER, John. **Why law might emerge: Hart’s problematic fable**. Legal Research Paper Series, University of Oxford, n. 61, May 2013.

⁴³ MORRISON, Wayne. **Filosofia do Direito - dos gregos ao pós-modernismo**. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

⁴⁴ CHAGAS, Vitor Hugo Duarte das. **O Sistema de Regras em Herbert Hart**. Teorias do Direito e Realismo Jurídico. Evento Virtual. v.6, n.1, p.54-75. jan/jun. 2020.

segundo problema, ou seja, a perda de confiança que as pessoas da comunidade teriam em face da situação em que se encontram faria com que as regras da comunidade fossem cada vez menos respeitadas.⁴⁵ Para solucionar essas dificuldades, quando as sociedades já estão complexas o suficiente, Hart propõe a existência de “regras secundárias”. Nas palavras do autor, as regras secundárias:

“(...) estipulam que os seres humanos podem, ao fazerem ou dizerem certas coisas, introduzir novas regras de tipo primário, extinguir ou modificar regras antigas ou, de diversas maneiras, determinar sua incidência ou controlar seu funcionamento (...). Elas conferem poderes, públicos e privados.”⁴⁶

As regras secundárias, portanto, são as que atuam sobre a própria existência das regras, ou seja, que dão origem à existência de um sistema jurídico formal. Cada uma das espécies de regras secundárias surge para solucionar os problemas advindos das primárias.⁴⁷ Conclui-se, pois, que nem todas as regras são impositoras de obrigações e Hart as classifica em três tipos distintos: a regra de reconhecimento, as regras de alteração e as regras de julgamento. Vejamo-as.

A regra de reconhecimento é a solução imaginada por Hart para o problema da incerteza. Ela seria capaz de determinar se uma regra primária é válida ou não. Alguns autores apontam que ela seria o substituto do soberano de Austin, criticado com veemência por Hart. São espécies de sobrenormas jurídicas, que indicariam o que seria Direito. Já as regras de alteração são as responsáveis por regulamentar a criação das regras primárias ou, ainda, estipular como aquelas que estão em vigor devem ser alteradas ou extintas. E as regras de julgamento, por fim, são destinadas a identificar os meios pelos quais se deve tomar providências quanto à infração de uma regra primária.

E como reconhecer se uma regra é válida? De fato, a validade do Direito é um problema central em todas as teorias positivistas e não seria diferente com Hart. Para ele, uma regra passa a ser válida quando está em consonância com aquilo que prevê a regra de reconhecimento. Na teoria de Hart, a regra de reconhecimento possui “supremacia” em face das demais regras secundárias. É ela quem ocupa o topo da hierarquia da cadeia de validade que um sistema jurídico exige, isto é, um regulamento, por exemplo, retira seu fundamento de validade de uma lei. A lei, por sua vez, o retiraria de um diploma com hierarquia superior, até

⁴⁵ CHAGAS, Vitor Hugo Duarte das. **O Sistema de Regras em Herbert Hart**. Teorias do Direito e Realismo Jurídico. Evento Virtual. v.6, n.1, p.54-75. jan/jun. 2020.

⁴⁶ HART, Herbert L.A. **O Conceito de Direito**. São Paulo: WMF, Martins Fontes, 2009.

⁴⁷ CHAGAS, Vitor Hugo Duarte das. **O Sistema de Regras em Herbert Hart**. Teorias do Direito e Realismo Jurídico. Evento Virtual. v.6, n.1, p.54-75. jan/jun. 2020.

que se chegasse ao topo. No topo, está a “regra de reconhecimento”, que assegura validade a todo o sistema. A regra de reconhecimento não retira seu fundamento de nenhuma outra regra, e não pode ser considerada válida ou mesmo inválida. Hart a trata como uma questão de “fato”, que se encontraria na “prática, por parte dos tribunais, das autoridades e das pessoas que não ocupam função pública, de identificar a lei por alusão a ela”.⁴⁸ Como todas as teorias positivistas que buscam delimitar o Direito de forma independente, a teoria de Hart sofreu duras críticas nesse ponto.

Outro aspecto importante da teoria de Hart está na distinção que o jusfilósofo estabeleceu entre os aspectos externo e interno do Direito. Essa classificação não diz respeito às regras em si, mas ao modo como uma determinada comunidade se submete a elas. O aspecto externo significa que uma regra deve produzir consequências na conduta daqueles que a elas se submetam. Caso contrário, ela não existe. Pressupõe-se, aqui, um comportamento mais ou menos regular das pessoas que sejam reguladas por ela.⁴⁹ Já o aspecto interno, por sua vez, significa que o que diferencia as regras jurídicas dos costumes em geral seria, nas palavras do autor, “uma atitude crítico-reflexiva diante de certos tipos de comportamento como padrão comum”.⁵⁰

É importante lembrar aqui da influência de Wittgenstein para Hart. Para Hart, a exemplo dos jogos de linguagem de Wittgenstein, as regras também funcionariam como uma espécie de “jogo”⁵¹. É esse reconhecimento da limitação da possibilidade de definir os termos contidos nas regras que diferencia o positivismo hartiano, ao ponto de ser referenciado como *soft positivism*. Tratando sobre a textura aberta do Direito, o autor dispõe que:

“A textura aberta do Direito significa que há, na verdade, áreas de conduta em que muitas coisas devem ser deixadas para serem desenvolvidas pelos tribunais ou pelos funcionários, os quais determinam o equilíbrio, à luz das circunstâncias, entre interesses conflitantes que variam em peso, de caso para caso.”⁵²

Esse tópico é importante pois Hart tentou elaborar uma forma de raciocínio jurídico que não fosse tão formalista quanto o positivismo que o precedeu, nem tão ceticista quanto à importância das regras, como pregavam os realistas da época. O que se entende por formalismo jurídico? Para mencionar apenas Austin, o formalismo entendia que o cientista do Direito deveria se dedicar à análise lógica dos conceitos jurídicos e à razão legislativa para a

⁴⁸ HART, Herbert L.A. **O Conceito de Direito**. São Paulo: WMF, Martins Fontes, 2009.

⁴⁹ MORRISON, Wayne. **Filosofia do Direito - dos gregos ao pós-modernismo**. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

⁵⁰ HART, Herbert L.A. **O Conceito de Direito**. São Paulo: WMF, Martins Fontes, 2009.

⁵¹ WITTGENSTEIN, Ludwig. **Investigações Filosóficas**. São Paulo: Fósforo Editora, 2021.

⁵² HART, Herbert L.A. **O Conceito de Direito**. São Paulo: WMF, Martins Fontes, 2009.

análise objetiva do Direito. O formalismo tinha por objetivo a criação de uma metodologia que, através de um sólido sistema de regras, fosse capaz de justificar o Direito em si mesmo. Essa corrente jurídica sofria críticas de outra chamada de Realismo, que enfatizava o impacto das filosofias sociais e dos estados mentais dos juízes nas decisões jurídicas, deixando em segundo plano as controvérsias doutrinárias sobre o conteúdo das normas.

Hart, portanto, enfrentava a situação do seguinte modo: não importa qual seja o conjunto de regras legislativas ou criadas pela jurisprudência, nenhuma delas está completamente livre da indeterminação que é própria da linguagem. Daí que, para Hart, é impossível que o Direito deixe de possuir uma textura aberta. Hart escreveu:

“Se o mundo em que vivemos tivesse apenas um número finito de características, e estas, juntamente com todos seus modos possíveis de combinação, se dessem a conhecer a nós, poderíamos prever toda e qualquer possibilidade. Poderíamos criar regras cuja aplicação a casos específicos não exigirá nunca uma nova escolha. Tudo seria passível de conhecimento, e para qualquer coisa - uma vez que tudo seria conhecido - algo poderia ser feito e antecipadamente especificado por uma regra. Este seria um mundo apropriado à teoria jurídica “mecanicista””⁵³

É dessa forma que Hart conclui que a regulamentação de determinadas zonas de comportamento específicas devem ser objeto de atuação dos tribunais e das autoridades. Um ponto importante para a teoria dos tipos constitucionais que se abordará no capítulo dois é o fato de que até mesmo a teoria positivista de Hart admite que, embora as palavras possuam um significado central, elas podem apresentar uma “zona de penumbra”, a depender do contexto em que sejam utilizadas, e virem a apresentar conteúdos distintos daqueles originalmente pensados.

Para solucionar o problema da incerteza da linguagem, Hart recorre à política, afirmando que, nesses casos, cabe à discricionariedade dos juízes e das autoridades verificar qual a melhor resposta para o caso concreto. Ou seja, Hart admite, expressamente, que os juízes exerçam uma função criadora do direito.⁵⁴ Aduz o autor: “Quando o caso em exame não se resolve, confrontamos os problemas em pauta e podemos, então, resolver a questão ao fazermos, do modo que nos seja mais satisfatório, uma escolha entre os interesses conflitantes.”⁵⁵

⁵³ HART, Herbert L.A. **O Conceito de Direito**. São Paulo: WMF, Martins Fontes, 2009.

⁵⁴ PUGLIESE, William; KOZICKI, Katya. **O Conceito de Direito em Hart**. Tomo Teoria Geral e Filosofia do Direito, Edição 1. Maio de 2017. Enciclopédia Jurídica da PUCSP. Disponível em: <<https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/137/edicao-1/o-conceito-de-direito-em-hart>> Acesso em 14/09/2023.

⁵⁵ HART, Herbert L.A. **O Conceito de Direito**. São Paulo: WMF, Martins Fontes, 2009.

1.2. CRISE DO POSITIVISMO DESCRITIVISTA E ASCENSÃO DO INTERPRETATIVISMO

Vimos que o positivismo, influenciado pela crença de que a racionalidade humana seria capaz de fornecer as respostas para todos os problemas, foi a filosofia que predominou durante o século XX e de boa parte da modernidade. De uma forma geral, a despeito das diversas variações do pensamento juspositivista, predominava uma crença de que seria possível uma análise objetiva dos textos legais, de forma isenta dos valores dos intérpretes, por meio de uma delimitação rígida de um objeto de estudo, uma metodologia bem definida e um uso rigoroso da linguagem. Há um esforço, nos pensadores dessa corrente, em efetuar uma separação entre os efeitos do Direito e as avaliações pessoais de moral e justiça que fazemos sobre seus comandos prescritivos. Morrison ensina que, entre os pensadores da modernidade, havia uma crença de que o conhecimento fosse capaz de revelar ao homem a verdade de sua condição.⁵⁶

Isso, todavia, restou perdido ao longo do tempo, quando precisamos reconhecer a existência de uma rica profusão de doutrinas acadêmicas, sobre os mais diversos campos do conhecimento, que adotavam, cada uma, um ponto de observação distinto da outra e explicavam a realidade por meio de cortes epistemológicos cada vez mais diversos. Com isso, de uma certa forma, houve uma fragmentação da própria noção de realidade. A solução que Hart encontrou para esse problema foi “recuar para a análise da linguagem comum e criar uma história social mítica (...) a fim de propor uma discussão (...) de uso linguístico cotidiano a propósito da obrigação normativa”.⁵⁷

Mas o positivismo jurídico ainda permanecia como uma ciência meramente descritiva do Direito, quando já havia ficado claro que a Ciência do Direito possui, também, um forte caráter interpretativo. De fato, a partir da década de 1960⁵⁸, houve uma guinada no modo como as ciências sociais, em geral, percebiam o mundo. Elas passaram a entender que a interpretação é inescapável à análise de qualquer objeto das áreas das humanidades. Notaram que o mundo, como examinado, não possui uma essência que possa ser revelada pelo conhecimento humano, mas, ao contrário, é resultado de nossa construção ativa, de um reflexo da nossa participação nele.

⁵⁶ MORRISON, Wayne. *Filosofia do Direito - dos gregos ao pós-modernismo*. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

⁵⁷ MORRISON, Wayne. *Filosofia do Direito - dos gregos ao pós-modernismo*. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

⁵⁸ MORRISON, Wayne. *Filosofia do Direito - dos gregos ao pós-modernismo*. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

Uma vez que isso foi pontuado, a objetividade que vigorava no século XX perdeu cada vez mais prestígio. As ideias de neutralidade e certeza defendidas pelos teóricos do positivismo foram, paulatinamente, sendo cada vez mais criticadas. O foco dos estudos, então, passou a ser o intérprete e seu posicionamento moral e político. A obra de Gadamer foi essencial nesse ponto.⁵⁹ Foi nesse contexto que ganhou repercussão a obra do principal crítico de Herbert Hart: Ronald Dworkin.

1.2.1 CRÍTICA DE DWORKIN AO SISTEMA DE HART

Ronald Dworkin nasceu em 1931 e foi um dos mais celebrados filósofos e juristas norte-americanos da contemporaneidade. Em sua obra se destaca, entre outros, o livro *Levando os direitos a sério* (1977), no qual o autor se notabilizou por sua contundente crítica ao conceito de direito erigido por Herbert Hart. Dworkin inicia sua argumentação sugerindo que o positivismo e as teorias de direito natural buscam delimitar o conceito de direito baseados em fatos simples ou “*easy cases*” e que essa não seria uma visão realista dos inéditos conflitos que se colocam diante dos julgadores todos os dias. E, aqui, Dworkin sugere que há algo além das regras que é capaz de conduzir o pensamento dos julgadores quando estes precisam decidir. Para ele, os juízes “utilizam critérios que não funcionam como regras, mas operam diferentemente, como princípios, políticas e outros tipos de critérios.”⁶⁰

Dworkin dirá que, dentro do conceito de direito definido por Hart, se houver um fato que não esteja previsto pelas regras, o juiz estará sujeito à discricionariedade, ou seja, não haverá nada que o vincule no julgamento de um caso. Com isso, aponta que a teoria do Hart limita-se a explicar somente o julgamento do que ficou posteriormente conhecido como “casos fáceis” (*easy cases*), aqueles de simples subsunção de um fato a uma regra, mas ignorou os casos em que os juízes trabalham com fatos que se sujeitam às zonas cinzentas das previsões normativas, aqueles em que não está muito claro qual regra deve ser aplicada, ou, ainda, para os quais sequer há regras previstas. Morrison explica um resumo das propostas do positivismo sobre a conduta a ser adotada pelos julgadores. Para ele, o positivismo possui:

- “(i) uma concepção estática, que é o modelo de regras do fato simples, que abrange a situação e que pode ser aplicado pela “teoria jurídica mecânica”;
- (ii) uma concepção dinâmica na qual o direito é um processo e se pressupõe que, ao entender esse processo, é preciso entender como as regras interagem com influências não-jurídicas.

⁵⁹ GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e Método**. São Paulo: Editora Vozes, 2015.

⁶⁰ DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

Essa concepção positivista pode ser expressa como uma equação: regras mais poder discricionário igual a novas regras.”⁶¹

Dworkin reconhecerá, portanto, que os juízes possuem poder de criação do Direito sempre que decidirem casos importantes⁶², mas estabelecendo que essa criação “se faz necessária em função da correta percepção dos verdadeiros fundamentos do direito, ainda que isso não tenha sido previamente reconhecido, ou tenha sido, inclusive, negado”⁶³.

Conclusão decorrente da crítica feita ao sistema de Hart, é o fato de que, para Dworkin, é sempre possível chegar a uma resposta correta para os dilemas do Direito. Ele argumenta que, devido à própria natureza do Direito, que é solucionar conflitos existentes na sociedade, é necessário que ao intérprete seja possível encontrar uma resposta suficientemente clara, por meio de argumentos racionais apreensíveis de dentro do próprio Direito e da política e faz isso utilizando exemplos da *práxis* jurídica.

Com efeito, todos os que atuam na área jurídica ou já precisaram ter um caso solucionado pelo Judiciário já se depararam com algum grau de incerteza quando se pleiteia o reconhecimento de um direito subjetivo. É comum que, ao serem questionados por seus clientes sobre a existência de um direito, advogados respondam que esse reconhecimento “depende”, de alguma forma, do contexto dos fatos. Com isso, o Direito parece cada vez mais incerto, com as obviedades da interpretação literal das regras sendo cada vez menos suficientes para o esclarecimento de casos inéditos. Como, então, será possível trazer algum grau de segurança para o Direito? Afinal, não é essa a finalidade precípua do Direito? Conferir segurança às relações sociais e seus conflitos?

Dworkin dirá que, em casos judiciais, é comum que as partes envolvidas, pressupondo-se que estejam seriamente interessadas na solução correta do caso, possuam interpretações distintas sobre como deve ser aplicado o Direito. Desse modo, há uma certa forma de razão prática que acredita que haja uma resposta correta para aquele dilema. Caso contrário, por que alguém iria a um tribunal? Daí um dos principais pontos do autor: o fato de que o modelo de Hart, o sistema de regras, não consegue se sobrepor à natureza argumentativa da prática jurídica. Nesse sentido, o sistema de Hart criaria brechas na própria noção de Estado de Direito.⁶⁴

⁶¹ MORRISON, Wayne. **Filosofia do Direito - dos gregos ao pós-modernismo**. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

⁶² FARIA, Renato Luiz Miyasato de. **Entendendo os princípios através de Ronald Dworkin**. In Revista Jurídica Unigran. Dourados, MS. v.11, n.22, jul-dez 2009.

⁶³ DWORKIN, Ronald. **O Império do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2014.

⁶⁴ MORRISON, Wayne. **Filosofia do Direito - dos gregos ao pós-modernismo**. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

Há aqui, portanto, uma série de críticas que podem ser feitas às conclusões de Hart em *O Conceito de Direito*. Wayne Morrison, em didática, porém densa explicação, enumera cinco das principais críticas passíveis de serem feitas ao positivismo hartiano. Passaremos a vê-las a seguir.⁶⁵

Em primeiro lugar, o modelo de regras não serviria para compreender o que significa o poder discricionário. Com efeito, Dworkin comparou a discricionariedade ao orifício de uma rosca, veja-se:

“Assim como o orifício da rosca, o poder discricionário só existe como um espaço deixado em aberto por uma zona de restrição circundante. Trata-se, portanto, de um conceito relativo. Sempre faz sentido perguntar: “Poder discricionário sob quais critérios?”, ou “Poder discricionário segundo que autoridade?”⁶⁶

Com isso, o autor quis dizer que mesmo a discricionariedade precisa ser interpretada como inserida dentro de um determinado contexto. A discricionariedade como elemento de um conjunto maior.

Em segundo lugar, se Hart estivesse certo com relação à discricionariedade, então muito do debate que se realiza sobre a correção das decisões jurídicas perderia o sentido, uma vez que os magistrados não se submeteriam ao escrutínio da população, posto que estariam autorizados a decidir por mero ato de vontade. Todavia, não é isso o que ocorre, evidentemente. A todo momento, advogados, cidadãos, membros da imprensa, membros acadêmicos e outros criticam, às vezes enfaticamente, a ausência de correção de uma decisão jurídica. Isto é, a sociedade debate, argumentativamente, sobre a razoabilidade e os fundamentos das decisões judiciais. E Dworkin argumenta que os juízes que tiverem decisões consideradas gravemente equivocadas pela comunidade acadêmica devem considerá-las como um direito fraco. É o que acontece, por exemplo, quando juízes retratam seus votos ao perceberem seus erros de julgamento. Wayne Morrison argumenta que isso significa que “aceitamos o poder discricionário como algo que funciona internamente ao direito, e como algo que um discurso jurídico apropriado deve tornar compreensível”.⁶⁷

Em terceiro lugar, Morrison argumenta que, se Hart estivesse correto, não seria possível prevermos o resultado de casos difíceis, mas, de acordo com ele, é possível fazê-lo de forma razoavelmente bem fundamentada. Aqui, discordamos pontualmente do pensamento

⁶⁵ MORRISON, Wayne. *Filosofia do Direito - dos gregos ao pós-modernismo*. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

⁶⁶ DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

⁶⁷ MORRISON, Wayne. *Filosofia do Direito - dos gregos ao pós-modernismo*. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

de Morrison, em parte. A rigor, “prever”, com exatidão, seria algo possível dentro da teoria de Hart, se ela estivesse correta. Para Dworkin, a nosso ver, é justamente pela existência da incerteza nas relações jurídicas, que não é possível “prever”, com exatidão, as consequências de um determinado fato jurídico. No entanto, é possível, argumentativamente, chegar-se a uma solução correta e satisfatória para ele.

Talvez, no Reino Unido, local onde esse autor nasceu, seja possível “prever” as decisões judiciais. No Brasil, certamente, previsão não é o termo adequado. Filiamo-nos mais ao pensamento de Humberto Ávila, para quem a segurança jurídica envolve muito mais a noção de uma calculabilidade argumentativa, do que de “previsibilidade” normativa. Nesse sentido, a lição de Humberto:

“A compreensão do Direito como um objeto previamente dado, e cuja existência é totalmente independente das atividades concernentes à sua aplicação, conduziu ao exame da segurança jurídica pelo viés quase exclusivo da exigência da determinação das hipóteses normativas, da qual é conseqüência a idolatria do assim denominado princípio da tipicidade fechada no Direito Tributário. **Tal entendimento, no entanto, restringiu a discussão da segurança jurídica a fatores sem dúvida importantes, mas unicamente ligados à estrutura da linguagem, dos quais decorreram não apenas intermináveis discussões a respeito da sua determinação, como também, de modo refletido, incansáveis debates sobre a sua incapacidade de fornecê-la**”.⁶⁸

Em quarto lugar, se os juízes de fato fossem detentores de poder discricionário para decidir, eles seriam equivalentes aos atores políticos de uma democracia, porém sem terem sido eleitos. A razão pela qual, em diversos países, os juízes podem assumir seus cargos sem serem eleitos é porque, culturalmente, os membros das sociedades, de uma forma geral, os compreende como profissionais cuja instrução acadêmica é capaz de declarar, com correção, o reconhecimento de um determinado direito subjetivo já posto, sem inová-lo. Daí a consequência de que, se os juízes de fato detivessem poderes discricionários, em uma democracia, eles precisariam ser eleitos.

Em quinto lugar, os juízes agem e decidem de maneira a que se possa inferir que suas atitudes e decisões são constrangidas por princípios gerais de direito. Como forma de estabelecer a legitimidade das decisões judiciais, o único instrumento à disposição dos juízes é a sua fundamentação com base na lei e na interpretação do ordenamento, quando a legislação seja omissa, ambígua ou contraditória. Assim, se admitirmos que os juízes podem decidir de forma discricionária, excluiríamos deles a coerência e integridade que se admitem serem necessárias para uma decisão judicial bem fundamentada.

⁶⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

Essas são as principais críticas feitas por Dworkin ao sistema de regras de Hart. Percebe-se que se trata de uma interpretação pragmática do Direito, isto é, da forma como ele é desenvolvido na prática, nas relações entre os litigantes e os profissionais da área. É certo que também há críticas ao pensamento de Dworkin, como acontece com todos os autores da filosofia do direito, mas aprofundá-las fugiria ao escopo deste trabalho. Para os nossos propósitos, cumpre esclarecer as principais ideias do autor.

Uma vez que esses pontos estejam esclarecidos, Dworkin efetuará a diferenciação entre o que ele chamou de “discrecionalidade fraca” e “discrecionalidade forte”. A discrecionalidade forte existe quando uma autoridade não esteja vinculada a padrões anteriores estabelecidos por uma outra autoridade. Já a discrecionalidade fraca ocorre quando esses padrões podem ser aplicados de forma automatizada, ou melhor, mecanizada, com a necessidade de reexame dos padrões a cada novo caso que se submeta à autoridade julgadora. Com isso, Dworkin argumenta que a discrecionalidade fraca faz parte do exercício da jurisdição e é desejável, pois, graças a ela, o ordenamento deixa de ter lacunas. Isto é, trata-se de uma discrecionalidade constrangida pelos padrões do Direito, que limita o âmbito das interpretações possíveis para um determinado caso.

Desse modo, Dworkin diferencia duas espécies normativas no Direito: as regras e os princípios. Para ele, as regras operariam numa espécie de “tudo ou nada”, isto é, ou as regras são aplicáveis a determinado caso ou não são. Nessa hipótese, o juiz examinaria o relato dos fatos e decidiria se há subsunção da hipótese à regra ou não. Já os princípios, por sua vez, possuiriam uma vertente de “peso”, ou seja, podem ser aplicados em grau maior ou menor, a depender de cada contexto.⁶⁹

Ainda, nesse pensamento, as regras jamais poderiam entrar em conflito umas com as outras. Na hipótese em que isso ocorresse, uma das regras deverá ser considerada errada ou inválida. Já os princípios, por sua vez, podem, de fato, entrar em conflito, como muitas vezes ocorre, e a decisão sobre qual princípio deverá prevalecer dependerá da análise contextual de cada caso.⁷⁰

Para a interpretação e aplicação desse complexo ordenamento, Dworkin elaborou a figura do “Juiz Hércules”, uma figura ideal que, diante de um caso difícil, no qual diversas teorias políticas da Constituição fossem aplicáveis, resultando em julgamentos com sentidos antagônicos, fosse capaz de se valer de sua sabedoria e competência para investigar, dentro do conjunto de práticas e princípios constitucionais, qual delas seria a correta interpretação para a

⁶⁹ DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

⁷⁰ DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

Constituição. Desse modo, os juízes reais devem buscar a conduta ideal de Hércules na medida do que seja viável para solucionar seus casos.

No Brasil, os tribunais superiores já incorporaram vastamente a existência de princípios constitucionais à jurisprudência nacional. Apenas a título de exemplificação, o princípio da dignidade da pessoa humana, por exemplo, identifica o âmbito de integridade a que todo ser humano tem direito, significando, entre outras coisas, que as escolhas existenciais de alguém não podem ser instrumentalizadas para fins de terceiros ou do Estado. É difícil dar efetividade a algo tão abstrato quanto esse princípio, mas há um consenso mínimo no sentido de que ele signifique, pelo menos, os direitos a “renda mínima, saúde básica, educação fundamental e acesso à justiça”.⁷¹ O Superior Tribunal de Justiça, por sua vez, já consignou que “a dignidade da pessoa humana, um dos fundamentos do Estado Democrático de Direito, ilumina a interpretação da lei ordinária”.⁷²

1.2.2 A CRIAÇÃO DE UMA TEORIA DO DIREITO EM DWORKIN

Como visto, a teoria de Dworkin opõe-se fortemente às doutrinas positivistas de Austin e de Hart. Ela sustenta que a prática da atividade judicante vale-se com mais proeminência dos princípios para a efetivação de direitos do que da interpretação literal de regras. Desse modo, é por meio da interpretação conjunta e coerente de regras e princípios que a sociedade como um todo poderá viver em um ambiente que proteja a efetivação de seus direitos subjetivos. Daí a necessidade de uma teoria jurídica que permita aos juízes identificar argumentos baseados em regras, princípios ou políticas. Dworkin escreveu o seguinte:

“Os argumentos políticos justificam uma decisão política ao mostrarem que a decisão fomenta ou protege algum objetivo coletivo da comunidade como um todo. O argumento a favor de uma subvenção a fabricantes de aviões - que a subvenção vai proteger a defesa nacional - é um argumento político. Os argumentos de princípios justificam uma decisão política mostrando que a decisão respeita ou garante algum direito individual ou de grupo. O argumento a favor de leis antidiscriminatórias - que uma minoria tem direito a igual respeito e interesse - é um argumento de princípio”⁷³

Como explica Morrison ao comentar a doutrina de Dworkin, “os direitos são trunfos diante das afirmações de que os tribunais devem fundamentar suas decisões em

⁷¹ BARROSO, Luis Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. **O Começo da História. A Nova Interpretação Constitucional e O Papel dos Princípios no Direito Brasileiro**. R. Dir. Adm., Rio de Janeiro, 232: 141-176. abr./jun. 2003.

⁷² STJ, HC 9.892-R1, D126.3.01, ReI. orig. Min. Hamilton Carvalhido, ReI. para ac. Min. Fontes de Alencar.

⁷³ DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2002

diretrizes políticas”⁷⁴. Dworkin então, diferentemente de Hart, não separa os sistemas do direito da moral. Ao contrário, afirma que agir com integridade moral, com justiça para com as partes do processo, imparcialidade e fidelidade ao Direito é uma atitude tipicamente normativa.

Com efeito, na teoria de Dworkin, os princípios possuem proeminência quando comparados às regras ou às políticas pois, dentro do raciocínio argumentativo jurídico que deve compor uma decisão, eles cumprem o papel de estruturar as regras e prover integridade ao Direito.

A distinção entre princípio e política precisa ficar clara. Dworkin explica em *Levando os Direitos a Sério* que chama de princípio “um padrão que deve ser observado não porque vai fomentar ou assegurar uma situação econômica, política ou social que se considera desejável, mas porque é uma exigência de justiça ou equidade, ou de alguma outra dimensão da moralidade”.⁷⁵ Reiterando o posicionamento, mais adiante, o autor aponta que “princípios são proposições que descrevem direitos; políticas são proposições que descrevem objetivos”.⁷⁶ Vê-se com isso que o autor considera como “políticas” as medidas tomadas pelo legislativo que, nas democracias, é eleito para representar o povo e perseguir objetivos coletivos. Já os princípios, por sua vez, são os elementos internos estruturais do direito que, ligados em alguma medida a noções de moralidade, conferem racionalidade à aplicação das regras.

Assim, Dworkin cria uma noção de Direito a partir da qual todo ordenamento jurídico é resultado de uma concepção sobre política que predomina em uma dada sociedade, de modo que é essa noção que irá conferir integridade e coerência ao sistema jurídico. Essa concepção política deve servir como bússola para os valores que orientam a prática jurídica do profissional do direito, que deverá segui-las como forma de integridade. Além dela, o sistema jurídico também possui princípios jurídicos internos que, via de regra, são resultado dos valores políticos que predominam no sistema. Uma conclusão muito importante desse tópico é a admissão, por parte de Dworkin, de que a política influencia no direito, embora, normalmente, apenas por meio da legislação.

À parte da política e dos princípios, o sistema de Dworkin também possui regras, que se diferenciam dos princípios quanto a dois tópicos principais. Em primeiro lugar, as regras podem ser criadas ou destruídas abruptamente por meio da legislação ou das decisões judiciais, mas os princípios podem surgir ou se extinguir gradualmente. Exemplo que ele nos

⁷⁴ MORRISON, Wayne. **Filosofia do Direito - dos gregos ao pós-modernismo**. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

⁷⁵ DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2002

⁷⁶ DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2002

fornece é o do caso *Donoghue vs Stevenson*, como comenta Morrison, no qual os princípios foram “ampliados, apurados, desenvolvidos, aperfeiçoados ou reduzidos em julgamentos posteriores”.⁷⁷

Em segundo lugar, os princípios possuem uma dimensão de peso, o que implica no fato de que eles não são excluídos do sistema quando forem antagônicos entre si, a exemplo do que acontece com as regras, que são aplicadas ao modo de tudo ou nada. Ao contrário disso, o intérprete deve ponderá-los para decidir qual se aplica ao caso concreto, de modo que, ao final, ambos ainda pertençam ao ordenamento.

Além disso, na teoria do direito de Dworkin, como visto, os juízes não exercem discricionariedade fora de controle (apenas a discricionariedade fraca), mesmo nos casos em que há lacunas normativas. Quando se deparar com essa hipótese, o juiz deverá fundamentar sua decisão nos princípios de direito que estão presentes nos valores mais amplos presentes no sistema político que serve de fundamento para o ordenamento jurídico da sua comunidade. Guiando-se desse modo, mesmo nos *hard cases* (casos difíceis), sempre haverá uma resposta correta que possa ser dada, pois a estrutura argumentativa da prática jurídica implica a existência de uma solução adequada para cada caso. Encontrá-la dependerá da habilidade de cada jurista.

Dworkin dirá, ainda, que julgar é uma tarefa absolutamente árdua e que os juízes não deixam de cometer erros. Apenas um juiz que fosse detentor do conhecimento de toda a história, a jurisprudência e a política, dotado de consciência infinita, não os iria cometer. Dworkin o chama de “Juiz Hércules”, mas admite que se trata apenas de um modelo. Não obstante, ainda que o ideal seja algo distante, todo juiz deve empreender os esforços que forem possíveis na busca de uma resposta argumentativa correta, sendo uma obrigação da função que exercem.

1.2.3 O IMPÉRIO DO DIREITO E A TEORIA INTERPRETATIVA DE DWORKIN

Em 1986, Dworkin publicou sua obra *O Império do Direito*, na qual o autor buscou desenvolver uma teoria da interpretação que fosse capaz de encontrar a resposta certa para os dilemas jurídicos, que restou denominada pela doutrina de teoria do Direito como Integridade. Alguns autores afirmam que, a partir dessa obra, Dworkin passou a conceber um Direito muito mais fluido e aberto do que antes.

⁷⁷ MORRISON, Wayne. *Filosofia do Direito - dos gregos ao pós-modernismo*. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

De acordo com a formulação de Dworkin sobre o Direito, todas as manifestações jurídicas compõem um sistema íntegro, “estabelecendo parâmetros ou linhas decisórias que contemplem tanto as decisões pretéritas quanto os fundamentos sociais atuais a serem observados”.⁷⁸ Sempre focado nas práticas jurídicas, Dworkin escolhe quatro casos fundamentais que utiliza como exemplo de modelos de argumentação: (i) *Riggs vs Palmer*; (ii) *Snail Darter*; (iii) *Brown*; (iv) *McLoughlin*. Ele aponta que neles os juízes buscaram encontrar argumentativamente qual seria o verdadeiro direito aplicável a cada caso, o que serviria para demonstrar seu propósito de que é possível encontrar uma resposta certa.

No primeiro, a questão a ser decidida era saber se o fato de Palmer haver envenenado seu avô significava que ele não teria direito à herança. Nesse caso, não havia nenhuma previsão que proibisse os assassinos de receberem herança de suas vítimas, mas a maioria dos juízes entendeu que a interpretação literal da lei não deveria ser aplicada na hipótese. O voto que guiou o entendimento dos juízes foi proferido pelo magistrado Earl, que argumentou que seria necessário aplicar ao caso uma interpretação racional ou equitativa, que levasse em consideração não apenas a literalidade do texto, mas a intenção dos legisladores. Veja-se o que escreveu Earl em seu voto:

“Não precisamos (...) nos preocupar muito com a linguagem contida nas lei; em vez disso, os juízes deviam empregar ‘máximas fundamentais do common law’, que são máximas “ditadas pela política pública, têm suas bases no direito universal aplicado em todos os países civilizados e não foram em parte alguma superadas pela lei escrita”⁷⁹

O único voto dissidente foi o do juiz Gray, para quem juízos de equidade não deveriam prevalecer e que, por essa razão, votou pela concessão da herança ao assassino, com fundamento na interpretação literal da lei.

Já no caso *Snail Darter*, a Suprema Corte dos Estados Unidos determinou que um conjunto de obras de uma barragem que estava praticamente concluída e que já havia custado por volta de cem milhões de dólares fosse interrompido. O argumento da decisão foi o de proteção ambiental a um peixe (chamado de *Snail Darter*), que Dworkin descreve como sendo “sem nenhuma beleza, interesse biológico ou importância ecológica especiais”⁸⁰. Mais

⁷⁸ NETO, Jorge Amado. **O Direito como Integridade e a Ideia de Interpretação na Obra “O Império do Direito”, de Ronald Dworkin.** In: *Derecho y Cambio Social*. Disponível em: <https://www.derechocambiosocial.com/revista047/O_DIREITO_COMO_INTEGRIDADE.pdf>. Acesso em: 09/10/2023.

⁷⁹ DWORKIN, Ronald. **O Império do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2014.

⁸⁰ DWORKIN, Ronald. **O Império do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2014.

uma vez, prevaleceu a posição de se privilegiar a finalidade de uma lei promulgada pelos legisladores em detrimento de sua literalidade.

Já o caso *Brown* envolvia um debate sobre o significado do termo “igual proteção”. O dilema cingia-se em examinar se as escolas norte-americanas poderiam ter instalações separadas para os estudantes negros, ainda que elas fossem idênticas às dos alunos brancos. Mais uma vez, os juízes precisaram examinar, argumentativamente, não apenas o conteúdo da literalidade da lei ou da Constituição, mas também diversas teorias da igualdade racional. Ao final, a Corte decidiu acertadamente pela possibilidade de estudantes negros e brancos frequentarem as mesmas instalações escolares e o caso *Brown* tornou-se uma referência na jurisprudência norte-americana.

Por fim, o caso *McLoughlin*, do Reino Unido, que enfrentou a possibilidade de incidência de diversas interpretações ao caso, “assim como um exemplo da rejeição, pela Câmara dos Lordes, da estratégia do Tribunal de Recursos que havia decidido expressamente distinguir entre os precedentes relevantes que envolviam a questão em bases “políticas””⁸¹. Isto é, os juízes decidiram em um mesmo sentido, porém por razões distintas. Para Dworkin poder manter acesa sua teoria da única resposta correta, argumentou que dois juízes haveriam incorporado argumentos políticos equivocados em seu raciocínio. Assim, Dworkin escreveu que “os precedentes devem ser vistos como diferenciáveis somente se, por alguma razão, os princípios morais admitidos nos casos anteriores não se aplicassem da mesma maneira ao pleiteante”.⁸²

Dworkin é claro em sua filosofia política para a análise da correção das decisões judiciais. Ele admite que os parâmetros que devem ser adotados para verificar se uma interpretação é correta ou não são a *Equidade*, a *Justiça* e o *Devido Processo Legal Adjetivo*. Essas são diretrizes que permitem tratar o Direito como Integridade.⁸³

Comentando a teoria interpretativa do Direito como Integridade de Dworkin, Hommerding e Lira arrematam:

“O propósito de Dworkin é o de demonstrar que as decisões judiciais necessitam de um aspecto justificador. E esse “justificador” não pode ser encontrado apenas nas “regras” – o juiz não decide apenas com base nas regras –, mas, preponderantemente, no binômio regras-princípios. Sim, pois as regras são

⁸¹ MORRISON, Wayne. *Filosofia do Direito - dos gregos ao pós-modernismo*. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

⁸² DWORKIN, Ronald. *O Império do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2014.

⁸³ NETO, Jorge Amado. *O Direito como Integridade e a Ideia de Interpretação na Obra “O Império do Direito”, de Ronald Dworkin*. In: *Derecho y Cambio Social*. Disponível em: <https://www.derechocambiosocial.com/revista047/O_DIREITO_COMO_INTEGRIDADE.pdf>. Acesso em: 09/10/2023.

“porosas”, “abrindo”, então, a interpretação, ao passo que os princípios “fecham” a interpretação feita pelo julgador (Streck). O princípio da integridade, aliado aos primados da igualdade, da justiça e do devido processo legal, dá sustento à decisão com padrões de coerência, evitando, assim, o pragmatismo judicial.”⁸⁴

Vimos, ao longo do capítulo, as principais concepções jurídicas que envolvem o debate jurídico da modernidade. Apesar de o conceito de direito hartiano ser considerado superado pela maioria, algum grau de positivismo permanece incrustado no pensamento jurídico nacional, sobretudo no Direito Tributário. Com efeito, não obstante a maioria da doutrina de diversos ramos do direito brasileiro seja adepta do pensamento de Ronald Dworkin ou de alguma variação mais próxima disso, o Direito Tributário brasileiro permanece influenciado sobremaneira pelo pensamento positivista do início do século XX, como o de Hart, mas também, às vezes, como o ainda mais arcaico positivismo kelseniano.

1.3. O POSITIVISMO PRESENTE NO PENSAMENTO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Como mencionado na introdução, este trabalho tem o objetivo de investigar se as realidades econômicas descritas nas materialidades das hipóteses de incidência previstas nas competências constitucionais tributárias variam de significado de acordo com a época e o contexto em que são utilizadas. Para que se possa desenvolver o tópico, é necessário, antes, fazer uma divagação sobre o objeto de estudo do Direito.

Prevalece, hoje, na comunidade, doutrina muito consagrada ao longo dos anos⁸⁵, segundo a qual não se poderia pensar o Direito – na acepção de ordenamento jurídico – fora da linguagem contida nos textos positivados dos dispositivos normativos. A título de efeito, Aurora Tomazini adota, logo no início de bem fundamentada obra sobre o tema, a seguinte premissa: “Antes de perguntar-mo-nos: “o que é direito?”, devemos ter em mente que “direito” é uma palavra.”⁸⁶

Essa corrente doutrinária fundamenta-se em uma leitura sobre o giro-linguístico promovido por Wittgenstein, a partir do qual há uma mudança do paradigma existente desde o Crátilo, de Platão, para quem a filosofia se baseia na ideia de que “conhecer” envolve uma relação direta entre sujeito e objeto, com a linguagem sendo responsável somente por revelar

⁸⁴ HOMMERDING, Adalberto Narciso; LIRA, Cláudio Rogério Sousa. **A Teoria do Direito como Integridade de Ronald Dworkin como Condição para a Positivização do Direito**. Rev. Fac. Dir. Sul de Minas, Pouso Alegre, v. 31, n. 1: 97-122, jan./jun. 2015.

⁸⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. 7ª ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018.

⁸⁶ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito (O Constructivismo Lógico-Semântico)**. 6ªed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2019.

a ordem objetiva dos fenômenos ou sua essência. Na concepção de Platão, haveria necessariamente uma relação de correspondência entre aquilo que era dito e o objeto que era expresso pela linguagem, como se o sujeito fosse capaz de se relacionar, sem mediações, com o mundo que o circunda.

Durante o século XX, todavia, Wittgenstein é responsável por alterar essa percepção, dando origem à chamada “filosofia da consciência”.⁸⁷ A partir dessa mudança, a linguagem deixa de ser apenas um elemento intermediário que viabiliza a cognição da essência dos objetos pelo sujeito e passa a ser, ela mesma, condição de possibilidade da constituição do conhecimento ou da própria realidade. Daí que se concluiria que não haveria “um mundo em si”, mas apenas uma realidade construída intersubjetivamente.

“As coisas não precedem à linguagem, pois só se tornam reais para o homem depois de terem sido, por ele, interpretadas. Algo só tem significado, isto é, só se torna inteligível, a partir do momento em que lhe é atribuído um nome. A palavra torna o dado experimental articulável intelectualmente permitindo que ele apareça como realidade para o ser humano.”⁸⁸

A nosso ver, no entanto, a teoria de Wittgenstein foi apressadamente incorporada à Ciência do Direito Tributário no ponto em que se propôs a delimitação de seu objeto de estudos. Como vimos ao estudarmos Hart, Wittgenstein possui duas fases de pensamento distintas e opostas entre si, verificáveis em suas obras *Tratado Lógico-Filosófico* e *Investigações Filosóficas*, esta última lançada postumamente.

Com efeito, apesar de admitir expressamente as palavras não possuem sentido objetivo, incorporando a teoria dos jogos de linguagem da obra *Investigações Filosóficas*, o Constructivismo Lógico-Semântico, com fundamento na obra que restou conhecida durante o giro-linguístico (*Tratado Lógico Filosófico*), adota uma posição normativista do direito, com inspiração clara na teoria de Hans Kelsen, e define seu objeto de estudos como “o complexo de normas jurídicas válidas num dado país”.⁸⁹ Por isso é que Aurora Tomazini sustenta que “a expressão “direito positivo”, a princípio, parece redundante, pois para todos aqueles que adotam uma posição kelseniana não existe outro direito, senão o posto”.⁹⁰ E é aqui que está a contradição.

⁸⁷ WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tractatus Logico-Philosophicus*. 3ª ed, São Paulo: Editora Edusp, 2017.

⁸⁸ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito (O Constructivismo Lógico-Semântico)*. 6ªed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2019.

⁸⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 28ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

⁹⁰ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito (O Constructivismo Lógico-Semântico)*. 6ªed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2019.

Assim é que o Constructivismo Lógico-Semântico, como ensina Aurora Tomazini, sustenta três cortes epistemológicos principais em seu objeto: (i) ser norma; (ii) ser jurídica; (iii) ser válida.⁹¹ Do primeiro corte, depreende-se que não há direito fora dos limites textuais dos dispositivos normativos e que nada que seja externo a isso poderá compor a Ciência Jurídica, nem a moral, nem a história, nem a política, nem o passado e nem o futuro. A esse respeito, didática exposição da citada autora:

“Dizer que há direito onde houver normas jurídicas válidas importa, desde logo, afastar do campo de interesse da Dogmática Jurídica o “direito” passado (normas jurídicas não mais válidas) e o direito futuro (normas jurídicas ainda não-válidas). Também não interessa à Ciência Jurídica as razões (políticas, econômicas ou sociais) que lhe precedem, as consequências (políticas, econômicas ou sociais) por ele desencadeadas, nem os conceitos éticos ou morais que lhe permeiam, pois seu objeto se resume às normas jurídicas válidas.

Esta primeira tomada de posição implica desprezar tudo que não se configura norma jurídica da abrangência do conceito de direito positivo. Como já vimos, cada Ciência existe para conhecer seu objeto e nada mais. Neste sentido, à Ciência do Direito compete o estudo do direito posto, nada além, nem antes e nem depois dele. E, considerando-se que este consubstancia-se em normas jurídicas, o objeto de estudos da Ciência do Direito são as normas jurídicas e só elas. Nada além, nem antes e nem depois delas.”⁹²

A partir desse primeiro ponto, a autora arremata que “um estudo da evolução das normas jurídicas, por exemplo, compete à História do Direito”.⁹³ Como buscaremos demonstrar ao longo do trabalho, a história da repartição de receitas e da discriminação de competências tributárias pode ser muito relevante para, se não definir definitivamente o alcance de seus termos, identificar as atualizações às quais elas estão sujeitas, por imposição dos fatos econômicos que surgem em velocidade maior do que se promulgam os textos legislativos.

Voltando ao assunto, o segundo recorte proposto pelo Constructivismo (ser a norma jurídica) nos parece ser uma redundância em relação ao primeiro. Há, aqui, uma ênfase na afirmação do pressuposto adotado pela teoria, qual seja, o giro-linguístico de Wittgenstein, pois deve ser compreendido no sentido de que o Direito seria um corpo de linguagem e que deveria ser analisado de acordo com as Ciências da Linguagem, percebendo-o como algo construído. Mas a autora reitera que “dizer que onde há direito, existe uma linguagem, na qual

⁹¹ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito (O Constructivismo Lógico-Semântico)**. 6ªed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2019.

⁹² CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito (O Constructivismo Lógico-Semântico)**. 6ªed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2019

⁹³ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito (O Constructivismo Lógico-Semântico)**. 6ªed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2019

ele se materializa, implica, em última instância, afirmar que o objeto de análise do jurista é a linguagem positivada”.⁹⁴

Por fim, o terceiro recorte aduz tratar-se de uma “visão culturalista” do Direito, mas resume essa visão ao fato de que este deve ser compreendido como o conjunto de normas jurídicas inseridos no ordenamento de um dado país, mas que só possuem existência e sentido porque imersas num universo cultural.⁹⁵

Aqui, nos parece, há uma contradição: afinal, não é possível compreender o sentido cultural de qualquer texto – inclusive o de normas jurídicas – sem que se recorra ao estudo de outras áreas que, de acordo com os dois primeiros recortes, deveriam ser estranhas ao Direito, como a História, a Antropologia, a Moral, a Política. Afinal, como visto, o texto não traz em si os seus valores, mas é o intérprete quem os atribui. Isso, a nosso ver, torna o objeto do Direito indissociável de sua necessária complementaridade por outros ramos do conhecimento, sobretudo de ciências humanas.

Um juiz dificilmente conseguirá interpretar o conteúdo de “família”, por exemplo, levando em consideração apenas as normas positivadas no ordenamento, sobretudo nos casos em que há lacunas, ambiguidades ou contradições, sem levar em consideração as mudanças culturais que ocorreram na sociedade nas últimas décadas. O mesmo vale para “serviço”, “mercadoria”, entre outros.

Em crítica à percepção de “linguagem” defendida como objeto do Direito por essa doutrina, Hugo de Brito Machado Segundo ensina que é necessário dar maior precisão ao que nós queremos dizer com esse termo, para que o conteúdo dele não se torne tão amplo ao ponto de poder abranger qualquer coisa. Isso porque, nessa hipótese, caso se sustente que absolutamente tudo é linguagem, ou que só existe aquilo que foi vertido em linguagem, torna-se muito difícil trabalhar com a hipótese de que o conhecimento humano é imperfeito e precisa reiteradamente de aprimoramento.

“ Caso se admita que tudo é linguagem, e que, por conseguinte, só existe o que foi transformado em linguagem, torna-se difícil lidar com a concepção segundo a qual o conhecimento é imperfeito, consistindo em um constante processo de retificação de erros. A admissão de que existe uma realidade ainda desconhecida (porque não “transformada em linguagem”), mas passível de ser descoberta, é que move a pesquisa, seja para que se descubram novas realidades, seja para que se retifiquem noções construídas em torno do que já se considerava sabido.”⁹⁶

⁹⁴ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito (O Constructivismo Lógico-Semântico)**. 6ªed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2019

⁹⁵ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito (O Constructivismo Lógico-Semântico)**. 6ªed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2019

⁹⁶ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Epistemologia Falibilista e Teoria do Direito**. RIBD, Ano 3 (2014), nº 1.

É por essa razão, entre outras, que Humberto Ávila escreveu famoso texto no qual critica uma posição kelseniana do Direito e demonstra que a Ciência do Direito não possui somente a função de descrever, de modo neutro e avalorativo, o conteúdo das normas jurídicas, como se ao intérprete fosse possível fazê-lo sem interferir no significado das palavras.⁹⁷ O autor aponta, corretamente, que a função descritiva do Direito depende, necessariamente, da ocorrência das seguintes características: 1) da significação estritamente textual; 2) da univocidade ou plurivocidade de sentidos; e 3) da suscetibilidade de conhecimento.

Todos eles dizem respeito a obstáculos que o corte epistêmico reducionista segundo o qual o objeto da Ciência do Direito reside no “complexo de normas jurídicas válidas” positivadas no ordenamento precisaria superar. Para o nosso objetivo, destacamos a análise do professor quanto às dificuldades da significação textual:

“O problema da significação estritamente textual enfrenta a questão de saber se a Ciência do Direito deve interpretar apenas textos, por meio de elementos puramente linguísticos (função gramatical e lógica dos vocábulos e estrutura sintática das disposições), ou também de outros objetos, tais como fatos, atos, costumes, finalidades e efeitos, mediante o exame de outros elementos e de outras relações. Essa investigação pressupõe a análise da variedade de objetos da interpretação no Direito”⁹⁸

O autor é expresso ao explicar, com maestria, que a interpretação do Direito não depende apenas da análise do conteúdo de textos, mas da compreensão de fatos, atos, costumes, finalidades e efeitos. Isso porque o intérprete, com frequência, se depara com dispositivos que fazem referência a fatos que são pressupostos para que a compreensão sobre os textos possa ser viabilizada.

Caso paradigmático no próprio Direito Tributário é o exame da tributação das famosas Crocs, cuja classificação tributária não está expressa na legislação tributária. O Fisco Federal, então, acusou o contribuinte, à época, de classificá-la equivocadamente a fim de pagar menos impostos. O caso chegou à 1ª Turma da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF, que precisou decidir se a Crocs se enquadraria como uma sandália de borracha ou como um calçado impermeável, a fim de que fosse aplicada a alíquota correta à importação do contribuinte. Decidir isso é algo que não está expressamente previsto na legislação, pois

⁹⁷ ÁVILA, Humberto. **Função da Ciência do Direito Tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo**. Revista Direito Tributário Atual, 29. São Paulo: Editora Dialética, 2013.

⁹⁸ ÁVILA, Humberto. **Função da Ciência do Direito Tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo**. Revista Direito Tributário Atual, 29. São Paulo: Editora Dialética, 2013.

pressupõe o conhecimento sobre a natureza do objeto tributado. Houvesse uma Teoria Geral dos Calçados, o CARF precisaria recorrer a ela para solucionar o caso. Como não é a hipótese, a solução definitiva para a contenda variará de acordo com critérios argumentativos a serem utilizados pelos julgadores a respeito dos fatos que ensejaram a autuação. Da análise do objeto e não do texto legislativo.

O que aconteceu no caso acima pode perfeitamente ocorrer com regras de competência tributária. Exemplo comum é o da noção de “serviço”, que, quando da promulgação da Constituição de 1988, estabelecia uma hipótese para a realidade econômica da época. Mas essa hipótese não existe no vácuo e a realidade econômica atualiza-se constantemente, com muito mais velocidade. Daí surgem atividades como o streaming de vídeos, o licenciamento de softwares, entre outras, que não podem ficar à míngua das previsões constitucionais.

Por isso, ao tratar especificamente sobre a interpretação dos fatos, Humberto Ávila exemplifica a influência destes no Direito ao citar, justamente, as regras de competência:

“A interpretação de fatos, ao contrário da de textos, envolve conjecturas e ilações a respeito de causas e efeitos de eventos. Essa interpretação não é feita apenas em concreto, pelo aplicador, mas também em abstrato, pelo cientista, ainda que indiretamente, quando ele é confrontado com determinadas normas que preveem ou pressupõem fatos ou estados de coisas, como é o caso, no âmbito do Direito Tributário, de regras que preveem fatos geradores de tributos (exemplo: regra de competência para instituir o imposto sobre a renda, que pressupõe a ocorrência de acréscimo patrimonial) ou de princípios que exigem a promoção de estados ideais (exemplo: princípio da moralidade, que exige a promoção de um estado de confiança e de lealdade entre o Estado e os contribuintes).⁹⁹

Miguel Reale já percebia isso há tempos, analisando a própria plurissignificação da palavra “Direito” (voltaremos a esse tema no tópico seguinte). Aduzia o autor que essa simples constatação já denota a existência de elementos complementares na ciência jurídica.¹⁰⁰ A partir daí elaborou sua teoria, que serve de premissa para a constituição deste trabalho: o Direito é triplamente constituído. Em parte é norma (o ordenamento e sua ciência); em parte é fato (a sua constituição histórica e sua efetividade social) e em parte é valor (o conteúdo axiológico de suas disposições, como a Justiça). Daí o autor nos ensina, com autoridade:

⁹⁹ ÁVILA, Humberto. **Função da Ciência do Direito Tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo**. Revista Direito Tributário Atual, 29, São Paulo: Editora Dialética, 2013.

¹⁰⁰ REALE, Miguel. **Lições preliminares de Direito**. 27ª ed. 5ª tiragem. São Paulo: Saraiva, 2010.

“a) onde quer que haja um fenômeno jurídico, há, sempre e necessariamente, um fato subjacente (fato econômico, geográfico, demográfico, de ordem técnica, etc.); um valor, que confere determinada significação a esse fato, inclinando ou determinando a ação dos homens no sentido de atingir ou preservar certa finalidade ou objetivo; e, finalmente, uma regra ou norma, que representa a relação ou medida que integra um daqueles elementos ao outro, o fato ao valor.

b) tais elementos ou fatores (fato, valor e norma) não existem separados uns dos outros, mas coexistem numa unidade concreta;

c) mais ainda, esses elementos ou fatores não só se exigem reciprocamente, mas atuam como elos de um processo (já vimos que o Direito é uma realidade histórico-cultural) de tal modo que a vida o Direito resulta da interação dinâmica e dialética dos três elementos que a integram.”¹⁰¹

A constatação do autor é fundamental para que se perceba que o conteúdo das regras de competência não escapa à dialeticidade que envolve os elementos do Direito: os fatos, a valoração que se faz deles e o ordenamento. E que esses dispositivos não existem pairando no éter à espera da chegada de seus intérpretes, mas são consequências de complexas tramas históricas, interesses políticos e circunstâncias econômicas, e estão sujeitos à mudança constante da realidade, sob pena de obsolescência ou de adaptação.

¹⁰¹ REALE, Miguel. **Lições preliminares de Direito**. 27ª ed. 5ª tiragem. São Paulo: Saraiva, 2010.

2. O ESTADO E O REGIME DE REPARTIÇÃO DE COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS

2.1 A RELAÇÃO ENTRE O ESTADO E A TRIBUTAÇÃO: ENTRE O PODER E A COMPETÊNCIA

Há relativo consenso no que diz respeito às origens da organização política do Estado como entidade autônoma, apontando-se o século XV como o período de sua formação moderna e identificando-se como marco teórico principal a expoente obra de Nicolau Maquiavel, “O Príncipe”.¹⁰²

Apesar disso, desde épocas ainda mais remotas, é possível verificar o exercício do poder de tributar por parte de organizações comunitárias pré-existentes aos Estados Modernos. É por essa razão que consagrada doutrina nos lembra que “o tributo é vetusta e fiel sombra do poder político há mais de vinte séculos. Onde se ergue um governante, ela se projeta sobre o solo de sua dominação.”¹⁰³

Já no século XX, após a segunda-guerra mundial, a característica marcante das entidades estatais é o fato de que, após diversos avanços e conquistas sociais, consolidou-se a noção de Estado de Direito. Com efeito, embora alguns autores considerem que neste início do século XXI estejamos atravessando um período de regressão dos regimes democráticos e de ascensão de um legalismo autoritário¹⁰⁴, o que nos importa é destacar que o poder de tributar do Estado ainda deve ser delimitado de acordo com o ordenamento jurídico. Esse ponto é relevante para se verificar se a relação envolvendo o contribuinte e o Estado é, de fato, uma relação jurídica, ou se é apenas uma relação de poder.¹⁰⁵

A respeito das noções de poder, Hugo de Brito Machado e Schubert de Farias Machado escreveram:

“É a aptidão para decidir e fazer valer a decisão. Uma pessoa que decide como quer e consegue pôr em prática todas as suas decisões, é uma pessoa poderosa, com toda certeza. O poder distingue-se da influência porque esta é a aptidão para obter de outro a decisão desejada e que se faz valer. A influência pertence a quem não decide,

¹⁰² FLORENZANO, Modesto. **Sobre as origens e o desenvolvimento do estado moderno no Ocidente**. Lua Nova: Revista de Cultura e Política, 2007.

¹⁰³ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, 7ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1997.

¹⁰⁴ MELO, Rúion. **Legitimidade Política e Esfera Pública: disputando os sentidos da desobediência civil**. Dissonância Revista de Teoria Crítica, v.3, n.1. Dossiê Desobediência Civil, 1º semestre de 2019, pp. 291-320.

¹⁰⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

e por isto mesmo se diz que não é titular de poder, enquanto o poder pertence a quem decide faz valer, põe em prática, o decidido”.¹⁰⁶

Como se sabe, o poder pode se basear em razões diversas. O mais conhecido de todos é o poder econômico, mas é possível, também, que o poder se exerça por meio da força, como nas comunidades mais primitivas, ou, ainda, por meio da religião, como nos assentamentos da Idade Média. Não é sem motivo que, durante toda a Antiguidade, o tributo trouxe consigo o estigma da servidão. Exemplo lembrado por Schoueri é o de Atenas, na Grécia Antiga, que se aproveitando de sua hegemonia política na Confederação de Delos – aliança militar formada entre as polis gregas para combater os persas – impôs a permanência daquelas que desejavam se retirar, compelindo-as ao pagamento de tributos, por meio da força, e transformando aqueles que até então eram aliados em súditos.¹⁰⁷

De modo semelhante, a antiga Roma republicana cobrava tributos diretos de seus cidadãos apenas em caso de guerra e, ainda assim, essas prestações eram consideradas apenas um empréstimo, que seria posteriormente restituído pela pilhagem de povos vencidos. Assim é que se vê que, na sua origem, a relação tributária das comunidades antigas com seus povos era decorrente da mera imposição de poder e trazia consigo o estigma da servidão e da falta de liberdade.¹⁰⁸

Impossível deixar de mencionar passagem contida em obra de Hugo de Brito Machado Segundo, na qual o autor aponta a existência do quadro de Carl Gustaf Hellqvist, em que este registra a cobrança de tributos feita pelo rei Valdemar IV, na cidade medieval de Visby, durante o verão de 1361. A imagem retrata o que ficou conhecido por “fire taxation”, pois nela o monarca indicava que os três barris que estavam a sua frente deveriam ser completamente preenchidos com ouro até o fim do dia, caso contrário a cidade inteira seria incendiada.¹⁰⁹

Felizmente, mesmo que de modo não linear, o progresso se impôs ao longo da história e a sociedade desenvolveu-se o suficiente para edificar um conjunto de limites institucionais ao uso arbitrário do poder. Assim é que o Direito, aos poucos, foi se firmando como um conjunto de regras e princípios que devem ser obedecidos por todos, inclusive, e talvez principalmente, pelos governantes.

¹⁰⁶ MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO, Schubert de Farias. **Dicionário de Direito Tributário**, São Paulo: Editora Atlas, 2011.

¹⁰⁷ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

¹⁰⁸ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

¹⁰⁹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 9ª ed. São Paulo: Editora Gen-Atlas, 2017.

Dentre as inúmeras acepções possíveis do termo Direito, destacaremos a que nos serve melhor para o cumprimento do objetivo deste trabalho. Tratamos, aqui, o Direito como um sistema de limites completo que viabiliza a convivência em sociedade.

Conforme lições de Hugo de Brito Machado, diz-se que é um sistema de limites porque ele objetiva restringir o âmbito de liberdade de cada um, a fim de que a liberdade de todos possa coexistir harmoniosamente. Diz-se completo, pois nele não há espaços vazios. Trata-se de um conjunto de prescrições harmônicas a respeito das quais, ainda que não haja disposição literal sobre determinada hipótese, caberá ao intérprete competente elaborar a melhor interpretação para cada caso. Também é importante destacar que, nele, não há contradições, pois o próprio Direito prevê um mecanismo de solução de antinomias destinado a superá-las.¹¹⁰

Apesar de todas as críticas que podem ser feitas a ele, e, ainda, da absoluta falta de reconhecimento popular sobre a sua importância, como se observa no contexto político brasileiro mais recente, o Direito permanece como a melhor solução instrumental para a solução de conflitos. Assim escreveu Hugo de Brito Machado:

“Maravilhoso instrumento, aliás. Seguramente o melhor, senão o único capaz de assegurar razoável grau de harmonia entre os seres humanos. O melhor, senão o único instrumento capaz de reduzir a níveis toleráveis os conflitos e de viabilizar a solução pacífica, civilizada, racional, daqueles que se mostraram inevitáveis.

[...]

A distinção essencial entre o Direito e o arbítrio reside em que o Direito, sendo um sistema de normas, faz com que sempre exista uma norma prévia a ser observada, e assim constitui limite aos poderosos. Mesmo aquelas normas feitas pelo titular do poder podem, um dia, lhes ser colocadas como limite ao exercício deste. O arbítrio desconhece limites normativos. Desenvolve-se sem qualquer relação com a norma.”¹¹¹

Por isso é que, com o tempo, a relação tributária que originalmente envolvia um ente soberano e seus súditos, e se impunha por uma relação de poder, transformou-se em um vínculo jurídico entre o Estado e seus cidadãos, institucionalmente delimitado pelo Direito.

A esse respeito, inclusive, não se cogite de eventual superioridade jurídica do Estado em face do contribuinte, decorrente da soberania daquele na relação tributária. Na verdade, nos Estados de Direito, ainda que estes disponham de garantias muitas vezes desiguais em comparação às dos contribuintes, como é o caso, no Brasil, de alguns

¹¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

¹¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

procedimentos previstos na Lei de Execuções Fiscais, elas não se fundam em uma suposta superioridade do Estado, mas na supremacia do interesse público sobre o privado, e só pode ser exercida dentro desses limites.

Rubens Gomes de Sousa, ao citar Nawiasky, constata que a relação tributária não decorre da soberania. Para o autor, apenas o direito de instituir o tributo decorreria da soberania. Nas relações diretas havidas entre o contribuinte e o Estado, no entanto, não é correto se falar em relação de soberania, mas em relação jurídica, que passa a ser regida pelo Direito.¹¹² Hugo de Brito Machado faz arguta análise do tema, verificando que, no Brasil, até mesmo a instituição do tributo é uma relação jurídica, pois já na Constituição estão previstas limitações ao poder de tributar, que deverão ser observadas por todos os entes federativos na cobrança de tributos.¹¹³

Não obstante, quando se trata sobre a cobrança de tributos, a interpretação dada ao alcance da expressão “interesse público” é muitas vezes equivocada, o que faz com que alguns órgãos do Estado legitimem uma relação de poder disfarçando-a como relação jurídica. Isso porque são os próprios órgãos do Estado que preveem o fato tributável, fiscalizam a conduta dos contribuintes e interpretam a aplicação da lei. Essa circunstância peculiar fez com que Hugo de Brito Machado transcrevesse uma passagem que costumava ouvir de um colega:

“Aliás, quando comecei a lecionar Direito Tributário na Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, meu ex-Professor de Direito Penal e então colega no Magistério, o Des. Antônio Banhos Neto, brincava comigo, dizendo: “Esse teu direito tributário não é Direito, porque a lei é feita pela parte interessada, o Estado, que também aplica a lei e ainda decide os conflitos que dessa aplicação surgem com os contribuintes”¹¹⁴

Levando isso em consideração e com outras contundentes razões, parte da doutrina passou a sustentar que o direito tributário haveria sofrido um reducionismo epistêmico que o teria transformado em mero “direito arrecadatório”, atribuindo a ele apenas a parcela que diz respeito à arrecadação do Estado e tolhendo, aos poucos, a limitação que deveria haver em uma relação jurídica.¹¹⁵

¹¹² SOUSA, Rubens Gomes de. **Curso de Introdução ao Direito Tributário**, 5ª aula. A relação jurídica tributária. Revista de Estudos Fiscais 12/497-498, São Paulo, Centro de Estudos dos Agentes Fiscais do Imposto de Consumo em São Paulo, dezembro/1948.

¹¹³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

¹¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

¹¹⁵ MARINS, James. **Defesa e Vulnerabilidade do Contribuinte**. São Paulo: Editora Dialética, 2009.

Talvez, no centro da crítica feita por esse raciocínio, esteja a pressuposição de que o Estado se comporta com fundamento em uma única vontade. Mas, na verdade, não é exatamente assim. Essa é, precisamente, a importância da separação de poderes nos Estados de Direito, que evidencia de forma mais clara uma certa divisão de interesses na organização do Estado.

Como ensina Hugo de Brito Machado, quem tem o interesse na arrecadação do tributo é o Executivo, mas o Legislativo e o Judiciário possuem outras funções, quais sejam, criar ou aumentar tributo e solucionar conflitos tributários, respectivamente.¹¹⁶ Não foi à toa que Montesquieu escreveu: “tudo estaria perdido se o mesmo homem ou o mesmo corpo de principais ou dos nobres, ou do povo, exercesse esses três poderes: o poder de fazer as leis, o de executar as resoluções públicas e o de julgar os crimes ou as divergências dos indivíduos”.¹¹⁷

É a partir dessa constatação que a separação de poderes adquire elemento de substancialidade dentro do ordenamento jurídico – e não apenas de forma – servindo de fundamento para o soerguimento do Estado de Direito.¹¹⁸ Por isso é que se pode dizer que a relação tributária, nos Estados de Direito, é efetivamente jurídica e não apenas de poder. E também por isso é que se diz que a Constituição não confere “poder de tributar” mas “competência” para tanto. Nesse sentido:

“Na teoria do Direito as palavras “poder” e “competência”, embora muitas vezes utilizadas como se fossem sinônimos, a rigor, designam coisas distintas. Enquanto o poder independe das normas do Direito e se exerce na conformidade dessas normas ou contra elas, a competência é sempre resultante de uma norma do Direito e se exerce, sempre, de conformidade com o Direito. Enquanto o poder é uma aptidão de fato, a competência é uma aptidão conferida a uma pessoa pela norma jurídica, que eventualmente pode não coincidir com a aptidão que aquela pessoa tenha, de fato.”¹¹⁹

Assim é que a Constituição Federal, quando trata do sistema tributário nacional, atribui à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, uma série de competências para instituir e cobrar tributos, conforme previsto no teor do art. 145, I, II e III, especificando, mais adiante, aqueles que são privativamente instituídos pela União (art. 153, I a VII, e 154), pelos Estados e Distrito Federal (art. 155) e pelos Municípios (art. 156). Essas atribuições

¹¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

¹¹⁷ MONTESQUIEU, **Do Espírito das Leis**. Editora Martin Claret: São Paulo, 2010.

¹¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

¹¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

definem o que a doutrina denomina de “âmbito constitucional dos tributos”, a partir do qual, tradicionalmente, delinea-se os limites constitucionais ao poder de tributar. Algumas dessas atribuições, no entanto, vêm se tornando obsoletas com o avanço da tecnologia e da digitalização da economia. É o que veremos neste capítulo.

2.2 A PLURISSIGNIFICAÇÃO DO TERMO “COMPETÊNCIA”

José de Albuquerque Rocha ensinava que os conceitos são primordiais para a compreensão daquilo que se pretende conhecer, pois a sua delimitação torna mais claros os contornos que se pretende dar ao objeto do estudo. Foi por isso que o autor escreveu:

“Teoria é um corpo de conceitos sistematizados que nos permite conhecer um dado domínio da realidade. A teoria não nos dá um conhecimento direto e imediato de uma realidade concreta, mas nos proporciona os meios (os conceitos) que nos permitem conhecê-la. E os meios ou instrumentos que nos permitem conhecer um dado domínio da realidade são justamente os conceitos que, sistematizados, formam a teoria. Daí a definição de teoria como um corpo de conceitos sistematizados que nos permite conhecer um dado domínio da realidade”¹²⁰

Com efeito, o ordenamento jurídico é um sistema e, portanto, não pode comportar antinomias em seu interior. E, como um de seus critérios de solução de antinomias é justamente o hierárquico¹²¹, a doutrina mais tradicional tratou, desde cedo, de conferir elevada atenção para os conceitos supostamente presentes nele. Com efeito, Hugo de Brito Machado chegou a ensinar que “a falta de atenção para o significado das palavras utilizadas na elaboração das regras pode implicar invasão de um patamar por regras situadas em patamar inferior, em prejuízo do critério hierárquico”.¹²²

No Direito Tributário, após a promulgação do Código Tributário Nacional, que foi recepcionado pela Constituição de 1988 com o status de lei complementar, a importância dos conceitos foi prestigiada com a positivação do art. 110, que dispõe que a lei tributária não poderá alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

¹²⁰ ROCHA, José de Albuquerque. **Teoria Geral do Processo**, 6ª ed., Malheiros Editores: São Paulo, 2002.

¹²¹ BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. 2ª ed. Editora Edipro: São Paulo, 2019.

¹²² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015

No entanto, não se pode confundir – e isto é muito importante – a necessidade da existência de conceitos com a de existência de definições permanentes. Até mesmo Hugo de Brito Machado, ao citar Radbruch, compreende que o Direito deve ser entendido como um conjunto de simples enunciados provisórios, sujeitos a contestações.¹²³

A distinção entre “conceito” e “definição” é importante para os propósitos deste trabalho, porque trabalha-se com a hipótese de que as definições dos antigos conceitos que designavam materialidades econômicas para a incidência de hipóteses tributárias identificadas na repartição constitucional de competências tributárias estão sujeitas a variação de seu significado de acordo com o tempo e o contexto em que os dispositivos são interpretados.

Por exemplo, ao tratar das acepções que a palavra “tributo” pode adquirir, Paulo de Barros Carvalho enuncia nada menos que seis hipóteses, quais sejam: 1) “tributo” como quantia em dinheiro; 2) “tributo” como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo; 3) “tributo” como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; 4) “tributo” como sinônimo de relação jurídica tributária; 5) “tributo” como norma jurídica tributária; e 6) “tributo” como norma, fato e relação jurídica.¹²⁴

O mesmo acontece com a palavra “Direito”, que pode se referir ora à Ciência do Direito, ora ao conjunto de normas vigente em um determinado país, ora pode fazer referência a algo que seja correto (algo que é feito direito) e, ainda, pode ter a acepção de direito subjetivo de um cidadão.

Igualmente, isso ocorre com a noção de “poder”, tratada por Bobbio como a palavra que designa a capacidade ou a possibilidade de agir, de produzir efeitos,¹²⁵ mas cuja definição é contestada por Hugo de Brito Machado e Agamenon Bezerra da Silva, que, para os propósitos do Direito, consideram mais adequada a definição de poder segundo a qual “poder é a aptidão para agir e fazer valer essa decisão”.¹²⁶

Essa plurissignificação semântica, que é típica da própria natureza da linguagem, faz com que, embora a redação da palavra permaneça a mesma, o sentido que a ela se atribui varie de acordo com a época e o contexto em que é interpretada. Para os fins deste trabalho, cumpre enfrentar a plurissignificação do termo “competência”.

¹²³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

¹²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 28ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

¹²⁵ BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola e PASQUINO, Gianfranco, **Dicionário de Política**, 7ª ed., vol. 2, trad. De Carmen Carrialle e outros, Brasília/DF, UnB.

¹²⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

Com efeito, no linguajar do cotidiano, competência se confunde com a capacidade para se realizar algo. Diz-se, coloquialmente, que é competente aquele que tem preparo para efetuar alguma tarefa com rigor e diligência. Já em linguagem jurídica, competência designa a atribuição conferida pelo Direito a outrem para exercer algum cargo, ou editar algum ato normativo. O importante é notar que o termo “competência”, por vezes, pode ser utilizado para designar a regra jurídica que faz a delimitação, ou as faculdades abrangidas por ela, ou, ainda, a própria delimitação.¹²⁷

Raquel Machado argutamente percebe, ainda, uma relação entre o uso coloquial e o uso jurídico do termo “competência”, consistente no fato de que, de acordo com ambas as acepções, sem competência, não se pode praticar um determinado ato corretamente.¹²⁸

2.3 A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NAS CONSTITUIÇÕES ANTERIORES

Como vimos, apenas o estudo do direito positivo – do conteúdo do texto dos dispositivos jurídicos – não é suficiente para que verifiquemos qual a melhor interpretação que deve ser dada a cada caso. Com efeito, a compreensão dos fatos é crucial para que se entenda como as normas jurídicas, inclusive as de competência, devem ser aplicadas.

Por essa razão, antes de tratarmos das disposições sobre o tema na Constituição de 1988, cumpre analisarmos como o tema era tratado nas constituições brasileiras anteriores, pois o texto da atual Carta Magna não surgiu espontaneamente, mas é fruto de circunstâncias históricas e articulações políticas. Nesse sentido é que dispõe Raquel Ramos Machado:

“Cogita-se de direitos que só teriam sido consagrados em 1988, de princípios que só então teriam sido positivados etc., em excesso, cujo equívoco se confirma quando se examinam os textos constitucionais anteriores, testemunhas de que esse ineditismo, conquanto verdadeiro em muitos pontos, não é tão grande quanto se preconiza.

Em verdade, embora do ponto de vista jurídico-positivo, a Constituição de 1988 seja indubitavelmente o ato normativo supremo do ordenamento, no qual as demais normas buscam fundamento de validade, não se pode esquecer que havia uma realidade antes dela, cuja análise auxilia, enormemente, na compreensão de suas disposições”¹²⁹

¹²⁷ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência Tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. São Paulo: Malheiros, 2014.

¹²⁸ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência Tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. São Paulo: Malheiros, 2014.

¹²⁹ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência Tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. São Paulo: Malheiros, 2014.

Prova disso é que, na Assembleia Constituinte de 1987, os congressistas fundamentaram-se no sistema previamente existente para a construção do novo sistema tributário nacional, conforme se depreende do conteúdo das atas de reuniões ordinárias realizadas pelo Senado Federal.¹³⁰

É que, como apontamos, a realidade fática é algo que se impõe a despeito da rigidez semântica do direito positivo e os significados designados pelas palavras utilizadas na repartição de competências constitucionais tributárias alteram-se de acordo com a época e com o contexto em que são interpretados. Exemplo disso é a hipótese de incidência prevista para o Imposto de Renda na Constituição de 1934. Raquel Machado demonstra que, ao longo da história das constituições brasileiras, não houve alteração textual na expressão “renda e proventos de qualquer natureza”, mas a realidade dessa expressão, nos dias de hoje, manifesta-se de um novo modo.

Daí que, transcrevendo passagem de obra de Rubens Gomes de Sousa, a retromencionada autora nos lembra sobre a incerteza do conteúdo semântico das palavras e das críticas que já foram feitas por abalizada doutrina ao que foi chamado de nominalismo, nas regras de competência:

“ Um nome é apenas um símbolo e só tem significação quando a coisa simbolizada corresponde ao símbolo. Isso nem sempre acontece e o que vemos são os Estados, premidos pela rigidez do sistema e pela impossibilidade prática de criar novos impostos, procurar encaixar na legislação dos tributos que lhe são privativos, figuras tributárias deferentes tanto econômica, quanto juridicamente.”¹³¹

O desafio, portanto, é conseguir construir uma interpretação que seja segura o suficiente para que os titulares do poder de tributar não extrapolem as atribuições de suas competências conferidas pela constituição, mas flexível o bastante para que os próprios dispositivos constitucionais não se tornem obsoletos e impossíveis de serem cumpridos pelos entes federativos com o avanço da realidade econômica.

Passemos, então, ao estudo mais detalhado das disposições constitucionais sobre competência tributária previstas nas constituições anteriores. A Constituição de 1824, como é sabido, devido à herança existente do período colonial, não dispunha de um arcabouço discriminado de competências tributárias. Isso porque as províncias então existentes não

¹³⁰ SENADO FEDERAL, Ata da 10ª reunião ordinária, realizada em 7.5.1987, Anais do Senado Federal, Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição de Receitas, Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças. p.6, disponível em: < https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/asp/ct_abertura.asp, acesso em 10/11/2022.

¹³¹ SOUSA, Rubens Gomes de. **Curso de Introdução ao Direito Tributário (Parte Especial)**, Escola Livre de Sociologia e Política de São Paulo, 3º Termo Letivo, set./nov. 1948.

dispunham de autonomia, como os entes federativos de atualmente e sua administração era efetuada por presidentes.¹³² Nessa época, a divisão de receitas era feita entre o Erário Nacional e as Câmaras Municipais, mas não como decorrência do corpo constitucional, como ensina Raquel Machado, mas sim pela existência de normas infraconstitucionais anteriores.¹³³ Geraldo Ataliba chegou a dizer que o sistema seria muito flexível e bastante primário.¹³⁴

Com efeito, a autonomia das províncias só foi conquistada, pouco a pouco, a partir da edição do Ato Adicional de 1834, por meio do qual o Brasil deu os primeiros passos rumo à tradição federalista que hoje compartilhamos. O Ato dispôs ainda de forma muito precária sobre a distribuição de competências tributárias, evidenciando que a autonomia de entes federativos caminha, necessariamente, de mãos dadas com a repartição de receitas tributárias. Aqui, todavia, ainda não houve uma delimitação precisa sobre competências, havendo apenas sido estabelecido que as províncias estavam aptas a instituir os impostos necessários as suas despesas e às municipais, desde que isso não prejudicasse as imposições do Estado.¹³⁵

Característica dessa mudança, que mais tarde foi mais bem detalhada pela Lei nº 99 de 1835, era o fato de que o rol de tributos do Império (o poder central) era muito mais amplo que o das províncias e municípios, o que inviabilizava, por completo, o exercício da competência residual prevista para esses entes. Raquel Machado ensina que, apesar de essa discriminação inicial de competências não dispor expressamente sobre realidades econômicas que deveriam ser tributadas, observa-se, a partir daí, o surgimento de duas características:

“A primeira é a exclusividade das competências, pois as províncias somente poderiam exercer as suas em relação a realidades situadas fora do âmbito de competência do poder central. A segunda, por sua vez, é a ideia de que o exercício da competência por um ente pode prejudicar outro, tanto que às Províncias se reconhecia a possibilidade de instituíram seus próprios impostos, desde que assim não se prejudicasse o poder central.”¹³⁶

É justamente essa preocupação dos entes políticos – lembre-se, ainda não era uma federação – com sua autonomia financeira, que a Constituição de 1891 deu maior importância à repartição de competências tributárias. Inclusive, como infelizmente costuma ocorrer em

¹³² MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência Tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. São Paulo: Malheiros, 2014.

¹³³ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência Tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. São Paulo: Malheiros, 2014.

¹³⁴ ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Editora RT, 1968.

¹³⁵ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência Tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. São Paulo: Malheiros, 2014.

¹³⁶ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência Tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. São Paulo: Malheiros, 2014.

alterações políticas complexas, a mudança se deu muito mais em virtude de assegurar os próprios interesses do que de instituir garantias aos cidadãos.¹³⁷ Por isso que a Constituição de 1891 assegurou competências exclusivas para a União, previstas no art. 7º, e para os Estados, previstas no art. 9º. Curiosidade é que, entre as competências estaduais, encontrava-se a de instituir imposto sobre imóveis – o embrião do que viria a ser o IPTU. De acordo com parte da doutrina, isso pode ajudar a explicar porque sua cobrança se dá, inclusive, quando o contribuinte não é proprietário do imóvel, mas apenas titular de seu domínio útil ou seu possuidor. Isso porque o imposto era devido apenas sobre “imóveis”.

Ainda nessa época, a competência residual era cumulativa e cabia à União e aos Estados. Como ensina Raquel Machado “foi no exercício dessa competência residual, aliás, que a União instituiu o imposto sobre vendas (que em 1934 seria transferido aos Estados, e, posteriormente, transformar-se ia no ICM, hoje ICMS), o imposto sobre o consumo (que posteriormente daria origem ao IPI) e o imposto de renda.”¹³⁸

Outra característica da Constituição de 1891, é o fato de que os municípios, que possuíam uma autonomia relativa, ainda muito incipiente, na Constituição de 1834, perderam-na por completo, vez que eram os Estados quem determinavam quais tributos poderiam ser cobrados pelos municípios. Mais uma vez se observa que os constituintes tiveram o cuidado de separar as rendas tributárias entre seus entes, evitando uma eventual invasão recíproca nas atribuições de uns e de outros.

Já com a vigência da Constituição de 1934, houve uma centralização maior de competências no âmbito da União e algumas retificações na repartição de receitas. Com efeito, observa-se isso com maior ênfase quando se verifica que o próprio texto constitucional dispunha que a arrecadação proveniente do imposto estadual sobre indústrias e profissões (que mais tarde viria a se tornar o ISS) deveria ser distribuída pela metade aos Municípios, o que assegurava algum grau de autonomia aos entes municipais, ainda que relativo, muito distinto do que viria a ser após a Constituição de 1988. Outra alteração relevante do texto da Constituição de 1934 foi o de buscar concentrar somente na União a capacidade de arrecadação de um imposto residual.

“Em seu art. 10, VII, determinava a Constituição de 1934 que competia à União e aos Estados “criar outros impostos além dos que lhes são atribuídos privativamente”. E, no parágrafo único dispunha: “A arrecadação dos impostos a que se refere o

¹³⁷ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência Tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. São Paulo: Malheiros, 2014.

¹³⁸ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência Tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. São Paulo: Malheiros, 2014.

número VII será feita pelos Estados, que entregarão, dentro do primeiro trimestre do exercício seguinte, trinta por cento à União, e vinte por centos aos Municípios”.¹³⁹

Vê-se, dessa forma, que é a partir da Constituição de 24 que a repartição de receitas tributárias ganha maior relevância para assegurar a autonomia financeira dos entes da federação. Mais uma evidência de que as competências tributárias dos entes federativos não podem se sobrepor, conforme destacamos ao analisar a Constituição de 1891, é que a partir da Constituição de 1934 tem-se vedada explicitamente a bitributação, conforme previsto no teor de seu artigo 11. A competência para dirimir conflitos advindos daí caberia ao Senado Federal.

Aqui, uma constatação muito importante para o desenvolvimento deste trabalho: é a partir dessa percepção indicada no parágrafo anterior que se nota que a privatividade dessas competências é uma premissa que não se pode afastar. No entanto, se fosse possível delimitar o conteúdo e o alcance das palavras atribuidoras de competências com precisão, paradoxalmente, não haveria conflitos para serem solucionados. Daí que se percebe que, a partir do art. 11 da Constituição de 1934, portanto, reconhece-se que os conflitos envolvendo as realidades econômicas a serem tributadas são fatos inerentes à vida política do país.¹⁴⁰

Outro ponto de muita relevância, como aponta Raquel Machado, é perceber que a utilização das palavras e expressões utilizadas nas Constituições seguintes possuem sua origem em uma realidade econômica e social que existia previamente à edição destas, inclusive, por vezes, com origem infraconstitucional. A autora exemplifica os fatos com muita clareza:

“Exemplificando, os impostos sobre o consumo e sobre a renda, criados em 1922 e 1924 com amparo na competência residual prevista na Constituição de 1891, incorporaram-se à realidade financeiro-tributária do País, fazendo, naturalmente, com que surgisse todo um vocabulário para lidar com eles. Nesse contexto, quando, cerca de dez anos depois da criação dos tais impostos, promulgou-se outra Constituição, que procedeu a nova divisão de competências tributárias, foi natural que esta se utilizasse precisamente daquele vocabulário, daquelas palavras e expressões cujo significado se havia firmado com o uso e a aplicação da legislação anterior.

É o que se observa no art. 6º, I, “b” e “c”, e no art. 8º, I, “e”, da Constituição de 1934, que empregaram as expressões “renda e proventos de qualquer natureza”, “consumo” e “vendas e consignações” no sentido que lhes era atribuído pela legislação infraconstitucional então vigente.”¹⁴¹

¹³⁹ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência Tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. São Paulo: Malheiros, 2014.

¹⁴⁰ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência Tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. São Paulo: Malheiros, 2014.

¹⁴¹ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência Tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. São Paulo: Malheiros, 2014.

Observando-se, agora, a Constituição de 1937, haurida já na instauração do Estado Novo, vê-se que ela tem por característica o fato de que os Estados e os Municípios eram governados por interventores nomeados pelo Presidente da República, representando uma queda na autonomia dos demais entes da federação que foi sendo conquistada vagarosamente. Uma lembrança de que a história não é linear.

Apesar disso, a Constituição de 1937 manteve a repartição de competências tributárias prevista pela Carta de 1934, com alguns destaques importantes: a primeira, mais uma vez, é o reforço de que as competências devem ser privativas. É o que se vê do conteúdo do art. 24, que prevê a criação de novos impostos pelos Estados, sendo vedada a bitributação e prevalecendo o imposto decretado pela União. A segunda, o fato de que, quando a competência for concorrente, cabia ao Conselho Federal declarar a ocorrência de bitributação. Com efeito, ao longo das quatro constituições que foram aqui tratadas, a repartição de competências tributárias não foi tão inovadora ao longo do tempo e havia uma certa estabilização da materialidade escolhida pelo constituinte como hipótese de incidência dos tributos, ocorrendo, no máximo, uma nova redistribuição de receitas entre os entes políticos.

Após o fim da ditadura de Getúlio Vargas, o Brasil promulgou a Constituição de 1946, restituindo o modelo federativo de Estado, concedendo um grau de autonomia maior aos municípios, que passaram a ser titulares de todo o imposto sobre indústrias e profissões (que, como visto mais acima, futuramente se tornaria o ISS). A Constituição de 1946 manteve a tradição das demais, atribuindo competências privativas à União, aos Estados e aos Municípios. Foi na vigência desta carta, com a promulgação da Emenda nº 18, de 1965, que se instituiu o Código Tributário Nacional, criando um sistema muito próximo com o que temos atualmente no Brasil. Como ensina Luis Eduardo Schoueri, é a partir daqui que se passou a fazer alusão a fatos geradores mais como fatos econômicos do que como negócios jurídicos.¹⁴²

Essa mudança, por sua vez, teve impacto na redação da Constituição de 1967 e na Emenda nº 1, de 1969, com ressalvas da doutrina.¹⁴³ O texto constitucional, então, passa a tratar de maneira mais detalhada sobre espécies tributárias, delimitações ao poder de tributar e competências tributárias. Aqui, houve apenas uma renomeação de impostos previamente existentes, isto é, foram atribuídos novos nomes a fatos econômicos que já existiam. Isso pode

¹⁴² MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência Tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. São Paulo: Malheiros, 2014.

¹⁴³ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência Tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. São Paulo: Malheiros, 2014.

ser extremamente relevante para a interpretação de normas de competência, como trataremos mais detalhadamente adiante, quando examinarmos as noções de tipos e conceitos na repartição de competências tributárias.

A esse respeito, escreveu Raquel Machado:

“Esse dado, conquanto não seja o único a ser considerado na interpretação de tais expressões, não pode, por igual, ser desprezado, não apenas por atenção ao que seria um elemento histórico de interpretação, mas porque, se o sentido das palavras, sinais ou gestos é atribuído no âmbito de um “jogo de linguagem”, é preciso conhecer o contexto no qual as expressões foram utilizadas, o que não deve ser confundido com uma ultrapassada investigação psicológica de uma “vontade do legislador”.¹⁴⁴

Do exame das nossas Constituições percebe-se duas características históricas, quais sejam, a disposição de que as competências tributárias não devem se sobrepor umas às outras e o reconhecimento de que poderá haver conflitos de competência decorrentes de inovações na realidade dos fatos econômicos. Com efeito, se o conteúdo do texto constitucional já dispusesse de maneira clara – “pronta e acabada”, como sustenta parte da doutrina¹⁴⁵ – sobre a demarcação de competências tributárias, não seria necessário que ele mesmo elevasse alguma autoridade (o Senado ou Conselho Federal) a alçada de solucionar eventuais conflitos que dali adviessem. Como mais uma vez elucida Raquel Machado: “Por que a preocupação, constante, em dirimir os tais conflitos, ora atribuindo essa tarefa a um “conselho”, ora ao Senado, mas sempre pressupondo que os conflitos são factualmente verificáveis, no plano ôntico, conquanto juridicamente inadmissíveis, no plano deôntico?”¹⁴⁶. Adiante, examinaremos o conteúdo das repartições tributárias das competências da Constituição de 1988.

2.4 O ARCABOUÇO DAS REGRAS DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO DE 1988

A repartição de receitas tributárias na Constituição de 1988, como ensina Roque Antônio Carraza, se deu da seguinte maneira: como regra geral, a União fica com as receitas advindas da arrecadação de seus tributos e, de maneira similar, ocorre com os Estados, com os Municípios e com o Distrito Federal. Ademais, o art. 147 determina que, nos Territórios

¹⁴⁴ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência Tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. São Paulo: Malheiros, 2014.

¹⁴⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 28ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

¹⁴⁶ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência Tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. São Paulo: Malheiros, 2014.

Federais, a União deverá arrecadar o produto dos impostos estaduais e municipais, destacando-se que desde a Constituição de 1988 não há mais territórios federais no Brasil, havendo todos eles sido incorporados à federação.¹⁴⁷

Além disso, a União arrecada também as verbas relativas aos empréstimos compulsórios, com fundamento nos arts. 148, I e II, e também as relativas às contribuições sociais, nos termos do art. 149 da Constituição Federal. A União também tem a faculdade de criar impostos extraordinários em caso de guerra (art. 154, II), estejam eles compreendidos ou não em sua competência positiva ordinária.¹⁴⁸ Na hipótese de criação de impostos, é também a União quem possui a competência residual (art. 154, I), enquanto os Estados e o Distrito Federal a detêm com relação a taxas e contribuições de melhoria.

Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios ficam com o que for arrecadado a título de contribuições que forem cobradas de seus servidores para a manutenção dos benefícios destes previstos nos sistemas de previdência e assistência social. (art. 149, §1º). Esses entes federativos também retêm “o produto da arrecadação do imposto da União sobre a renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituïrem e mantiverem”, nos termos dos arts. 157, I, e 158, I. Roque Carraza ensina que essa disposição é importante para afastar dúvida que existia, durante a vigência da Constituição de 1967, com relação às autarquias e fundações instituïdas pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios.

“Esta disposição constitucional tem a virtude de afastar a dúvida que reinava, a respeito, durante a vigência da Carta de 1967 em relação às autarquias e fundações instituïdas e mantidas pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios. Agora, incontendivelmente, o imposto de renda (da União), retido na fonte, sobre rendimentos pagos por autarquias e fundações estaduais, distritais ou municipais não deve ser remetido aos cofres federais, mas permanecer nos cofres da pessoa política que os pagou.”¹⁴⁹

Quanto à divisão de receitas, os Estados e o Distrito Federal, ainda, recebem 20% do produto da arrecadação de impostos que a União por ventura institua com fundamento em sua competência residual, nos termos do art. 154, I, da CF. Essa regra, como se sabe, é prevista no art. 157, II, da Constituição.

¹⁴⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª ed, São Paulo: Editora Malheiros, 2013.

¹⁴⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª ed., São Paulo: Editora Malheiros, 2013.

¹⁴⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª ed., São Paulo: Editora Malheiros, 2013.

Os Municípios, por sua vez, recebem 50% do que for arrecadado a título de imposto territorial rural (ITR) que incidir sobre imóveis localizados em seus territórios e a totalidade desse produto, caso decidam por fiscalizá-lo e cobrá-lo, na forma da lei. (art. 153, §4º, III). Explicando que se trata de uma inovação constitucional, uma vez que é a primeira vez que a sistemática é adotada em nosso ordenamento, Roque Carraza explica que não se trata de um dever do Município agir assim, mas de uma faculdade. Caso, todavia, o Município opte por atuar desse modo, não poderá agir para gerar privilégios ao contribuinte, devendo fiscalizar e aplicar a lei com o mesmo rigor com que o faz com relação aos tributos de sua competência privativa:

“Embora o ITR persista sendo um imposto de competência da União, o Município tem a faculdade - não o dever - de lançá-lo e cobrá-lo, hipótese em que ficará com a totalidade do produto de sua arrecadação (cf. o que dispõe o art. 158, II, parte final, da CF, com a redação que também lhe foi dada pela Emenda Constitucional 42/2003). Todavia, o Município que, mediante lei própria - isto é, votada por sua Câmara de Vereadores -, optar pela fiscalização e cobrança do tributo (que continua sendo livremente instituído pela União) não poderá, de modo algum, favorecer o contribuinte. Pelo contrário, deverá aplicar com rigor a lei federal, de modo a não reduzir a carga fiscal.”¹⁵⁰

Adiante, a União deve repartir o produto da arrecadação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza (IR) e do imposto sobre produtos industrializados (IPI), do seguinte modo: 21,5% ao “Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal”; 22,5% ao “Fundo de Participação dos Municípios”; 3% em programas de financiamento produtivo das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, por meio de instituições financeiras regionais, de acordo com os planos de desenvolvimento de cada região, sendo assegurado ao Semi-Árido do Nordeste a metade dos recursos destinados à região, nos termos da lei; 1% também ao “Fundo de Participação dos Municípios”, que deverá ser entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano. (arts. 159, I, “a”, “b”, “c” e “d”).

Já o art. 153, § 5º da CF, dispõe que o ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, está exclusivamente sujeito à incidência do imposto sobre operações financeiras (IOF). A União distribuirá esses recursos obedecendo aos seguintes critérios: 30% para o Estado, o Distrito Federal ou o Território, conforme a origem; 70% para o Município de origem. Roque Carraza considera – e nós concordamos – que essas disposições estão geograficamente mal localizadas na Carta Magna.¹⁵¹

¹⁵⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª ed., São Paulo: Editora Malheiros, 2013.

¹⁵¹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª ed., São Paulo: Editora Malheiros, 2013.

A União também é obrigada, pela Constituição, a entregar 10% do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados (IPI) aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados (art. 159, II). Analisando essa regra, percebe-se que ela privilegia Estados exportadores de produtos industrializados, ao que parte da doutrina especula ser uma compensação dada a eles à imunidade de ICMS concedida às exportações de mercadorias que forem produtos industrializados.¹⁵²

Por fim, de acordo com o disposto no art. 159, III, da Constituição Federal, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 2003, e alterado pela Emenda Constitucional nº 44, de 2004, a União deverá entregar 29% do que for arrecadado com a contribuição de intervenção no domínio econômico prevista no art. 177, §4º para os Estados e o Distrito Federal, distribuídos na forma da lei e observada a finalidade constitucional a que faz referência o art. 177, §4º, c, da Constituição, que também determina que os recursos arrecadados dessa forma sejam destinados ao financiamento de programas de infraestrutura.

2.5 FEDERAÇÃO E REPARTIÇÃO DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS

É comum, ao abordar o estudo sobre o federalismo, que o estudioso do tema se depare com a noção de que o conceito está intimamente vinculado à ideia de repartição de receitas tributárias, isto é, do produto da arrecadação dos tributos. A repartição de competências tributárias, que foi historicamente explicada nos tópicos acima, possui, portanto, relação com a divisão da arrecadação dos entes federativos entre si.¹⁵³ É por isso que Raquel Machado pontua que é necessário compreender a distinção entre “federação”, “atribuição de competência” e “divisão de rendas tributárias”, o que é essencial para que compreendamos o alcance das normas constitucionais de competência tributária.¹⁵⁴

Dessa forma, a fim de caracterizarmos o que é uma “federação”, cumpre distinguir entre os estados do tipo unitário, confederado e federal. Tem-se, portanto, que o Estado Unitário é aquele que se caracteriza pela unicidade de sua ordem jurídica, política e

¹⁵² CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª ed., São Paulo: Editora Malheiros, 2013.

¹⁵³ SOUZA, Celina. Federalismo, **Desenho constitucional e instituições federativas no Brasil pós-1988**. In: Rev. Socio.Polít., Curitiba, 24, p.105-121, jun.2005.

¹⁵⁴ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência Tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. São Paulo: Malheiros, 2014.

administrativa.¹⁵⁵ Paulo Bonavides ensina que se trata de modelo de estado dotado de centralização política, territorial, material e política.¹⁵⁶ Dessa forma, nesse modelo, todo o ordenamento jurídico provém do governo central, que também é o único responsável pela prestação dos serviços públicos e pela fiscalização da aplicação da lei em todo o território nacional.

Os Estados Confederados, por sua vez, são aqueles que, sem abrir mão de suas próprias soberanias, unem-se por intermédio de tratados internacionais para a proteção de alguns objetivos comuns, a exemplo da segurança externa e interna. É um modelo de Estado típico do Direito Internacional.¹⁵⁷ Paulo Bonavides ensina que, nas Confederações, não existe um modelo único de Direito que seja aplicado a todos os povos sujeitos a essa organização, pois não ocorre a formação de nenhuma entidade supraestatal.¹⁵⁸

Por fim, o Estado Federal é aquele que se divide internamente por meio da repartição de competências entre os entes que compõem a federação, que normalmente estão previstas na Constituição. Dentro dos limites dessas competências, cada ente federativo elabora o Direito que será aplicado dentro da limitação daquele território. A principal diferença entre o Estado Federal e a Confederação é que, no primeiro, os estados que compõem a federação perdem completamente sua soberania internacional, ao passo em que o isso não acontece nos estados da Confederação.¹⁵⁹

Elemento fundamental na autonomia do Estado-Membro de uma Federação é a sua autonomia orçamentária. Com efeito, uma vez que a Constituição divida o exercício de competências entre os entes da federação, é necessário que cada um deles possua recursos financeiros que possam dar cabo às finalidades constitucionais que devem cumprir. Nesse sentido, Raquel Machado escreveu:

“Exemplificando, seria nenhuma a autonomia de um Estado-membro se, para executar as decisões tomadas localmente, fossem necessárias transferências de recursos federais, as quais seriam condicionadas à ratificação, pelo ente central, da decisão do ente periférico. Este se transformaria em mero prolongamento daquele, e a decisão local somente seria executada, com a transferência dos recursos a tanto

¹⁵⁵ ANDRADE, Antônio Augusto Alves de. **Da Repartição das Receitas Tributárias: os repasses constitucionais obrigatórios na proteção das autonomias no federalismo fiscal brasileiro**. Monografia. Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2014.

¹⁵⁶ BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. 15ª ed., São Paulo: Editora Malheiro, 2008.

¹⁵⁷ ANDRADE, Antônio Augusto Alves de. **Da Repartição das Receitas Tributárias: os repasses constitucionais obrigatórios na proteção das autonomias no federalismo fiscal brasileiro**. Monografia. Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2014.

¹⁵⁸ BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. 15ª ed., São Paulo: Editora Malheiro, 2008.

¹⁵⁹ ANDRADE, Antônio Augusto Alves de. **Da Repartição das Receitas Tributárias: os repasses constitucionais obrigatórios na proteção das autonomias no federalismo fiscal brasileiro**. Monografia. Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2014.

necessários, se no mesmo sentido fosse a decisão do ente central, tornando sem sentido aquela. Isso explica, e confirma, a assertiva de que a divisão de rendas é essencial à forma federativa de Estado. Sem ela, não há autonomia, e sem esta não se pode cogitar de federação.”¹⁶⁰

O ponto central é que, em uma Federação, os Estados-membros não podem depender exclusivamente da boa vontade política do governo federal no repasse de recursos financeiros que viabilizem o cumprimento das políticas públicas que a própria Constituição outorga a eles. É necessário que eles próprios detenham a receita necessária para o cumprimento dessas finalidades.

Uma vez que o conceito de “federação” esteja claro, resta apontar a distinção entre “atribuição de competências” e “divisão de rendas tributárias”. Como se sabe, a divisão das rendas tributárias pode acontecer de duas formas: (i) pela atribuição de competências. (ii) pela repartição de receitas. Na primeira modalidade, o próprio texto constitucional confere aos Estados a aptidão para criar, por meio de lei, os tributos que foram discriminados na Carta Magna para o financiamento das atividades de cada ente estatal. Já na segunda modalidade, há a previsão do dever constitucional de que um dos entes arrecade determinados tributos e divida o produto da arrecadação com os demais.

Com efeito, na Constituição Federal de 1988, há uma forma de federalismo dualista, com competências separadas de forma rígida, a exemplo do que está disposto nos artigos 20, 21, 30 e arts. 153, 155 e 156.¹⁶¹ Em seu capítulo VI, os constituintes originários dispuseram sobre as disposições normativas relativas à tributação e orçamento. A União é a principal responsável pelos repasses das receitas. Logo em seguida estão os Estados. Exemplificativamente, destacamos que nos termos do art. 159, I, da CF, a União deverá entregar aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios 50% do produto da arrecadação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, a ser distribuído da forma prevista nas alíneas subsequentes do dispositivo. Da mesma forma, o art. 158, III, prevê o repasse de 50% dos Estados aos Municípios do produto que for arrecadado por meio do IPVA. A respeito dessa repartição de receitas, Misabel Derzi escreveu que:

“O Federalismo deixou de ser simplesmente dualista, como mera técnica de repartição de poder. Os compromissos do Estado do Bem Estar Social, a busca de uma maior isonomia e erradicação das grandes desigualdades sociais e econômicas entre as pessoas, entre grupo e região e a necessidade de um planejamento integrado

¹⁶⁰ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência Tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. São Paulo, Malheiros: 2014.

¹⁶¹ MOTA, Marina Giacomelli. **O Pacto Federativo na Constituição Federal de 1988: Análise da Competência Tributária e da Repartição das Receitas Tributárias**. Dissertação. Universidade Presbiteriana Mackenzie: São Paulo, 2015.

e harmonioso do País levava a superação do federalismo tradicional em favor de um federalismo financeiro ou cooperativo”.¹⁶²

Raquel Machado, ainda, aponta que, uma vez que a repartição de receitas também viabiliza a autonomia dos entes federados, é frequente que se ouça que a repartição de competências não é condição exclusiva para a existência de uma federação, uma vez que a divisão das receitas também viabilizaria o cumprimento dos deveres constitucionais dos entes federativos. Ou seja, “o relevante é que tenham, de uma forma ou de outra, acesso aos recursos necessários à concretização de suas decisões, independente e não vinculado às decisões ou à vontade de outro(s) ente(s) federativo(s).”¹⁶³

O modelo da Constituição de 1988 reúne o melhor de cada hipótese. Caso os constituintes originários houvessem instituído apenas a atribuição de competências tributárias, seria possível que aqueles entes com a economia mais adversa encontrassem muitas dificuldades para o exercício dos seus deveres. De outro modo, na hipótese em que apenas as repartições de receitas houvessem sido instituídas, os entes federativos dependeriam exclusivamente dos repasses de verbas tributárias da União, o que caracterizaria um Estado Unitário.

Luis Eduardo Schoueri aponta que o estabelecimento de competências privativas que não se sobrepõem serve como uma espécie de prevenção ao surgimento de duas espécies de problemas. Primeiramente, já que os fatos geradores de cada tributo revelam capacidade contributiva, ou seja, são manifestações de riqueza, se os entes pudessem tributar a mesma realidade econômica haveria duas consequências: (i) um dos entes iria impedir que o outro arrecadasse a totalidade daquela materialidade definida pela Constituição; (ii) ao tentarem tributar essa totalidade, os dois entes em conjunto tenderiam a efetuar uma tributação confiscatória.¹⁶⁴

Como visto nos tópicos anteriores, as regras constitucionais de competência tributária possuem origem histórica na tentativa de organizar o melhor arranjo financeiro para viabilizar a autonomia dos entes federados. José Afonso da Silva ensina que os limites da repartição de competência dependem do histórico da federação, sendo que em alguns países a descentralização é mais acentuada, como nos Estados Unidos, ao passo em que em outros a

¹⁶² DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Repartição das receitas tributárias**. Revista da Faculdade de Direito da UFMG, Belo Horizonte, nº 33, p.351-402, 1991.

¹⁶³ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência Tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. São Paulo: Malheiros, 2014.

¹⁶⁴ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Discriminação de competências e competência residual**. In: Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilveti (coords.), **Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Brandão Machado**, p.106.

competência da União e um pouco mais destacada, com alguma limitação aos Estados e, no Brasil, também aos municípios.¹⁶⁵

Mas as regras de competência também são garantias importantes para o contribuinte, pois inviabilizam que uma mesma materialidade econômica seja tributada duas vezes por entes distintos, o que poderia ofender a capacidade contributiva, a segurança jurídica e o princípio do não-confisco.

Consequência de tudo que já foi dito é que, uma vez que as competências tributárias federais sejam privativas, à União não é permitido invadir as competências dos Estados e dos Municípios. Não se pode, portanto, conferir às expressões “circulação de mercadorias” um significado que importe em invasão dos Estados nas competências dos Municípios, por exemplo.

Aqui, cumpre realizarmos uma distinção importante entre bitributação jurídica e bitributação econômica. Vimos anteriormente que, tanto historicamente quanto normativamente, o arranjo constitucional da repartição de competência tributárias existe para evitar que um ente invada as materialidades econômicas tributáveis por outro ente. Para isso, o constituinte escolhe momentos diferentes da manifestação de riqueza para efetuar a tributação. Vê-se que o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza incidirá quando houver a efetiva prestação de serviços de forma onerosa. Semelhantemente, o Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana incidirá no primeiro dia útil do ano, para quem for proprietário, possuidor ou detentor de domínio útil de determinado imóvel. E assim por diante.

Do ponto de vista jurídico, essa distinção faz muito sentido. Todavia, o leitor mais atento perceberá que, do ponto de vista econômico, essa tributação sempre incidirá sobre a mesma coisa: a renda. Por isso é que Luis Eduardo Schoueri escreveu que “fenômenos economicamente equivalentes desdobram-se em situações juridicamente independentes, permitindo daí, a múltipla incidência tributária”.¹⁶⁶

A bitributação jurídica, como já visto, é proibida pela Constituição, com poucas exceções. Já a bitributação econômica não apenas é prevista pela Carta Magna como seria impossível tentar evitá-la, a menos que se criasse um tributo único, o que ensejaria outras distorções como ofensa à isonomia, progressividade, entre outras hipóteses.

Antes de continuarmos, outra distinção importante de se destacar é a diferenciação existente entre “bitributação” e “bis in idem”, conforme lembra lição de Geraldo Ataliba:

¹⁶⁵ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 19ª edição: São Paulo: Malheiros, 2001.

¹⁶⁶ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

“Não deve o conceito de bi-tributação ser confundido com aquele de "bis in idem". Consiste este na oneração da mesma matéria tributável, por meio de mais de um tributo. Não se confunde com a bi-tributação, porque os fatos geradores não são idênticos. Trata-se da possibilidade de imposto concorrer com taxa, sobre a mesma matéria tributável. Ou de concorrência de taxa com contribuição de melhoria ou, ainda, desta com imposto, ou de dois impostos, com fatos geradores diversos.”¹⁶⁷

Como visto, a bitributação econômica é impossível de ser evitada. Raquel Machado fornece o exemplo do prestador de serviços, que precisa pagar ISS no exercício de sua atividade profissional, e que, com os rendimentos desse serviço, adquire um imóvel ou um veículo automotor, passando a quitar, respectivamente, os impostos do IPTU e do IPVA com a renda que auferiu do trabalho, sobre a qual ainda pagará Imposto de Renda. Vê-se, aí, que economicamente o profissional foi tributado várias vezes sobre a renda que auferiu.

O que a vedação constitucional importa, portanto, é na proibição de que um determinado imposto possua fato gerador e base de cálculo idênticos às de outro imposto. É clássica a lição de Paulo de Barros Carvalho, para quem o binômio fato gerador e base de cálculo é o elemento que identifica a natureza de um determinado tributo. Com efeito, o ilustre tributarista lembra lição de Amílcar Falcão para quem a base impositiva é “verdadeira e autêntica expressão econômica”¹⁶⁸ da hipótese de incidência. Nesse sentido, escreve Paulo de Barros Carvalho:

“Eis a base de cálculo, na sua função comparativa, confirmando, infirmando ou afirmando o verdadeiro critério material da hipótese tributária. Confirmando sempre que houver total sintonia entre o padrão da medida e o núcleo do fato dimensionado; infirmando quando houver manifesta incompatibilidade entre a grandeza eleita e o acontecimento que o legislador declara como a medula da previsão fática; e afirmando, na eventualidade, ser obscura a formulação legal”.¹⁶⁹

Aliomar Baleeiro, por sua vez, argumenta ser uma redundância o que está previsto no art. 18, §5º da Constituição de 69, que dispunha que a competência residual poderia ser exercida pela União para a criação de novos impostos, com a condição de que os fatos geradores e as bases de cálculo fossem diferentes.¹⁷⁰ A importância da distinção entre bitributação jurídica e econômica é importante para que se possa verificar o significado das

¹⁶⁷ ATALIBA, Geraldo. **Bitributação**. Disponível em: <<https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/download/66469/69079>> Acesso em 12/10/2023, às 23h46min.

¹⁶⁸ FALCÃO, Amílcar. **Fato gerador da obrigação tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

¹⁶⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. 7ª ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018.

¹⁷⁰ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

expressões contidas no texto constitucional, quando da discriminação de competências tributárias.

Como visto ao estudarmos a Teoria do Direito como Integridade de Dworkin, as palavras não carregam um sentido em si mesmas e o conteúdo dos textos é, muitas vezes, insuficiente para se determinar qual a norma jurídica que deve ser aplicada a cada caso. Todavia, o texto serve de limitação das possibilidades de interpretação, juntamente com o conjunto histórico da elaboração das disposições constitucionais, o conjunto fático dos elementos do caso concreto, entre outros. Assim, o intérprete deve buscar o sentido possível das palavras previstas nas competências tributárias por meio de uma investigação holística, que envolva fatos, normas e valores. Por isso é que, por exemplo, não se pode dar uma interpretação tão ampla à “circulação de mercadorias” que abranja a “prestação de serviços”, ou ainda, como explica Raquel Machado, não se pode dar à palavra “serviço” “uma acepção tão ampla que abranja a industrialização, não só porque historicamente isso seria incompatível com a figura que deu origem ao ISS, mas porque (...), nesse caso IPI e ISS seriam impostos idênticos”.¹⁷¹

É interessante perceber, todavia, as particularidades da nossa repartição constitucional de competências tributárias. No Brasil, os constituintes optaram por tratar da matéria detalhadamente, criando uma federação que confere autonomia até mesmo aos municípios, o que não é comum. O modelo de Federação do Ocidente, os Estados Unidos da América, confere autonomia apenas aos Estados. Nossa Constituição foi mais ambiciosa nesse ponto. Outro aspecto relevante é o fato de que, se por um lado, nossa historicidade confere absoluta rigidez ao texto constitucional, a realidade fática e econômica não aguarda a regulamentação pelo legislador. Ela se impõe. Novos modelos de negócios, dentre os quais se destacam aqueles realizados em ambiente digital, tais como *streaming de vídeos* e outros, impõem desafios interpretativos à semântica do modelo de economia industrial exposta no texto da Constituição. Essas novas circunstâncias, com frequência, ensejam a ocorrência de um conflito de competências, que deverá ser solucionado por meio da edição de lei complementar.

A história da repartição de competências tributárias, por sua vez, também pode indicar que a interpretação de suas disposições pode exigir mais do que a literalidade das palavras que estão lá previstas. Esse raciocínio conduz à investigação sobre a possibilidade da existência de tipos nas regras de competência, em detrimento da doutrina tradicional que

¹⁷¹ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência Tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. São Paulo: Malheiros, 2014.

ainda interpreta a materialidade das competências tributárias como conceitos fechados, baseados, por exemplo, na distinção entre obrigações de dar e de fazer para distinguir a incidência do ICMS para o ISS, entre outros.

Trata-se de um modelo que consideramos ultrapassado pela realidade econômica do nosso tempo, porque simplesmente não é mais capaz de explicar como deve ocorrer a incidência tributária nas situações cada vez mais inovadoras às quais a sociedade tem se inserido.

2.6 TIPOS E CONCEITOS

Como já explicado em tópicos anteriores, as palavras não possuem sentidos pré-estabelecidos, isto é, não revelam a objetividade do mundo. Com os jogos de linguagem de Wittgenstein, a filosofia da linguagem percebeu que, na verdade, o intérprete atribui sentido às palavras por meio do uso que é dado a elas, que pode variar de acordo com o contexto, a época, a necessidade de maior ou menor precisão no uso das palavras, entre outros. É a partir dessa percepção da linguagem que se fala das noções de “tipo” e “conceito”.¹⁷²

Com efeito, as palavras podem ser pensadas como “tipo” ou como “conceito” quando se interpreta a realidade. Tradicionalmente, no Direito Tributário, conforme explicado no capítulo anterior desta dissertação, privilegiou-se o desenvolvimento de conceitos constitucionais de “serviço”, “renda”, “circulação de mercadorias”, entre outros. Isso é decorrente da influência, como vimos, de algum grau de positivismo na formação do pensamento jurídico tributário nacional. Essa doutrina tem sido posta em cheque com o advento de uma realidade econômica mais moderna e dinâmica, que tem tomado cada vez mais protagonismo nas relações da sociedade, mas que nem sempre é alcançada por conceitos tão restritivos, pois a vagueza da linguagem se impõe, demonstrando que todos os conceitos que pretendemos serem “fechados”, em verdade, possuem algum grau de indeterminação, o que fez com que Ricardo Lordi Ribeiro descrevesse como “ilusão” a tentativa de determinação absoluta dos conceitos advindas da herança da Escola da Exegese e da Jurisprudência dos Conceitos.¹⁷³

¹⁷² SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

¹⁷³ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Os Conceitos Indeterminados no Direito Tributário**. Disponível em: <https://www.academia.edu/download/40806954/Os_Conceitos_Indeterminados_no_Direito_Tributario.pdf> Acesso em 14/10/2023, às 07h52min.

Dessa forma, uma vez que tenhamos verificado o histórico de rigidez do sistema constitucional tributário, a impossibilidade de sua bitributação jurídica, como demonstrado no tópico anterior, com o reconhecimento, no entanto, da possibilidade fática da existência de conflitos de competência que não deveriam ocorrer - os quais devem ser solucionados por intermédio de lei complementar - surge a dúvida da existência de “tipos” e não de “conceitos” na discriminação de competências constitucionais tributárias. Ou, ainda, se é possível que algumas palavras que ali estejam representem “conceitos” e outras “tipos”. Trata-se, portanto, de dúvida a respeito de como devem ser interpretadas as regras de competência tributária.¹⁷⁴

O questionamento ganha destaque quando o intérprete se depara com o conteúdo do artigo 110 do Código Tributário Nacional, que exprime que a lei tributária não pode alterar “a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente” pela Constituição. O dispositivo suscita dúvidas, em primeiro lugar, pela própria natureza da linguagem tornar de difícil apreensão o contorno semântico rigoroso das palavras - de todas elas, inclusive as que discriminam regras de competência - e, em segundo lugar, porque o próprio direito privado, por vezes, fornece mais de um conceito.

Isso posto, Raquel Machado esclarece que “tipos” e “conceitos” não se confundem entre si e são duas formas distintas de refletir sobre a realidade por meio do uso das palavras, de modo que a diferença entre essas duas noções não é apenas uma questão afeta à filosofia da linguagem, mas também à própria cognição humana. Referindo-se aos estudos de Yonne Dolácio de Oliveira¹⁷⁵, a autora ensina que, ao conceituar fenômenos, nossa mente elabora modelos ideais abstratos, nos quais buscamos encaixar os fenômenos da realidade. Nesse sentido ela aponta:

“Como explica Yonne Dolácio de Oliveira, a mente humana, ao conceituar, apreende as propriedades dos objetos, separadamente, designando-as por nomes. Em seguida, usando essas características, previamente separadas, constroem-se conceitos, para os quais algumas delas são consideradas essenciais, enquanto outras são descartadas.

[...]

É certo que a construção (definição do conceito) parte de uma observação inicial, mas nessa observação se buscam características que, como explicado, são decompostas, e depois selecionadas e reunidas para a construção desse modelo ideal e abstrato; uma vez construído o modelo, outras parcelas da realidade, análogas à

¹⁷⁴ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência Tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. São Paulo: Malheiros, 2014.

¹⁷⁵ OLIVEIRA, Yolanda Dolácio de. **A tipicidade no Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1980.

primeira, poderão ser com ele comparadas. Se não houver o encaixe perfeito, o dado fático que não se encaixa não pode ser representado por meio daquele conceito”¹⁷⁶

Vê-se, portanto, que conceituar coisas, de forma geral, significa enquadrá-las dentro de certos critérios. E, mais que isso, só é possível falar em “conceito” quando for possível indicar rigorosamente todos os critérios que o caracterizam (esse seria o conceito de “conceito”). Isto é, uma vez que critérios predeterminados tenham sido alcançados por um dado fenômeno, diz-se que ele atende a um conceito estabelecido.

Às vezes, no entanto, a mesma palavra - que deveria conceituar um dado específico da realidade - serve para identificar fenômenos completamente distintos entre si, dada a variedade de critérios possíveis de serem notados. Exemplo dado por Hugo Segundo é o da palavra “careca”. A priori, “careca”, é um conceito coloquialmente compreendido como relativo a uma pessoa sem cabelo. Todavia, a mesma palavra pode designar que um pneu de automóvel está desgastado.¹⁷⁷ Distinguir quando a palavra “careca” designa uma hipótese ou outra dependerá do contexto em que esses termos forem inseridos diante do intérprete e não dos critérios estabelecidos previamente por um conceito ideal, pois o conteúdo que foi imaginado para este poderá ser alterado pelas circunstâncias da realidade.

É a partir dessa dificuldade que se introduziu o debate acerca dos “tipos”. Classicamente, a doutrina brasileira remonta o desenvolvimento da noção de “tipo” à doutrina alemã de Karl Larenz, em sua obra “Metodologia da Ciência do Direito”. Raquel Machado aponta que, no Brasil, parte da doutrina acolheu o pensamento de Larenz apenas parcialmente, sem considerar as correções feitas pelo autor em suas ideias mais tarde. Isso porque esse autor, inicialmente, fazia referência às ideias de “tipo” aberto e fechado, o que influenciou, por exemplo, na noção de “tipicidade cerrada” característica do pensamento doutrinário clássico do direito tributário e penal brasileiro.¹⁷⁸ A esse respeito, Ricardo Lobo Torres ensina que a identificação da tipicidade com o princípio da determinação seria decorrente de um exagero das doutrinas positivistas vigentes, à época, em Portugal e na Espanha e apressadamente incorporadas ao Brasil.¹⁷⁹

¹⁷⁶ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência Tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. São Paulo: Malheiros, 2014.

¹⁷⁷ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Regras de Competência e a Textura Aberta da Linguagem Natural**. Revista Direito Tributário Atual, nº 50. ano 40. p. 183-199. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2022.

¹⁷⁸ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência Tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. São Paulo: Malheiros, 2014.

¹⁷⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário**. Rev. Direito Administrativo. Rio de Janeiro, 235: 193-232. Jan/Mar/2004.

Mais tarde, em novas edições da obra, o próprio Karl Larenz passou a considerar apenas a noção de tipo aberto, o que teria causado uma confusão, como explicou Fernando Aurélio Zilveti.¹⁸⁰

“Diante disso, para Larenz, cogitar-se de “tipo fechado” seria uma contradição de termos, enquanto falar-se em “tipo aberto” implicaria pleonasmo. Isso porque, para ele, só se pode falar de um conceito quando “for possível defini-lo claramente, mediante a indicação exaustiva de todas as notas distintivas que o caracterizam” (Karl Larenz, *Metodologia da Ciência do Direito*, trad. José Lamago, 3ª ed., Lisboa, Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p.300)”¹⁸¹

Ricardo Lobo Torres foi responsável por fazer um breve apanhado da aplicabilidade da teoria dos tipos na Alemanha, onde elegeu distintamente dois órgãos centrais de fiscalização para exame: O Tribunal Federal Financeiro e o Tribunal Constitucional alemães.

Durante a vigência do Código Tributário de 1919, o Tribunal Financeiro do Reich efetuou diversos julgamentos nos quais aduzia que a tipificação era válida quando era fundada na consideração econômica dos fatos, havendo, mais tarde, voltado ao tema e identificado inúmeras criações legislativas que incorporavam a noção de tipos como a moradia, a transmissão da propriedade e o pequeno empresário. Já mais adiante, o Tribunal Constitucional alemão vinha em processo de aprovação da incorporação tipológica feita pelo legislador às normas jurídicas, embora exigindo observância dos princípios da proporcionalidade, da praticabilidade, da simplificação fiscal e da igualdade.¹⁸²

Aos poucos, a doutrina brasileira debruçou-se sobre o tema, que suscitou inúmeros debates sobre a compatibilidade (ou incompatibilidade) de uma concepção tipológica nas regras de competência tributária.

Misabel Derzi, autora pioneira a tratar do tema no Brasil, aduz que “tipificar” algo é identificar aquilo que é comum ou repetitivo em um fenômeno, generalizando-o e padronizando-o. Escreveu a autora: “tipo será, então, o que resultar desse processo de abstração generalizante, vale dizer, a forma média ou frequente, ou ainda especialmente representativa, ou ainda, o padrão normativo ideal”.¹⁸³ Humberto Ávila, em ensaio, afirma que

¹⁸⁰ ZILVETI, Fernando Aurélio. **Obrigação Tributária: Fato Gerador e Tipo**. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

¹⁸¹ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência Tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. São Paulo: Malheiros, 2014.

¹⁸² TORRES, Ricardo Lobo. **O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário**. Rev. Direito Administrativo. Rio de Janeiro, 235: 193-232. Jan/Mar/2004.

¹⁸³ DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 4ª ed. São Paulo: Editora Fórum, 2021.

“os tipos [...] apenas descrevem aquilo que tipicamente acontece, com caráter exemplificativo.”¹⁸⁴

Já para Ricardo Lobo Torres, o “tipo” é uma forma de ordenação de dados da realidade de acordo com critérios de semelhança, de modo a representar a média aproximada de uma realidade fática.¹⁸⁵ Fernando Aurélio Zilveti, por sua vez, ensina que o tipo é uma forma de abstração, mas é mais concreto que o conceito, pois o legislador tem, por meio do tipo, uma forma de concretização de suas pretensões por meio do Direito.¹⁸⁶ Para Valter de Sousa Lobato e José Antonino Marinho Neto, os tipos são marcados pelas características de abertura, gradação, sentido, inteireza e aproximação da realidade.¹⁸⁷

Luis Eduardo Schoueri aponta que não se cabe falar em “definição” para os tipos, mas em descrição, pois o tipo é identificável a partir de seu cerne, isto é, daquilo que preferencialmente deve constar de suas características. Para o professor da USP, o legislador ora se utiliza de tipos e ora se utiliza de conceitos, no processo de abstração do fenômeno social para o texto normativo.¹⁸⁸ No mesmo sentido, Ricardo Lobo Torres aponta que o processo de tipificação é relativo à atividade legislativa de formação de um “tipo”, constituindo-se em um recorte da realidade feito pelo legislador para a ordenação de fatos juridicamente relevantes, como meio de simplificar a fiscalização, a praticabilidade tributária, a judicialização dos temas e o próprio julgamento que nós fazemos da realidade.¹⁸⁹

Hugo de Brito Machado Segundo, demonstrando o que foi indicado pelos dois autores acima, aponta que o legislador valeu-se explicitamente de um tipo quando redigiu o artigo 32, §1º do Código Tributário Nacional, no qual a lei estabelece os elementos “típicos” que devem ser observados pelos Municípios na definição de “zona urbana”. Explica o autor: “Sabe-se que os limites de uma cidade – como o das realidades fenomênicas em geral – são imprecisos, além de não ser possível indicar com segurança quais características devem estar

¹⁸⁴ ÁVILA, Humberto. **Competências Tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito**. São Paulo: Malheiros, 2018.

¹⁸⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário - V. II**. São Paulo: Editora Renovar, 2013.

¹⁸⁶ ZILVETI, Fernando Aurelio. **Tipicidade e Simplicidade no Direito Tributário**. Revista Direito Tributário Atual nº50, ano 40. p.502-521. São Paulo: IBDT, 1º Quadrimestre, 2022.

¹⁸⁷ LOBATO, Valter de Sousa; MARINHO NETO, José Antonino. **Competência Tributária: Tipos ou Conceitos? Da Necessidade de Exame Crítico dos Pensamentos de Misabel Derzi, Luis Eduardo Schoueri e Humberto Ávila**. Revista Direito Tributário Atual nº50, ano 40. p.569-591. São Paulo: IBDT, 1º Quadrimestre, 2022.

¹⁸⁸ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

¹⁸⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário**. Rev. Direito Administrativo. Rio de Janeiro, 235: 193-232. Jan/Mar/2004.

rigorosamente presentes, ou ausentes, para que se possa estabelecê-los com absoluta precisão”¹⁹⁰

Raquel Machado, por fim, critica a noção de “conceito”, pois a eleição de seus critérios é feita com base nos aspectos característicos de uma determinada época, ignorando a hipótese de mudanças evolutivas nos valores que são atribuídos a esses critérios, o que teria potencial para empobrecer a realidade. Assim, a autora aduz que ao pensar-se por meio de “tipos”, considera-se a totalidade das características da parcela recortada da realidade, escolhendo-se um exemplar médio como representativo dela.¹⁹¹

Como se vê, há razoável bibliografia a respeito do tema, tamanha a controvérsia que ele suscita. A respeito dela, Hugo Machado Segundo relembra o debate ocorrido entre Genaro Carrió e Sebastian Sóler, em 1964.¹⁹² Na Argentina, Carrió havia publicado um livro de nome “Notas sobre derecho y language”, argumentando que o direito faz uso da linguagem natural e que, por conta disso, a abertura da linguagem seria algo ineliminável, com a vaguidade e ambiguidade apenas podendo serem suprimidas por meio do contexto. Fundamentado em John L. Austin, Carrió lembra que com as palavras também se fazem coisas, ou seja, com elas, as pessoas podem ameaçar ou elogiar, sendo o contexto que irá determinar se a pessoa, com o elogio, pretende seduzir ou dissimular (para o Direito, aqui, vê-se a importância do contexto e para a aplicação do Direito como Integridade, conforme apontamos no primeiro capítulo.)

Discordando de Carrió, Sebastian Sóler, em sua obra “*Las palabras de la ley*”, defendia que o Direito, por meio de suas normas jurídicas, faria uso de conceitos fechados e argumentando que as ideias de Carrió eram incompatíveis com a noção de segurança jurídica e rigidez que são próprias do Direito. Para ele, a linguagem do direito não seria natural, mas artificial, a exemplo da linguagem matemática, o que permitiria a definição precisa de conceitos. Nesse sentido, escreveu:

“El contenido del concepto jurídico es, pues, exactamente el que el legislador le ha acordado, y en esto la semejanza entre esta clase de conceptos y los conceptos matemáticos es profunda. Entre el concepto de hipoteca y el de triángulo existe la coincidencia de que ambos están constituidos por un número limitado de elementos puestos.”¹⁹³

¹⁹⁰ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Regras de Competência e a Textura Aberta da Linguagem Natural**. Revista Direito Tributário Atual, nº 50. ano 40. p. 183-199. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2022.

¹⁹¹ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência Tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. São Paulo: Malheiros, 2014.

¹⁹² SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Regras de Competência e a Textura Aberta da Linguagem Natural**. Revista Direito Tributário Atual, nº 50. ano 40. p. 183-199. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2022.

¹⁹³ SOLER, Sebastian. **Las palabras de la ley**. México: Fondo de Cultura Económica, 1969.

Carrió, enfim, redigiu a réplica a Soler, contestando-o já no título: “*Algunas palabras sobre las palabras de la ley*”. Hugo Segundo aponta a perspicácia do título, uma vez que o autor argentino já gera dúvida sobre a ambiguidade desde o início: tratam-se de algumas palavras sobre as palavras da lei, de forma geral, ou de algumas palavras sobre o livro de Soler, intitulado “*Las palabras de la ley*”? O contexto da existência do debate - para quem o conhece - é que revelará o sentido correto a ser atribuído.

Com efeito, consideramos que o pensamento tipológico é mais adequado para compreendermos a realidade como posta. As divisões que fazemos em recortes epistêmicos é meramente didática. É comum que se ouça que o Direito não se confunde com a Economia, a Política, a Moral, a História, etc. É verdade que não são a mesma coisa, pois o Direito possui um traço distintivo: seu aspecto normativo. Todavia, quando os conflitos da realidade se apresentam concretamente, aspectos jurídicos, políticos, econômicos, morais e históricos se entrelaçam, tornando difícil distinguir em que ponto um começa e outro termina. Por isso, parte da doutrina aduz que o pensamento conceitual é mais adequado para descrever realidades ideais, como os números e as formas geométricas, ao passo em que o pensamento tipológico seria mais adequado para descrever fenômenos concretos ou institucionais, que não aceitam divisões rígidas.

É importante destacar, no entanto, que até entre as realidades ideais é possível imaginar situações nas quais há uma dúvida sobre a aplicabilidade de um conceito. É o que se verifica, por exemplo, quando se estuda a Teoria dos Conjuntos Numéricos e surge a seguinte dúvida: o zero é um número natural? Ao que Elon Lages Lima, um dos maiores matemáticos brasileiros, respondeu prontamente em uma aula gravada: “Sim, não e talvez. As três respostas estão corretas”.¹⁹⁴ Em verdade, há uma controvérsia sobre a natureza do zero na matemática, saber se ele faz parte dos números naturais ou dos inteiros. Segundo os axiomas de Peano, o primeiro número natural seria o “1”, o que faria com que o zero pertencesse ao conjunto dos números inteiros. Para argumentar a classificação do “zero” na teoria dos conjuntos, Elon Lages constrói argumentativamente suas considerações levando em conta a “finalidade” dos números naturais, algo bem parecido com o que os juízes fazem, quando precisam julgar casos difíceis.

Ora, se até mesmo na ciência mais exata já criada pelo homem existem “*hard cases*”, situações nas quais as definições não são claras, o que se dirá do Direito, realidade

¹⁹⁴LAGES, Elon. Elon Lages - Zero é um número natural?. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=8x3pjesliL8>> Acesso em 27/10/2023, às 22h02min.

institucional que tem o papel de abarcar todos os conflitos humanos que possam ocorrer na vida em sociedade? As regras que regulamentam esses conflitos são sujeitas a mudanças evolutivas ao longo do tempo. É o que aconteceu, por exemplo, com a noção de “família”. No passado, “família” era conceituado como “um grupo de pessoas com laços de parentesco ou adquiridos, unidas por convicção ou interesse comum, construído a partir da união de um homem e uma mulher”¹⁹⁵. O ordenamento sempre fez referência específica à união do homem e da mulher como critérios para a constituição de uma família, conforme se depreende do conteúdo do artigo 226, §3º da Constituição Federal. Raquel Machado questiona: isso seria um conceito ou um exemplo típico de família?¹⁹⁶

Caso o Direito seja apenas um sistema de regras, nas quais os fatos se subsumem abstratamente aos conceitos previstos nas normas, essa seria a única forma de família existente. No entanto, compreendendo-se o histórico em que o dispositivo foi elaborado, verifica-se que à época em que o dispositivo foi redigido, as diversas relações afetivas que passamos a conhecer ao longo dos últimos anos foram absolutamente negligenciadas, seja por desconhecimento, seja por preconceitos implícitos. Além do que, examinando a finalidade do dispositivo constitucional, como apontou Luis Roberto Barroso, então Procurador do Estado do Rio de Janeiro, em sua sustentação oral em defesa das uniões estáveis homoafetivas, constata-se que esse dispositivo não foi posto na Constituição para excluir os homossexuais de constituírem uma família, mas para incluir as mulheres, que eram tratadas como inferiores, quando não eram casadas.

Com efeito, as mulheres que viviam em união conjugal, mas não eram casadas, durante longo tempo não tiveram direito algum, depois, surgiram alguns direitos previdenciários, depois alguns direitos patrimoniais, até a consagração desse dispositivo na Constituição.¹⁹⁷ O Supremo Tribunal Federal reconheceu a evolução da realidade subjacente ao dispositivo e declarou a constitucionalidade das relações homoafetivas.

Tratando do tema, Raquel Machado nos lembra que, em um movimento gradativo, a jurisprudência do Brasil reconheceu a “abertura dessa realidade”, atribuindo efeitos jurídicos a um conjunto familiar que possuía elementos típicos de uma família, mesmo que não se enquadrando especificamente no conceito de família do século XX.¹⁹⁸ Com efeito, quando

¹⁹⁵ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência Tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. São Paulo: Malheiros, 2014.

¹⁹⁶ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência Tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. São Paulo: Malheiros, 2014.

¹⁹⁷ Luis Roberto Barroso defende a União Homoafetiva no STF, 05/05/2011. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=DDpn9H3h3lQ>>. Acesso em 27/10/2023, às 22h25min.

¹⁹⁸ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência Tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. São Paulo: Malheiros, 2014.

se compreende a norma prevista no art. 226, §3º da Constituição por uma perspectiva tipológica, conclui-se que o dispositivo apontou apenas um exemplo “típico” de família, isto é, um exemplo de família, com base na cultura vigente durante o século XX, mas que não abarca toda a realidade possível de existir no futuro. O tipo, dessa forma, é caracterizado pela totalidade, pela possibilidade de gradação e pela abertura e, por isso mesmo, é mais adequado para explicar a realidade concreta que percebemos por meio de nossos sentidos.¹⁹⁹

Surge então a questão: é possível que o constituinte originário tenha se valido de tipos na atribuição de competências tributárias? Ou as noções de “renda”, “serviço”, “mercadoria”, entre outras, devem ser refletidas a partir de uma perspectiva conceitual? A primeira autora a abordar o tema foi Misabel Derzi, que se posicionou contrariamente à possibilidade de compreensão tipológica das regras de competência tributária.²⁰⁰ Para ela, a perspectiva tipológica seria incompatível com a nossa rigidez constitucional e com o federalismo brasileiro. Escreveu a autora:

“No Brasil, a questão da discriminação da competência tributária é manifestação do próprio federalismo, por configurar partilha, descentralização do poder de instituir e regular tributos.

Sendo assim, as ordens jurídicas tributárias (federal, estadual e municipal), que convivem na ordem nacional, são produzidas por órgãos legislativos próprios das comunidades descentralizadas, uma vez que são manifestação da distribuição do poder estatal, vale dizer, da competência para instituir e reger tributos.

Ora, o tipo como ordenação do conhecimento em estruturas flexíveis, de características renunciáveis, que admite as transações fluidas e contínuas e as formas mistas, não se adapta à rigidez constitucional de discriminação da competência tributária.”²⁰¹

Em 2018, Humberto Ávila publicou obra na qual defende o pensamento conceitual. O autor aduz que as regras de competência são enunciados prescritivos, com eficácia comportamental direta e indireta qualificados como abstrato, heterônomo e coativo. Desse modo, tem-se que: (i) seriam enunciados prescritivos, porque as regras de competência são resultados da interpretação de uma fonte normativa que tem a função de dirigir o comportamento do destinatário (os entes da federação); (ii) teria eficácia comportamental direta e indireta porque instituiria aptidão para uma autoridade exercer um poder de tributar ao mesmo tempo em que, por outro lado, estabeleceria proibições ao exercício de competência relativo a fatos geradores de sujeitos diversos dos que foram previstos; (iii)

¹⁹⁹ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência Tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. São Paulo: Malheiros, 2014.

²⁰⁰ DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 4ª ed. São Paulo: Editora Fórum, 2021.

²⁰¹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 4ª ed. São Paulo: Editora Fórum, 2021.

abstrato porque é relativo a uma classe de fatos e a fatos futuros; (iv) heterônomo porque a “autoridade que institui a fonte com base na qual são reconstruídas (poder constituinte) não coincide com seu destinatário (ente federado)”;

e (v) coativo em sentido amplo porque a “invocação da faculdade nele prevista, sem a observância da proibição que contém, provoca uma consequência normativa específica (a invalidade formal do ato normativo ou material da norma)”²⁰².

A partir dessa concepção, Ávila argumenta que os tipos não seriam compatíveis com a noção de enunciados prescritivos, razão pela qual não poderiam integrar o conteúdo das regras de competência tributárias. Para ele, os tipos expressam enunciados descritivos, o que permitiria que o destinatário da norma se autoregulasse, transformando as regras de competência em mera recomendação ao legislador, o que esvaziaria sua normatividade. Nesse sentido, o autor escreveu:

“[...] a assunção segundo a qual os termos constantes dos dispositivos constitucionais que atribuem poder de tributar exprimiriam tipos levaria, direta ou indiretamente, intencional ou não intencionalmente (pouco importa), à descaracterização das regras de competência: elas deixariam de ser significados de enunciados prescritivos, com eficácia comportamental direta e indireta, qualificados como abstratos, heterônomos e coativos em sentido amplo, e passariam a ser significados de enunciados descritivos, sem eficácia comportamental direta, qualificados como concretos, autônomos e não coativos.”²⁰³

Do outro lado, Luis Eduardo Schoueri é considerado o principal defensor da existência de tipos nas regras de competência tributária, e o fez com tal competência que parte da comunidade acadêmica manifestou-se no sentido de que “não se tem notícia de outro autor da doutrina nacional que melhor tenha defendido a tese”²⁰⁴. Schoueri reconhece a rigidez da discriminação das regras de competência previstas na Constituição de 1988, mas argumenta que sua razão de ser não é decorrente do federalismo brasileiro, mas da necessidade de se evitar uma superposição de cobranças tributárias, daí o autor apontar que “o constituinte de 1988 tinha uma noção (tipológica) da existência de tributos e com eles trabalhou na previsão de recursos financeiros para o Estado”²⁰⁵.

²⁰² ÁVILA, Humberto. **Competências Tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito**. São Paulo: Malheiros, 2018.

²⁰³ ÁVILA, Humberto. **Competências Tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito**. São Paulo: Malheiros, 2018.

²⁰⁴ LOBATO, Valter de Sousa; MARINHO NETO, José Antonino. **Competência Tributária: Tipos ou Conceitos? Da Necessidade de Exame Crítico dos Pensamentos de Misabel Derzi, Luis Eduardo Schoueri e Humberto Ávila**. Revista Direito Tributário Atual n°50, ano 40. p.569-591. São Paulo: IBDT, 1º Quadrimestre, 2022.

²⁰⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **A lei complementar e a repartição de competências tributárias**. IX Congresso Nacional de Estudos Tributários. Sistema tributário nacional e a estabilidade da federação brasileira. São Paulo: Noeses, 2012, p. 680.

A partir desse conhecimento, o autor sustenta que o constituinte utilizou, deliberadamente, expressões que possuiriam conteúdos fluidos, reconhecendo a possibilidade da existência de conflitos de competência, que não seriam passíveis de solução dentro do texto constitucional, restando à lei complementar solucioná-los, nos termos do art. 146, I, da Constituição Federal. Com isso, a perspectiva tipológica das regras de competência permitiria a inclusão de novas características ao surgimento fatos economicamente relevantes que, com o tempo, naturalmente vão deixando o modelo do século XX mais obsoleto. É o que temos visto com cada vez mais frequência, por exemplo, com a intensa digitalização da economia.

Vimos, em tópicos anteriores deste capítulo, que embora a bitributação seja rejeitada pela Constituição, é impossível evitá-la economicamente por completo, pois os nomes que são atribuídos para designar essas realidades não são precisos quanto aos seus limites, havendo, inevitavelmente, algum grau de interpenetração entre eles, que só é passível de ser solucionada por intermédio de lei complementar.

Analizando historicamente a forma como nossas competências tributárias foram repartidas, nos termos demonstrados em tópicos anteriores, vemos que há parcelas da realidade econômica que foram tributadas por determinados entes políticos, na vigência de constituições anteriores, que tiveram seus nomes alterados com o advento de novas constituições, mas cujas receitas ainda permaneceram vinculadas aos mesmos entes. Dessa forma, Raquel Machado explica que “O nome, portanto, utilizado pela Constituição, corresponde a uma realidade que era eventualmente designada por expressões distintas no texto constitucional anterior, à qual se foram agregando e desagregando características”.²⁰⁶ Exemplo mais claro disso é o do imposto sobre “vendas e consignações” que mudou de nome para o “imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias”. Com efeito, a professora da Universidade Federal do Ceará aponta que:

“Aliás, o que se percebe, dos debates havidos no âmbito da assembleia constituinte que culminou com a promulgação da CF/1988, e do exame das Constituições anteriores, é que o constituinte, em cada período, faz alusão a imposto que já conhecia, às vezes mudando-lhes o nome, mas sem uma maior preocupação, palavra a palavra, com as expressões usadas para designá-los. Isso parece confirmar a ideia aventada por Luís Eduardo Schoueri, de que o uso de tipos pelo constituinte dar-se-ia possivelmente também no plano da referência ao que seriam os “típicos impostos”, e não, ou não apenas, na significação de cada palavra usada na construção da regra de competência”²⁰⁷

²⁰⁶ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência Tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. São Paulo: Malheiros, 2014.

²⁰⁷ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência Tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. São Paulo: Malheiros, 2014.

A consequência disso é que, no lugar da necessidade de se definirem “conceitos” de “renda”, “circulação de mercadorias”, “serviço”, entre outros, dever-se-ia refletir sobre o que o constituinte imaginou como sendo um “típico” imposto de renda, um “típico” imposto de circulação de mercadorias ou um “típico” imposto sobre serviços de qualquer natureza. Não é possível chegar a essa conclusão analisando-se somente a literalidade do conteúdo do direito positivo, é necessário que se compreenda que o Direito vai além disso, superar o formalismo do início do século XX, e interpretar a repartição de competências prevista na Constituição a partir de seu contexto histórico e da evolução dos fatos econômicos.

2.7 A LEI COMPLEMENTAR TRIBUTÁRIA

A lei complementar brasileira tem sua origem na Constituição Francesa de 1958, diploma que foi responsável pela criação de uma espécie normativa que ocupasse uma hierarquia intermediária entre as normas constitucionais e a lei ordinária, a “*loi organique*”. Ela foi instituída no ordenamento brasileiro a partir da Constituição de 1967, embora tenha sido aventada muito brevemente na Emenda Constitucional nº 4, de 1961, que instituiu um regime parlamentarista no país, mas que durou muito pouco.²⁰⁸

Como se sabe, atualmente vigora majoritariamente o posicionamento segundo o qual não há hierarquia entre as leis ordinárias e as leis complementares, embora autores do porte de Hugo de Brito Machado e Geraldo Ataliba a tenham defendido. No entanto, o próprio Ataliba reviu suas opiniões após haver se deparado com a argumentação de Souto Maior Borges, que o convenceu do equívoco de seu posicionamento. A partir de então, restou mais ou menos pacificado que a lei ordinária e a lei complementar, na verdade, tratam de matérias distintas, o que fez com que Roque Antônio Carrazza escrevesse: “ [...] de logo cabe-nos dizer que a lei ordinária não revoga a lei complementar, não porque ocupe posição menos preeminente do que esta, mas porque ambas possuem campos de atuação (matérias sobre as quais podem versar) diversos, isto é, nunca coincidentes”²⁰⁹

Aqui, temos o firme posicionamento de que a lei complementar tributária possui funções tricotômicas e, sobre a controvérsia, já escrevemos anteriormente²¹⁰, de modo que não

²⁰⁸ VELLOSO, Carlos Mário da Silva. **Lei Complementar Tributária**. In: Rev. Dir. Adm. V. 235, p 117-138. Rio de Janeiro, jan/mar 2004.

²⁰⁹ CARRAZA, Roque Antônio, ap. Celso Ribeiro Bastos, **A inexistência de hierarquia entre a lei complementar e as leis ordinárias**, Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas. 26/11.

²¹⁰ TORREZAN JÚNIOR, OM. **Análise da constitucionalidade da incidência do ISS sobre a atividade de streaming de vídeos da Netflix: um estudo à luz dos tipos constitucionais**. 2017. 87 f. Monografia (Graduação em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2017.

nos alongaremos nesse tema. Partimos da premissa que o art. 146 da Constituição Federal estipula três funções bem definidas para o papel da lei complementar tributária: regular limitações ao poder constitucional de tributar, estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária e, o que mais nos interessa neste tópico, dispor sobre os conflitos de competência em matéria tributária.

Desse modo, a lei complementar define os limites de atuação das pessoas jurídicas de direito público no exercício de suas competências tributárias quando trata, por exemplo, sobre o “fato gerador” e a base de cálculo de tributos, nos termos do art. 146, III, a. Schoueri ensina que, nessas hipóteses, a lei complementar dispõe positivamente sobre “a competência tributária, em complemento de (ou mesmo no lugar de) normas que versem sobre os casos limítrofes potencialmente geradores de conflitos”.²¹¹ É o que acontece, também, na lista anexa à lei complementar nº 116/03, que estipula as atividades econômicas que devem ser consideradas como “serviço” para fins de incidência de ISS, o que ajuda a solucionar os conflitos potencialmente advindos da incidência do ICMS.

Schoueri fornece o exemplo do pintor que vende a tinta que utiliza para prestar o serviço de pintar uma residência, o que é solucionado pelo art. 1º, §2º da lei complementar nº116/03, que afasta a incidência do ICMS. O mesmo ocorre no texto do art. 155, §1º, III, alíneas a e b, que delega à lei complementar regular a competência para a criação do ITCMD, se o doador tiver domicílio ou residência no exterior ou se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior.²¹²

Essas hipóteses, e os elementos aventados nos tópicos anteriores desta dissertação, permitem inferir que o constituinte de 88 tinha ciência de que os “nomes” atribuídos aos impostos no momento da delimitação de regras de competência eram fluidos, potencialmente interpenetráveis e causadores de conflitos de competência. O que ele pretendia, em verdade, era distribuir a arrecadação entre os entes das três esferas, de onde decorre o elenco nominativo dos artigos 153, 155 e 156 da Constituição Federal. Com efeito, se o conteúdo dos artigos 153, 155 e 156 da Constituição fossem “conceitos”, o art. 146 da mesma carta não precisaria dispor sobre “conflitos de competência”, pois a rigidez das materialidades econômicas erigidas seria suficiente para esclarecer o assunto. Assim é que o papel do

²¹¹ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

²¹² SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

legislador seria o de dar maior concretude aos tipos existentes nas regras de competência tributária.²¹³ Nesse sentido, Luis Eduardo Schoueri:

“É neste sentido que se compreende a decisão do constituinte de não deixar que a fluidez natural aos tipos implicasse conflitos entre as três esferas políticas. O constituinte quis que o legislador ordinário tivesse limites rígidos para a sua atuação. Fazia-se necessário, assim, que aquela realidade, que fora expressa no texto constitucional por meio de tipos, passasse a ter uma expressão conceitual.

Encontra-se, aqui, o papel da lei complementar: a solução dos conflitos de competência e a definição das hipóteses tributárias e bases de cálculo implicam a criação, pelo legislador complementar, de definições das realidades contempladas pelo constituinte.”²¹⁴

O autor soluciona, assim, também, a crítica feita por Misabel Derzi a respeito da rigidez constitucional. É que o constituinte, objetivando a rígida repartição de competências que o nosso sistema federativo impõe, teria tratado de não permitir que a fluidez dos tipos gerasse conflitos de competência entre os entes políticos. Assim, de acordo com Schoueri, por meio da edição de lei complementar que solucione os conflitos de competência, o legislador afastaria a fluidez tipológica e aproximaria a disposição conceitual. O professor da USP, então, conclui que “enquanto o constituinte contemplou a realidade econômica do ponto de vista tipológico, com a fluidez a ele inerente, impôs ao legislador complementar a tarefa de expressar a mesma realidade através de conceitos”.²¹⁵

Nessa esteira, o autor esclarece, com cuidado, que seria certo que, em alguns casos, o constituinte haveria se valido de “conceitos de direito privado”, reduzindo as possibilidades de conflitos de competência, por meio de um contorno semântico mais bem definido que restringiria possibilidades interpretativas. Na visão do autor, é o que se depreende do conteúdo do artigo 110 do Código Tributário Nacional, que proíbe a “redefinição”, pelo legislador, de “institutos, conceitos e formas de direito privado” utilizados expressa ou implicitamente pela Constituição.²¹⁶

Respeitamos o posicionamento do autor, mas parece-nos que os contornos mais bem definidos dos “conceitos” de direito privado decorrem muito mais de nossa falta de

²¹³ NASCIMENTO, João Paulo Melo do. **Lei Complementar para Resolução de Conflitos Federativos de Competência**. Revista Eletrônica da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro - PGE/RJ, Rio de Janeiro, v.1 , n.2, set./dez. 2018.

²¹⁴ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

²¹⁵ SCHOUERI, Luis Eduardo. **A lei complementar e a repartição de competências tributárias**. IX Congresso Nacional de Estudos Tributários. Sistema tributário nacional e a estabilidade da federação brasileira. São Paulo: Noeses, 2012, p. 680.

²¹⁶ SCHOUERI, Luis Eduardo. **A lei complementar e a repartição de competências tributárias**. IX Congresso Nacional de Estudos Tributários. Sistema tributário nacional e a estabilidade da federação brasileira. São Paulo: Noeses, 2012, p. 680.

imaginação para visualizar hipóteses de conflitos ainda inexistentes do que propriamente da pretensão do constituinte em conferir contornos semânticos mais rígidos a eles. Com efeito, durante o século XX, era mais fácil “conceituar” a hipótese de incidência do ISS (prestação de serviço) como uma obrigação de fazer. Foi com o advento de novas atividades e com a digitalização da economia, que eram anteriormente inimagináveis, que a precisão desse “conceito” foi, aos poucos, se fluidificando. O mesmo pode ocorrer com os “conceitos de direito privado” no futuro, embora nós não sejamos capazes de imaginar, ainda, como isso possa acontecer.

A fluidez é uma propriedade de todas as palavras. O fato de que, em determinadas situações, algumas palavras possuem menor amplitude semântica que outras, não decorre da ideia de que elas representem um “conceito”, mas do contexto fático que é compartilhado intersubjetivamente pelos intérpretes dos conflitos. O contexto é o verdadeiro limitador das possibilidades de interpretação. Se, observando uma rua, vejo passar por mim um caminhão, e um acompanhante, discordando de mim, alega ter visto um ônibus, não será a natureza “conceitual” dos termos “ônibus” e “caminhão” que revelará quem tem a razão. Na verdade, o conflito será solucionado porque compartilhamos um mesmo contexto fático e cultural, que nos permite identificar quais são os elementos “típicos” de cada veículo. Assim, se identificarmos, por exemplo, que o veículo que havia passado possuía uma carroceria, concluiremos tratar-se de um “caminhão”. Mas não porque a palavra “caminhão” seja representativa de uma realidade objetiva no mundo.

A lei complementar, portanto, limita as possibilidades semânticas de interpretação, especificando mais detalhadamente o conteúdo das atividades, mas isso não significa o mesmo que conceituá-las, pois sempre haverá uma parte da realidade que talvez não se enquadre rigorosamente dentro dos limites pretendidos, mas que, ainda assim, será alcançada pela tributação. O legislador admite essa possibilidade quando, por exemplo, ao longo do texto da lei complementar nº 116/03, apresenta diversas vezes a expressão “e congêneres”. Ora, que significa isso? Significa que outras atividades que não foram “conceituadas” naquele determinado dispositivo, mas que guardam elementos “típicos” daquelas que foram enunciadas e são capazes de serem identificadas por aproximação com as atividades eleitas como relevantes, serão igualmente tributadas por ISS.

Não à toa, o Supremo Tribunal Federal, manifestando-se sobre a taxatividade do rol anexo à lei complementar nº 116/03, decidiu que “é taxativa, ou limitativa, e não simplesmente exemplificativa, a lista de serviços anexa à lei complementar, embora

comportem interpretação ampla os seus tópicos. Cuida-se, no caso, da lista anexa à Lei Complementar 56/87” (RE 361.829, 2ª Turma, de 13/12/2005).

No mesmo sentido, o Superior Tribunal de Justiça manifestou-se no sentido de que “embora taxativa, em sua enumeração, a lista de serviços admite interpretação extensiva, dentro de cada item, para permitir a incidência do ISS sobre serviços correlatos àqueles previstos expressamente” (STJ, REsp 121.428/RJ, 2ª Turma, 16/8/2004). Ora, dizer que a lista admite interpretação ampla ou extensiva de seus tópicos é reconhecer que não há ali conceitos previamente definidos, mas apenas a eleição de elementos “típicos” que caracterizariam atividades eleitas, pela lei complementar, como economicamente relevantes para fins de tributação.

Isso posto, cumpre ainda enfrentar o pensamento proposto por Humberto Ávila sobre o papel da lei complementar na “conceituação” dos termos previstos na Constituição. Trata-se de crítica claramente dirigida ao pensamento de Luis Eduardo Schoueri. Ávila aduz que argumentar que a Constituição tenha atribuído à lei complementar o papel de definir os tributos e suas espécies não é o mesmo que afirmar que a própria Carta Magna não traga, em si mesma, conceitos constitucionais. Para ele, é justamente pelo fato de a Constituição ter erigido conceitos na repartição de competências tributárias que é necessário que haja lei complementar para expor suas definições. Assim, na visão do autor, os conceitos constitucionais “precisam ser explicados precisamente porque exprimem significados, pois, do contrário, não poderiam ser explicados – faltaria o que explicar”²¹⁷. Humberto escreve que:

“Em verdade, o argumento de que a atribuição à lei complementar da função de definir determinados elementos afastaria a existência de conceitos pressupõe que a definição atribui significado a um termo. A definição não atribui significado a um termo: é o emprego de um termo que transmite seu significado. A definição de um significado apenas o explica, tornando-o mais preciso, quando, naturalmente, ela cumpre a sua função. Não fosse assim, todo termo empregado, quando não definido, não possuiria significado.”²¹⁸

O argumento do professor da USP, no entanto, não convence. Não é verdade que a lei complementar, responsável pela definição a que ele se refere dentro da teoria dos tipos, “atribua significado” a um termo. E a nosso ver isso não foi dito nem mesmo por Schoueri. Esse papel compete sempre ao intérprete, como vimos com Wittgenstein. O que a lei complementar faz é detalhar atividades “típicas” eleitas como economicamente relevantes

²¹⁷ ÁVILA, Humberto. **Competências Tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito**. São Paulo: Malheiros, 2018.

²¹⁸ ÁVILA, Humberto. **Competências Tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito**. São Paulo: Malheiros, 2018.

para a tributação. Ao efetuar esse detalhamento, por consequência, restringe as possibilidades interpretativas de cada caso.

Assim, se a Constituição utiliza o termo “prestação de serviço de qualquer natureza” como uma materialidade econômica relevante, é necessário que investiguemos qual foi o típico Imposto sobre Prestação de Serviços de Qualquer Natureza que o constituinte teve em mente quando redigiu esse texto, o que é apreensível pelo estudo da evolução da repartição de receitas do nosso sistema federativo, por exemplo. Após isso, com fundamento no art. 146, I, da Constituição Federal, a lei complementar irá detalhar quais são as atividades econômicas que se enquadram dentro dessa noção “típica”.

É o que acontece, por exemplo, quando o intérprete dirige-se ao item 4.02 da Lista Anexa da Lei Complementar nº 116/03, que define que, dentro da noção “típica” de prestação de serviços prevista na Carta Magna, estão as atividades de “análises clínicas, patologia, eletricidade médica, radioterapia, quimioterapia, ultra-sonografia, ressonância magnética, radiologia, tomografia e congêneres.” Veja que a lei complementar restringe possibilidades interpretativas sobre a incidência do ISS ao exemplificar atividades econômicas que se enquadram tipicamente na noção de “prestação de serviços”, mas reconhece que sempre haverá a possibilidade de que uma parcela da realidade não tenha sido coberta pelo conteúdo do texto, daí a expressão “e congêneres”, significando que o ISS também deverá incidir sobre atividades que não estejam expressamente elencadas ali, mas que guardem relação de compatibilidade com aquelas que foram, o que deverá ser identificado pelo intérprete em cada caso. Veja-se, portanto, que a própria lei reconhece que não se trata de uma definição, como alegado por Humberto Ávila.

A crítica de Ávila parece-nos contraditória em vários pontos, pois o autor argumenta a existência de “conceitos” nas regras de competência tributária mas, ao mesmo tempo, escreve que “as definições, embora contribuam para diminuir a ambiguidade dos termos e a vagueza dos significados, não as eliminam por completo”²¹⁹, e sustenta a existência de um “processo contínuo de especificação conceitual”, que teria início na Constituição e seguiria até a prolação dos atos administrativos.

Isto é, para sustentar a existência de “conceitos”, o autor argumenta que as palavras são vagas e que essa vagueza não é solucionável por meio de lei complementar, daí a contradição. Além disso, se é necessário um “processo contínuo de especificação conceitual” é porque os termos utilizados são tipológicos. Afinal, se fossem “conceitos”, na acepção

²¹⁹ ÁVILA, Humberto. **Competências Tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito**. São Paulo: Malheiros, 2018.

“conceitual” de “conceito”, não precisariam de processo algum, porque a definição estaria pré-pronta. Bastaria aplicá-los por subsunção. A razão para a necessidade de um “processo” está no fato de que, uma vez que as palavras não sejam exatas, precisamos identificar, argumentativamente, os limites possíveis do alcance de cada uma delas.

3. A TEORIA DOS TIPOS NA JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS SUPERIORES

Vimos, ao longo dos dois primeiros capítulos, que grande parte da doutrina tributária brasileira ainda é fortemente influenciada por pensamentos próximos do positivismo do século XX. A noção de um sistema rígido de regras e do uso rigoroso da linguagem como instrumento para descrever o conteúdo dos textos do ordenamento jurídico ainda causa entusiasmo em boa parte desse ramo do direito, embora, em vários outros, como o direito constitucional e o direito de família, para ficarmos apenas em dois exemplos, essa ideia esteja perdendo cada vez mais prestígio ao longo dos anos, desde a publicação das primeiras obras de Ronald Dworkin, que demonstraram a insuficiência de um sistema jurídico baseado apenas em regras e, também, a autonomia apenas relativa que o Direito possui diante da realidade.

Por autonomia relativa, entenda-se a capacidade que o Direito tem de prescrever condutas, para os particulares e para o estado, mas nunca fora de certas circunstâncias de fato impostas pela realidade. Direito, política, economia, moral, história e tudo o mais, sempre se entrelaçam quando enfrentamos casos difíceis, criando uma zona cinzenta na qual não é possível identificar onde começa um e termina o outro. Essa dificuldade se dá, às vezes, por circunstâncias de fato, e, às vezes, por decorrência das próprias palavras que são empregadas na promulgação dos textos. O Direito constrói realidades institucionais por meio de palavras, mas todo o vocabulário do mundo não seria suficiente para subsumir nossas realidades brutas a elas. A linguagem é vaga, ambígua, contraditória e insuficiente. Como vimos, para atribuímos o sentido correto a uma norma jurídica, é necessário ter conhecimento sobre o contexto em que ela é aplicada, compreendendo o Direito como Integridade, como ensina Dworkin. Não é possível, com exceção de casos que sejam tão evidentes que são auto-explicáveis, atribuir sentido às palavras *à priori*, isto é, antes de darmos usos a elas, pois isso implicaria na possibilidade de que as palavras fossem capazes de revelar a identidade (a essência) dos objetos aos quais se referem, o que, já vimos, foi superado por Wittgenstein no século XX.

As propriedades das palavras utilizadas nas regras de competência, por sua vez, não são distintas das propriedades utilizadas na lei complementar ou na linguagem em geral, o que torna a tarefa de identificar soluções para controvérsias jurídicas muito mais difícil, sobretudo quando isso envolve limitar o arbítrio de quem exerce o poder. É com isso em mente que passaremos a verificar, nos tópicos a seguir, como os tribunais superiores têm enfrentado a matéria.

3.1 PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS E LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS (RE 116.121/SP)

No início dos anos 2000, o Supremo Tribunal Federal enfrentou um caso bastante curioso. Tratava-se de uma hipótese de embargos à execução fiscal decorrentes do lançamento de ISS sobre locação de guindastes que, em primeira instância, haviam sido julgados improcedentes. Juntamente com o recurso de apelação, subiu ao segundo grau uma arguição de questão prejudicial de inconstitucionalidade do item 52 da lista de serviços da lei do município de Santos nº 3750/71. Ambas as impugnações foram rejeitadas por unanimidade pela Segunda Câmara do Tribunal de Justiça de São Paulo. Assim, restou ao contribuinte apresentar Recurso Extraordinário ao Supremo Tribunal Federal, alegando negativa de vigência aos artigos 24, I e II da Constituição e 110 do Código Tributário Nacional.

Em resumo, o contribuinte argumentava que a incidência de ISS sobre locação de bens móveis seria inconstitucional e que a locação de guindastes não se enquadraria no “conceito” de serviço, pois decorreria de uma obrigação de dar (e não de uma obrigação de fazer) e não haveria atividade pessoal do locador capaz de caracterizar a atividade como “prestação de serviços”. O recurso foi admitido pela Suprema Corte sob o nº RE 115.121/SP e teve como relator o Ministro Otávio Gallotti.

Em seu voto condutor, o Ministro Gallotti lembrou a jurisprudência da Suprema Corte, firmada no sentido de que, embora a locação de bens móveis não seja exatamente uma locação de serviços ou um fornecimento de trabalho, ela constituiria venda de bem imaterial (serviço). Assim, o tribunal justificava a incidência do ISS sobre locação de bens móveis com o argumento de que o legislador não haveria desejado que ela deixasse de ser onerada em absoluto, razão pela qual, uma vez que ela não se enquadrava na incidência do antigo ICM, pois não havia transferência de propriedade, já que o bem locado seria restituído ao dono, deveria ela ser tributada pelo ISS. Isso posto, o tribunal tinha o entendimento de que, na locação de bens móveis, o que se tributa é a venda do direito de uso e gozo de uma coisa, o que constituiria serviço.

Para corroborar sua argumentação, que vai ao encontro do entendimento acima exposto, o Ministro aponta que toda a controvérsia do caso existe por conta do “conceito de serviço” e busca identificar o conteúdo desse termo a partir de uma interpretação histórica dos dispositivos que regulamentavam a matéria. Desse modo, Gallotti aponta que desde a redação inicial do art. 71, §1º, do Código Tributário Nacional a “locação de bens

móveis” encontrava-se entre os “serviços” e que os textos posteriores a explicitaram.²²⁰ Citando Baleeiro, lembra que o imposto de serviços “reflete a sua anterior conceituação de imposto sobre profissões e indústrias, uma das quais é a de alugar veículos, tratores, máquinas, roupas e chapéus de rigor, instrumentos e, em geral, móveis, como meio de vida ou habitual atividade remuneradora”²²¹

Adiante, transcrevendo o Parecer da Procuradoria Geral da República sobre o caso, argumenta que o termo “serviço” não se baseia em nenhum conceito de direito privado e que, entender dessa forma, seria “inverter a ordem natural de solução do problema”, que busca extrair a noção de conceito - que é de ordem constitucional - a partir do significado de “prestação de serviços”, que é previsto na lei complementar. Por fim, apoiado em estudos de Amílcar de Araújo Falcão, o Ministro destaca que a delimitação do campo de incidência de cada imposto é de ordem constitucional e que o legislador pode utilizar, e frequentemente o faz, conceitos econômicos para definir competências tributárias.

Analisando a competência tributária municipal para instituir imposto sobre serviços, Gallotti destaca a expressão “de qualquer natureza”, constante também no texto constitucional. E, aqui, ele atribui um papel relevante à lei complementar tributária, que transcrevemos abaixo:

“[...] Até mesmo porque da expressão "de qualquer natureza" , gravada na Constituição, há de se extrair algum efeito útil.

A definição desses serviços foi confiada à lei complementar. Não deve ela fugir daquilo que se possa ter, conceitualmente, como serviço, e sua função primordial é extremar o limite da competência tributária municipal. Mas não há de ser interpretada, unilateralmente, só na exploração da possibilidade de reduzir a área de imposição do imposto municipal, mas livremente atuar no justo espaço desta, traçado pela Constituição, na abrangência dos serviços "de qualquer natureza".”²²²

Portanto, por meio de uma análise histórica da noção constitucional de “serviço”, o Ministro Gallotti votou pela possibilidade da incidência do ISS sobre locação de bens móveis. Esse entendimento foi seguido pelos Ministros Carlos Velloso, então Presidente da Suprema Corte, Nelson Jobim, Maurício Correa e Ilmar Galvão.

²²⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. **Recurso Extraordinário RE: 116.121 SP**. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Publicado no DJ em 25 de maio de 2001. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139>> Acesso em 03 de novembro de 2023.

²²¹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 13ª ed. São Paulo: Editora Forense, 2015.

²²² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. **Recurso Extraordinário RE: 116.121 SP**. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Publicado no DJ em 25 de maio de 2001. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139>> Acesso em 03 de novembro de 2023.

Carlos Velloso, em seu voto, aponta que, na locação de guindastes, o que se destaca não é apenas o uso da coisa, mas a sua utilização para a prestação de serviços. O Ministro, portanto, leva em consideração a repercussão econômica da atividade, sustentando, ao citar voto do Ministro Carlos Madeira em situação análoga, que “Leva-se em conta a realidade econômica, que é a atividade que se presta com o bem móvel, e não a mera obrigação de dar, que caracteriza a locação, segundo o art. 1.188 do Código Civil.”²²³

Citando, ainda, um voto paradigmático do Desembargador Maurício Vidigal, Velloso argumenta que o equívoco estaria em se utilizar conceitos de Direito Civil (o da distinção entre obrigação de dar e de fazer), quando o próprio Direito Tributário permitiria a interpretação do Direito Constitucional. Assim, argumenta que o conceito constitucional de serviço seria um conceito econômico, nos termos que transcrevemos abaixo:

“ O conceito econômico não se apresentando acanhado, abrange tanto o simples fornecimento de trabalho (prestação de serviços do direito civil) como outras atividades, v.g.: locação de bens móveis, transporte, publicidade, hospedagem, diversões públicas, cessão de direitos, depósito, execução de obrigações de não fazer, etc. (vendas de bens imateriais)". Esse conceito econômico de prestação de serviços é o que foi adotado pelo texto constitucional, à luz do direito comparado e dos objetivos do novo imposto que veio a substituir o antigo imposto de indústrias e profissões que incidia sobre atividades semelhantes.

Tanto é assim que o imposto recai, não sobre a prestação de serviços, mas sobre "serviços de qualquer natureza". O uso dessa expressão deixa claro que a intenção da Carta Magna não é socorrer-se de definição do direito civil, mas utilizar-se do conceito econômico de serviço. E dentro desse conceito está compreendida a locação de móveis.”²²⁴

O voto vista foi proferido pelo Ministro Marco Aurélio, que divergiu da orientação que vinha prevalecendo a partir do entendimento do relator. Para ele, a “prestação de serviço” não se confundiria com a “locação de bens móveis” e, no caso concreto, não haveria indicação de que os guindastes fossem alugados para a prestação de um serviço, de modo que o Ministro considerou tratar-se de locação pura.

Para sustentar que o conceito de serviço teria origem no Direito Civil, o Ministro socorreu-se do artigo 110 do Código Tributário Nacional, que dispõe que “a lei tributária não

²²³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. **Recurso Extraordinário RE: 116.121 SP**. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Publicado no DJ em 25 de maio de 2001. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139>> Acesso em 03 de novembro de 2023.

²²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. **Recurso Extraordinário RE: 116.121 SP**. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Publicado no DJ em 25 de maio de 2001. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139>> Acesso em 03 de novembro de 2023.

pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado”, utilizados pela Constituição Federal e por outros diplomas ali elencados.

Na mesma esteira, o Ministro Celso de Mello argumentou que qualificar a “locação de bens imóveis” como serviço significaria “a inadmissível e arbitrária manipulação, por lei complementar, da repartição constitucional de competências impositivas”, uma vez que o ISS apenas poderia incidir sobre “obrigações de fazer”, cujo conceito não se enquadraria no de locação de bens móveis. Assim, o ministro aderiu à antiga distinção entre obrigação de dar e de fazer como determinante para identificar um “conceito” de serviço. Recorrendo, igualmente, ao conteúdo do art. 110 do Código Tributário Nacional, afirmou:

“[...] decisão emanada do Tribunal local - que considerou juridicamente qualificável, como serviço, a locação de bens móveis, tal como relacionada nos itens constantes das Listas de Serviços referidas anteriormente - não pode subsistir, eis que, mais do que desrespeitar o que prescreve o art. 110 do Código Tributário Nacional, transgrediu a Lei Fundamental, que, em matéria tributária, instituiu clara e rígida repartição constitucional de competências impositivas.”²²⁵

Sépúlveda Pertence, por sua vez, aderiu aos votos dos Ministros Marco Aurélio e Celso de Mello, apenas com a observação de que o art. 110 do Código Tributário Nacional possuiria disposição de valor meramente didático e que ele estaria implícito na discriminação constitucional de competências tributárias, de modo que “sem levá-lo estritamente em conta, a discriminação constitucional de competências se torna caótica, quando não ociosa.”. O Ministro Moreira Alves também fez alusão ao conteúdo do art. 110 para seguir a mesma linha de entendimento dos votos vista. Os Ministros Nery da Silveira e Sidney Sanches também votaram pelo provimento do recurso.

Assim, por maioria, o contribuinte teve suas alegações atendidas e a incidência de ISS sobre locação de bens móveis foi declarada inconstitucional. O julgado restou ementado da seguinte maneira:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 116.121-3 SÃO PAULO
RELATOR : MIN. OCTAVIO GALLOTTI
REDATOR PARA O ACÓRDÃO: MIN. MARCO AURÉLIO
RECORRENTE: IDEAL TRANSPORTES E GUINDASTES LTDA
ADVOGADO: JOSE EDGARD DA SILVA
RECORRIDO: PREFEITURA MUNICIPAL DE SANTOS
ADVOGADO: HELOISA HELENA SERVULO DA CUNHA

²²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. **Recurso Extraordinário RE: 116.121 SP**. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Publicado no DJ em 25 de maio de 2001. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139>> Acesso em 03 de novembro de 2023.

TRIBUTO - FIGURINO CONSTITUCIONAL.

A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos.

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - CONTRATO DE LOCAÇÃO. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional.”

O julgamento do RE nº 116.121/SP privilegiou a doutrina privatista que prevê a existência de conceitos de direito privado no corpo da Constituição. Nesse sentido, já escreveu José Eduardo Soares de Melo, para quem “o enquadramento do negócio jurídico locação no âmbito do ISS é altamente questionável pela singela circunstância de não representar um fazer (típico da prestação de serviços), mas traduzir um dar, ou permitir a utilização de determinado bem (corpóreo ou imaterial, pouco importa).”²²⁶

Na mesma esteira é o pensamento de Hugo de Brito Machado, que escreveu que “serviço, na composição do âmbito constitucional do ISS, é uma atividade que consubstancia um fazer destinado a atender uma necessidade.”²²⁷ Já Aires Fernandino Barreto, em clássica obra sobre o tema, detalha ainda mais o conceito de serviço, aduzindo que:

“É lícito afirmar, pois, que serviço é uma espécie de trabalho. É o esforço humano que se volta para outra pessoa; é fazer desenvolvido para outrem. O serviço é, assim, um tipo de trabalho que alguém desempenha para terceiro. Não é esforço desenvolvido em favor do próprio prestador, mas de terceiros. Conceitualmente parece que são rigorosamente procedentes essas observações. O conceito de serviço supõem uma relação com outra pessoa, a quem se serve. Efetivamente, se é possível dizer-se que se fez um trabalho “para si mesmo”, não o é afirmar-se que se prestou serviço “a si próprio”. Em outras palavras, pode haver trabalho, sem que haja relação jurídica, mas só haverá serviço no bojo de uma relação jurídica.”²²⁸

Esse posicionamento, no entanto, viria a ser revisto, no futuro, pelo Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento sobre a incidência do ISS sobre *leasing* financeiro. A partir daí, sobretudo por meio do voto do Ministro Joaquim Barbosa, o STF começou a indicar uma guinada em direção ao pensamento tipológico. É o que veremos a seguir.

²²⁶ MELO, José Eduardo Soares. **Aspectos Teóricos e Práticos do ISS**. 2ª edição, São Paulo: Dialética, 2001, pág.77

²²⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **O ISS e a Locação ou Cessão de Direito de Uso**. Disponível em: <https://www.faneesp.edu.br/site/documentos/ISS_locacao_cessao_direito_de_uso.pdf>. Acesso em 03 de novembro de 2023, às 23h50min.

²²⁸ BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na Constituição e na Lei**. 4ª edição. São Paulo: Noeses, 2018.

3.2 PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS E LEASING FINANCEIRO (RE 547.245/SC)

Já em 2009, o Supremo Tribunal Federal revisitou o tema, porém abordando uma outra controvérsia. O Município de Itajaí havia apresentado o Recurso Extraordinário nº 547.245/SC em face de acórdão do Tribunal de Justiça de Santa Catarina que havia decidido que, em operações de *leasing* sobre bens móveis não há a incidência de ISS, com fundamento nos arts. 156, III, da CF e 110 do Código Tributário Nacional.

O Tribunal consignou que a Constituição Federal haveria pressuposto a conceituação de “prestação de serviços” de acordo com os institutos previstos pelo direito privado, nos termos do art. 110 do Código Tributário Nacional, e reiterou o posicionamento exarado pelo voto do Ministro Celso de Mello no julgamento do RE 116.121/SP., para quem qualificar operações não condizentes com a noção de “prestação de serviços”, entendida como uma obrigação de fazer, por meio de lei complementar, seria uma manipulação da repartição de competências constitucionais tributárias. Dessa forma, o Tribunal de Justiça de Santa Catarina firmou o entendimento de que o ISS não incidiria sobre o *leasing* financeiro, pois “a lei não tem o condão de modificar a essência das coisas ou dos fatos. Definir como prestação de serviço aquilo que essencialmente não o é, se traduz numa forma escamoteada de burlar a limitação constitucional de incidência tributária”.²²⁹ Veja, portanto, que o tribunal de justiça, em segunda instância, firmou existir uma “natureza de serviço”.

O Município de Itajaí, então, apresentou recursos especial e extraordinário. O Superior Tribunal de Justiça, por sua vez, não conheceu o Recurso Especial por se tratar de controvérsia constitucional. Em recurso extraordinário, o recorrente arguiu que “Essa Suprema Corte jamais declarou ser inconstitucional a incidência do ISS sobre as operações de arrendamento mercantil. Ao contrário, sempre que chamado a se pronunciar a respeito se manifestou em prol da incidência”. A Procuradoria Geral da República, em parecer, seguiu o entendimento do Tribunal de Justiça de Santa Catarina. Restou ao Supremo Tribunal Federal, mais uma vez, enfrentar o tema.

O voto condutor foi proferido pelo relator Ministro Eros Grau, que logo de início já se pronuncia sobre o equívoco que é tratar sobre a “natureza” de um instituto jurídico, posto que eles não pertencem ao mundo natural. Melhor seria falar em “caráter jurídico”. O relator,

²²⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. **Recurso Extraordinário RE: 547.245 SC**. Relator: Ministro Eros Grau. Publicado no DJ em 05 de março de 2010. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14711404/recurso-extraordinario-re-547245-sc>> Acesso em 03 de novembro de 2023.

então, efetua uma distinção entre três modalidades de arrendamento mercantil: a) o *leasing* operacional; b) o *leasing* financeiro; e c) o *lease-back*.

No *leasing* operacional (arrendamento mercantil), um fabricante fornece um bem em locação a quem fará seu uso, de modo que o arrendante é o próprio produtor industrial. Essa operação é prevista pelo art. 6º da Resolução nº 2.309/96 do Banco Central. Já o *leasing* financeiro, por sua vez, que era o objeto do RE nº 547.245/SC, é chamado de “modalidade pura” de *leasing* e, nela, o arrendador adquire bens de um fabricante e entrega seu uso a um arrendatário mediante um pagamento periódico, abrindo a este a possibilidade de devolver o bem à arrendadora, renovar a locação ou adquiri-lo ao fim da operação. Trata-se de modalidade regulada pelo art. 5º da Resolução nº 2.309/96 do Banco Central. Com base nisso, o Ministro afirma que, no *leasing* financeiro, prepondera o financiamento, enquanto no *leasing* operacional, prepondera a locação.

Já no *sale and lease-back*, a própria arrendatária vende um bem de sua propriedade para a arrendadora para tomá-lo de volta, em arrendamento mercantil, logo em seguida. Após investigar densa doutrina, conclui que esta operação se assemelha muito com o *leasing* financeiro. Ela está prevista nos art. 9º e 23 da Resolução nº 2.309/96 do Banco Central.

Após analisar as três modalidades de arrendamento mercantil, o relator aduz em seu voto que “financiamento” é serviço sobre o qual deve incidir ISS, com fundamento em parecer de Ilmar Galvão, que diz:

“Tem-se, assim, que a lei complementar a que se refere o art. 156, III, da CF, ao definir os serviços de qualquer natureza a serem tributados pelo ISS: a) arrola serviços por natureza; b) inclui serviços que, não exprimindo a natureza de outro tipo de atividade, passam à categoria de serviços, para fim de incidência do tributo, por força de lei, visto que, se assim não considerados, restariam incólumes a qualquer tributo; e c) em caso de operações mistas, afirma a prevalência do serviço, para fim de tributação pelo ISS.”²³⁰

Arremata o autor que há serviços, para os fins do disposto no art. 156, III, da Constituição Federal que não são identificáveis de uma “típica” obrigação de fazer. Faço uma digressão apenas para destacar que o assunto da “tipicidade” não havia sido objeto de discussão no julgamento da locação de bens móveis e é levantado, pela primeira vez, no voto do Ministro Eros Grau. O voto segue, então, arguindo que, por serem de “qualquer natureza”,

²³⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. **Recurso Extraordinário RE: 547.245 SC**. Relator: Ministro Eros Grau. Publicado no DJ em 05 de março de 2010. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14711404/recurso-extraordinario-re-547245-sc>> Acesso em 03 de novembro de 2023.

é possível que haja serviços que não se consubstanciem em prestações de fazer, nos termos do direito privado, pois há inúmeras operações de fazer que envolvem um dar e várias outras de dar que envolvem fazeres. Assim, o Ministro conclui pelo provimento do recurso extraordinário nos seguintes termos:

“ A lei complementar não define o que é serviço, apenas o declara, para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição. No arrendamento mercantil (*leasing* financeiro), contrato autônomo que não é contrato misto, o núcleo é o financiamento e não uma prestação de dar. E financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir, resultando irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses do *leasing* financeiro e do *lease-back*. ”²³¹

Após Eros Grau, foi a vez de Joaquim Barbosa registrar seu voto, iniciando por reiterar, oportunamente, a declaração de Eros Grau no sentido de que não há “natureza” para institutos jurídicos, “como se o conceito fosse ontológico”, destacando a inexistência de um conceito constitucional de serviços que seja absoluto, imutável e insuscetível de mudanças no tempo. Em passagem primorosa, Joaquim Barbosa elucida que a evolução social tem tornado cada vez mais obsoletos os conceitos jurídicos aos quais nos habituamos no século passado, como a antiga distinção entre obrigações de dar e de fazer. Escreveu o Ministro:

“Nesse sentido, observo que a rápida evolução social tem levado à obsolescência de certos conceitos jurídicos arraigados, que não podem permanecer impermeáveis a novas avaliações (ainda que para confirmá-los). Ideias como a divisão das obrigações em “dar” e “fazer” desafiam a caracterização de operações nas quais a distinção dos meios de formulação do negócio jurídico cede espaço às funções econômica e social das operações e à postura dos sujeitos envolvidos (e.g., software as service, distribuição de conteúdo de entretenimento por novas tecnologias). Cabe aqui ponderar a influência do princípio da neutralidade da tributação”²³²

Adiante, analisando as distinções entre as operações de *leasing* feitas por Eros Grau, aponta que não é correto equipará-las integralmente às modalidades de financiamento ou de aluguel. O que ocorre, na verdade, é que as operações de arrendamento mercantil trazem elementos que, em conjunto, tornam-se relevantes para celebrar o contrato que as ampara e para o seu regime jurídico próprio, de modo que elas resistem à classificação de

²³¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. **Recurso Extraordinário RE: 547.245 SC**. Relator: Ministro Eros Grau. Publicado no DJ em 05 de março de 2010. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14711404/recurso-extraordinario-re-547245-sc>> Acesso em 03 de novembro de 2023.

²³² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. **Recurso Extraordinário RE: 547.245 SC**. Relator: Ministro Eros Grau. Publicado no DJ em 05 de março de 2010. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14711404/recurso-extraordinario-re-547245-sc>> Acesso em 03 de novembro de 2023.

mera cessão temporária ou de mera operação financeira, apesar de poderem possuir traços de uma ou de outra.

O Ministro rechaça a argumentação de que haveria um conceito de direito privado, constitucional e unívoco, supostamente empregado pelo constituinte originário na redação do art. 156, III, da Constituição e destaca que as palavras são vagas, ambíguas e contraditórias, o que não significa sustentar que “serviços de qualquer natureza” possa significar qualquer coisa, pois, ao citar Umberto Eco, lembra que há limites a interpretações.

Demonstrando as dificuldades de se encontrar um “conceito” privado de serviço, Joaquim Barbosa informa que o Código Civil de 2002 não o declara e que o Código Civil anterior se valia da expressão “locação de serviços” sem defini-la, ao passo em que o Código de Defesa do Consumidor considera serviço “qualquer atividade fornecida no mercado de consumo, mediante remuneração, inclusive as de natureza bancária, financeira, de crédito e securitária, salvo as decorrentes das relações de caráter trabalhista.”, de modo que a própria legislação em vigor não define “serviço” como uma prestação de fazer.

A segunda crítica feita pelo ministro é a de que a Constituição não pode ser interpretada como se fosse hierarquicamente inferior à lei complementar, devendo, na verdade, ocorrer o contrário. Não se interpreta a Constituição conforme a lei, mas a lei conforme a Constituição. Assim, o artigo 110 do Código Tributário Nacional teria valor meramente didático, pois seria redundante “a legislação infraconstitucional prescrever que conceitos utilizados pela Constituição não podem ser violados por legislação também infraconstitucional”. Nesse sentido, Aliomar Baleeiro:

“Parece certo, pois, que o CTN se apresenta tímido quanto à interpretação econômica: insinua-a, mas não a erige em princípio básico, proclamando, pelo contrário, o primado do Direito Privado quanto à definição, ao conteúdo e ao alcance dos institutos, conceitos e formas deste ramo jurídico, quando utilizado pela Constituição Federal, pelas dos Estados ou pelas Leis Orgânicas do DF e dos Municípios. A contrario sensu, tal primado não existe se aquelas definições, conceitos e formas promanam de outras leis ordinárias”²³³

Os Ministros Dias Toffoli e Cármen Lúcia seguiram os votos do relator e de Joaquim Barbosa, assim como o Ministro Ricardo Lewandowski, que ainda destacou que “os operadores de *leasing* estão no melhor mundo possível porque eles não pagam ISS, não

²³³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. **Recurso Extraordinário RE: 547.245 SC**. Relator: Ministro Eros Grau. Publicado no DJ em 05 de março de 2010. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14711404/recurso-extraordinario-re-547245-sc>> Acesso em 03 de novembro de 2023.

pagam ICMS e não pagam IOF. Qual seria o tributo, então, que incidiria sobre essa operação?”²³⁴

No mesmo sentido foram os Ministros Carlos Ayres Britto, Gilmar Mendes, e Cezar Peluso, que argutamente apontou:

“Senhor Presidente, eu também peço vênica para acompanhar o eminente relator, observando apenas que as dificuldades teóricas opostas pelas teses contrárias a todos os votos já proferidos vêm, a meu ver, de um erro que eu não diria apenas histórico, mas um erro de perspectiva, qual seja o de tentar interpretar não apenas a complexidade da economia do mundo atual, mas sobretudo os instrumentos, institutos e figuras jurídicos com que o ordenamento regula tais atividades complexas com a aplicação de concepções adequadas a certa simplicidade do mundo do império romano, em que certo número de contratos típicos apresentavam obrigações explicáveis com base na distinção escolástica entre obrigações de dar, fazer e não fazer.”²³⁵

Divergiu apenas o Ministro Marco Aurélio, que se manteve adepto à tese da limitação, a seu ver, prevista pelo artigo 110 do Código Tributário Nacional e recordou o que fora decidido pela Corte quando do julgamento do RE nº 116.121/SP. Desse modo, o julgado restou assim ementado:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO 547.245 SANTA CATARINA

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO.. ARTIGO 156, III, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL.

O arrendamento mercantil compreende três modalidades, [i] o leasing operacional, [ii] o leasing financeiro e [iii] o chamado lease-back. No primeiro caso há locação, nos outros dois, serviço.

A lei complementar não define o que é serviço, apenas o esclarece, para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição. No arrendamento mercantil (leasing financeiro), contrato autônomo que não é misto, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir, resultando irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses do leasing financeiro e do lease-back.

Recurso extraordinário a que se dá provimento”

²³⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. **Recurso Extraordinário RE: 547.245 SC**. Relator: Ministro Eros Grau. Publicado no DJ em 05 de março de 2010. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14711404/recurso-extraordinario-re-547245-sc>> Acesso em 03 de novembro de 2023.

²³⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. **Recurso Extraordinário RE: 547.245 SC**. Relator: Ministro Eros Grau. Publicado no DJ em 05 de março de 2010. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14711404/recurso-extraordinario-re-547245-sc>> Acesso em 03 de novembro de 2023.

Abordando o conteúdo do julgamento, Fernando Aurélio Zilveti destaca que, apesar da variedade de justificativas, o Supremo Tribunal Federal se afastou da doutrina privatista que havia prevalecido no julgamento sobre locação de bens móveis, aduzindo que a teoria dos tipos se aplica melhor à evolução contínua da sociedade, bem como a se adaptar às novas manifestações de riqueza que surgem com cada vez mais velocidade em negócios jurídicos “modernos, complexos e plurais”. O professor da USP explica que os contratos de arrendamento mercantil são complexos, embora unitários, e que “a interpretação analítica das leis tributárias demanda a recepção da teoria do tipo. A igualdade na tributação exige, afinal, consequência valorativa”.²³⁶

3.3 PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS E PLANOS DE SAÚDE (RE 651.743/PR)

Em 2016, o Supremo Tribunal Federal foi instado, mais uma vez, a se manifestar sobre a existência de conceitos de direito privado no texto constitucional. Dessa vez, o Tribunal de Justiça do Estado do Paraná havia julgado um Mandado de Segurança impetrado pelo Hospital Marechal Cândido Rondon LTDA, que pretendia a declaração do direito líquido e certo a não recolher ISS sobre a atividade de administração de planos de saúde. No acórdão, o tribunal paranaense negou provimento à ação e decidiu pela possibilidade da incidência, uma vez que ela estaria prevista em lei complementar e não se resumiria a repasses de valores a profissionais conveniados, mas configuraria também uma prestação de fazer em relação aos usuários, o que evidenciaria a existência de uma prestação de serviços.

O contribuinte, então, apresentou recurso extraordinário com fundamento em violação aos arts. 153, V e 156, III, da Constituição Federal e argumentando, entre outras coisas, que sua atividade envolveria uma obrigação de dar e não de fazer, o que afastaria a incidência do ISS. O recorrido, por sua vez, sustentou que uma limitação com fundamento em um suposto conceito constitucional de serviço não encontraria amparo na Carta Magna, pois o município teria atuado de acordo com o exercício de sua competência tributária, nos termos previstos pelo art. 156, III, e que a atividade do recorrente se enquadraria em uma obrigação de fazer, porque se concluiria ao longo do tempo, diferentemente de uma obrigação de dar. A Procuradoria Geral da República, em parecer, manifestou-se pela constitucionalidade da incidência do ISS.

²³⁶ ZILVETI, F. A. **O ISS e o Arrendamento Mercantil: a Posição Atual do STF**. Revista Direito Tributário Atual, [S. l.], n. 25, p. 70–82, 2011. Disponível em: <<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1577>>. Acesso em: 3 nov. 2023.

Dessa vez, o relator do caso foi o Ministro Luiz Fux, que iniciou seu voto apontando que o aspecto crucial do caso estaria em identificar qual seria a definição de serviço, da forma como prevista pelo art. 156, III, da Constituição Federal, uma vez que apenas as atividades que se enquadrassem na “materialidade constitucional do conceito de serviço” poderiam sofrer a incidência do ISS, ainda que elas estivessem previstas pela Lei Complementar nº 116/03. O Ministro apontou, ainda, que a competência para instituir impostos municipais não poderia abarcar atividades que fossem sujeitas à competência estadual e da União e rechaçou a tese da interpretação econômica no direito tributário, sugerindo que adotá-la enfraqueceria a segurança jurídica.

A partir de então, Fux relembra o posicionamento adotado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 116.121/SP, que interpretou que o conceito de serviço deveria ser compreendido à luz dos conceitos de direito privado, mas não exclui a possibilidade de o Direito Tributário enunciar seus próprios conceitos, por também ser Direito Positivo. Assim, abordando o conteúdo do artigo 110 do Código Tributário Nacional, aduziu:

“ Os conceitos conotados por seus enunciados podem identificar-se com aqueles consagrados em dispositivos já vigentes, mas essa identidade não é necessária. Nem mesmo a necessidade de se proceder à exegese rigorosamente jurídica do texto constitucional implica a inexorável incorporação, pela Constituição, de conceitos infraconstitucionais.

Com efeito, deve-se ressaltar que o art. 110, do CTN, não veicula norma de interpretação constitucional, posto evidente que não é possível engendrar-se interpretação autêntica da Constituição feita pelo legislador infraconstitucional, na medida em que este não pode balizar ou direcionar o intérprete da Constituição.”²³⁷

Desse modo, com fundamento na doutrina de Andrei Pitten Velloso, Fux aponta que, ainda que a Constituição empregue o termo “serviço”, “se for concluído, com base na interpretação constitucional, que a Constituição não utilizou o conceito de direito privado, não incidirá o art. 110 do Código Tributário Nacional, pela não-configuração de sua hipótese”²³⁸. Além disso, afirmou que o art. 110 não admite interpretação isolada, como se sua interpretação literal possuísse primazia hermenêutica, sem levar em conta a possibilidade de interpretação teleológica ou sistemática. Com isso, o Ministro afastou o argumento de que o art. 110 do CTN limitaria a interpretação constitucional, afirmando que “deve-se reconhecer a interação entre o Direito e a Economia, em substituição ao formalismo jurídico. A

²³⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. **Recurso Extraordinário RE: 651.703 PR**. Relator: Ministro Luiz Fux. Publicado no DJ em 26 de abril de 2017. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517>> Acesso em 04 de novembro de 2023.

²³⁸ VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e Competências Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 99- 100

interpretação é simultaneamente jurídico-econômica, ainda que, para a formação dos conceitos tributários passem pelo filtro jurídico.”

Aprofundando-se sobre o tema, o Ministro Fux acolheu doutrina de Luis Eduardo Schoueri de que a discriminação constitucional de competências tributárias teriam se valido de “tipos” e não de conceitos, e atribuiu à Lei Complementar o papel de dirimir conflitos de competência, nos termos do art. 146, I.

“Transportando-se para o campo tributário esse entendimento, conclui-se que os elencos dos artigos 153, 155 e 156 da Constituição consistem em tipos, pois, do contrário, seria despiendo o emprego de lei complementar para dirimir conflitos de competência, consoante a previsão do art. 146, I, CRFB/88.

Os conflitos de competência surgem justamente da potencial fluidez dos tipos, o que, conjugado com o art. 146, III, a, CRFB, pelo qual foi conferido à lei complementar o papel de definir os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes – demonstra que o constituinte tinha consciência de que ele próprio não conceituara os elementos essenciais dos impostos previstos.”²³⁹

Com acerto, Fux aponta que o fato de que a Constituição tenha se valido de “tipos” na redação das regras de competência tributária não significa que a lei complementar possa dispor delas livremente, vez que o legislador fica vinculado aos sentidos mínimos das palavras empregadas pelo constituinte. É assim que, transcrevendo lição de Gustavo da Gama Vital de Oliveira, aponta que o processo de definição do âmbito de competência constitucional precisa iniciar pela solução oferecida pela lei complementar, que seria o instrumento eleito pelo constituinte para “demarcar as fronteiras” das materialidades de cada um dos impostos. No entanto, é claro que a lei complementar também pode ter sua constitucionalidade questionada, mas a sua superação deve ter um ônus argumentativo maior, que seja suficiente para infirmar a escolha legislativa.²⁴⁰

Já com esteio no pensamento de Schoueri, aponta que a lei complementar é a responsável por fornecer essa segurança jurídica. A exemplo da LC 116/03, esse papel seria cumprido por sua lista taxativa, que seria “o contraponto ao conceito econômico (juridicizado) de serviços que tem abertura semântica e vaguidade razoáveis.”

²³⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. **Recurso Extraordinário RE: 651.703 PR**. Relator: Ministro Luiz Fux. Publicado no DJ em 26 de abril de 2017. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517>> Acesso em 04 de novembro de 2023.

²⁴⁰ OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. **Federalismo fiscal, jurisdição constitucional e conflitos de competência em matéria tributária: o papel da lei complementar**. In: Marcus Lívio Gomes; Andrei Pitten Velloso. (Org.). Sistema constitucional tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários. Estudos em homenagem ao Ministro Luiz Fux. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 199-200

Adiante, aponta que a distinção das obrigações entre dar, fazer e não fazer possuem cunho eminentemente civilista e não são mais apropriadas para a subsunção das atividades econômicas cada vez mais complexas da modernidade e lembrou, assim como Joaquim Barbosa no julgamento do RE 547.245/SC, que o Código de Defesa do Consumidor admite um conceito de serviço muito mais amplo do que o suposto conceito constitucional admitido por adeptos das teses privatistas. Lembrou, ademais, que a Constituição se valeu da expressão “de qualquer natureza” para conferir amplitude semântica ao conteúdo enunciado pelo art. 156, III, quando tratou da prestação de serviços, e fez o mesmo com o imposto de renda, ao incluir o termo “proventos de qualquer natureza”, em seu art. 153, III, de modo que cabe ao Código Tributário Nacional, a lei complementar tributária adequada, definir essa expressão em seu art. 43, II. E afirma, por fim, que essa distinção classificatória entre as obrigações de dar e de fazer escapa, por completo, à finalidade pretendida pelo constituinte;

“ Da mesma forma, por força do comando constitucional expresso no art. 156, III, reforçado pela prescrição do art. 146, III, “a”, combinado com o art. 146, I, o constituinte também remete à lei complementar a função de definir o conceito “de serviços de qualquer natureza”, o que é atualmente desempenhado pela LC nº 116/2003.

A finalidade dessa classificação (obrigação de dar e obrigação de fazer) escapa totalmente àquela que o legislador constitucional pretendeu alcançar, ao elencar os serviços no texto constitucional tributáveis pelos impostos (por exemplo, serviços de comunicação – tributáveis pelo ICMS; serviços financeiros e securitários – tributáveis pelo IOF; e, residualmente, os demais serviços de qualquer natureza – tributáveis pelo ISS), qual seja, a de captar todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços, bens imateriais em contraposição aos bens materiais, sujeitos a remuneração no mercado.”²⁴¹

De acordo com Fux, por tudo quanto foi exposto acima, o conceito de prestação de serviço não se relaciona com a classificação de obrigações tratada na doutrina civilista, mas com o “oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades imateriais, prestados com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador.”. Com fundamento em todas as razões acima, após analisar especificamente o regramento dos planos de saúde, o Ministro votou pela negativa de provimento ao recurso, adotando a tese da constitucionalidade da incidência de ISS sobre a atividade.

²⁴¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. **Recurso Extraordinário RE: 651.703 PR**. Relator: Ministro Luiz Fux. Publicado no DJ em 26 de abril de 2017. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517>> Acesso em 04 de novembro de 2023.

Após pedir vista, o Ministro Marco Aurélio reiterou sua posição dos julgamentos anteriores, mas desta vez deixou mais claras as premissas positivistas de sua interpretação ao escrever que “toda ciência pressupõe a adoção de escoreta linguagem, possuindo os institutos, as expressões e os vocábulos que a revelam conceitos estabelecidos com a passagem do tempo, por força dos estudos acadêmicos e pela atuação dos Tribunais” e, valendo-se de Bobbio, que “a purificação de linguagem é uma parte essencial da pesquisa científica, sem a qual nenhuma pesquisa poderá dizer-se científica”. A declaração é contestável pelo posicionamento de Karl Popper, para quem o que torna uma interpretação científica não é, obrigatoriamente, o uso rigoroso da linguagem ou a delimitação escoreta de um objeto de estudo, mas a possibilidade de falseamento das ideias.²⁴²

Por fim, os Ministros Edson Fachin, Luis Roberto Barroso, Teori Zavascki, Rosa Weber, Dias Toffoli, Ricardo Lewandowski e Carmén Lúcia acompanharam o voto do relator, de modo que restou vencido o Ministro Marco Aurélio. O Supremo Tribunal Federal, portanto, firmou posicionamento pela constitucionalidade da incidência do ISS sobre a atividade de administração de planos de saúde.

O voto condutor do Ministro Fux, de forma geral, é muito bem elaborado e bastante completo, tendo adotado com mais vigor a teoria dos tipos nas regras de competência tributária do que qualquer outro anterior. No entanto, às vezes parece não haver compreendido muito bem o que significa existirem “tipos” nas regras de competência, pois aduz, em determinados momentos, que o constituinte teria aderido a um “conceito econômico” de serviço. Na verdade, não se trata de trocar um conceito (jurídico) por outro (econômico), mas de reconhecer que, uma vez que o termo “serviço” admite vagueza, gradação e ambiguidade, ele não pode ter sido exaustivamente “conceituado” no art. 156, III. Daí a lei complementar, que surge para detalhar as hipóteses - também típicas, e não conceituais - de atividades econômicas que se enquadram naquela noção constitucional.

3.4 PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS E LICENCIAMENTO E CESSÃO DE USO DE SOFTWARE (RE 688.223/PR)

Já em 2021, o Supremo Tribunal Federal enfrentou mais uma vez o tema ao decidir se o ISS deveria incidir sobre os contratos de licenciamento ou de cessão de uso de software. A Tim Celular S/A havia ingressado com recurso extraordinário em face de acórdão do Tribunal de Justiça do Paraná que havia negado a segurança para impedir a incidência do

²⁴² POPPER, Karl. *A lógica da pesquisa científica*. São Paulo: Editora Cultrix, 2013.

imposto. Na fundamentação, o Tribunal de Justiça argumentou que o Superior Tribunal de Justiça tinha o entendimento pacífico de que “o fornecimento de programas de computador (*software*) desenvolvidos para clientes de forma personalizada se constitui prestação de serviços sujeitando-se, portanto, à incidência do ISS”. Além disso, sustentou que seria impossível estender a imunidade prevista no art. 155, §3º, da Constituição ao licenciamento ou cessão de uso de software, posto que se tratava de empresa privada autônoma que possui como fim esse mesmo serviço, e, ainda, que, no caso em análise, não se trataria de importação de serviço. Por fim, fundamentou a legalidade e a constitucionalidade do imposto com base na previsão existente no item 1.05 da lista de serviços anexas à Lei Complementar nº 116/03, além de também se enquadrar no artigo 1º, §1º da mesma lei, que prevê que “o imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País”.²⁴³

Em suas razões, no recurso extraordinário, o contribuinte alegava que o acórdão do TJ/PR haveria violado o art. 156, III, da Constituição por haver reconhecido a validade da incidência do ISS sem que as atividades de licenciamento e cessão de uso de software constituíssem serviço, porque não se trataria de uma obrigação de fazer e que o ISS não deveria ser incidente sobre o consumo do serviço, mas sobre sua prestação, razão pela qual sustentou ser inválido o art. 1º, §1º da LC 116/03, que estabelece a legalidade da cobrança desse imposto quando o serviço é proveniente do exterior do país ou quando a prestação tenha se iniciado no exterior. Sustentou, ainda, que os municípios apenas teriam competência para tributar serviços prestados dentro de seu território, de modo que a extraterritorialidade seria uma exceção apenas para as hipóteses expressamente previstas pela Constituição. Por fim, argumentava ofensa ao art. 155, §3º, da Carta Magna, pois a operação de cessão de uso ou licenciamento de software seria parte de suas operações de telecomunicações. A Procuradoria Geral da República, por sua vez, deu parecer pelo não provimento do recurso. O caso foi afetado ao Tema de Repercussão Geral nº 590.

O relator do caso foi o Ministro Dias Toffoli, que de início já destacou recente julgado das ADI's nº 1.945/MT e ADI 5.659/MG, no qual a maioria dos Ministros decidiram que o licenciamento e a cessão de uso de softwares de qualquer tipo se sujeitariam a incidência do ISS, nos termos do item 1.05 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03, quando confirmaram que a tradicional distinção entre software de prateleira e software por

²⁴³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. **Recurso Extraordinário RE: 688.223 PR**. Relator: Ministro Dias Toffoli. Publicado no DJ em 06 de dezembro de 2021. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15349929881&ext=.pdf>> Acesso em 04 de novembro de 2023.

encomenda não é mais suficiente para caracterizar a competência para tributar negócios jurídicos complexos envolvendo os sistemas de computação.

Os argumentos levantados foram semelhantes aos utilizados na mudança de entendimento da Corte sobre o tema, que superou aquele firmado pelo RE nº 116.121/SP a partir do RE nº 547.245/SC, no sentido de que as antigas dicotomias entre obrigação de dar e de fazer como instrumento para caracterizar a natureza jurídica de atividades econômicas não são mais suficientes para abarcar as novas realidades que continuam surgindo. Destacando a necessidade de aproximação entre o texto constitucional, projetado no século XX, e a realidade social, o Ministro Dias Toffoli escreveu:

“O Supremo Tribunal Federal não tem se furtado a admitir as mudanças nos sistemas econômicos ocasionadas pelas novas formas de exercício de atividades remuneradas. O precedente formado nos autos do RE nº 330.817/RJ, de minha relatoria, é exemplo inequívoco da necessidade de uma aproximação entre o que está posto pelo constituinte de 1988 e a realidade que acompanha a norma ao longo de toda sua vigência.”²⁴⁴

Adiante, o Ministro esclarece que a Constituição Federal outorgou aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS, ao passo em que, para os municípios, instituiu a competência para o ISS. Essa divisão, com frequência, suscita conflitos diante de atividades econômicas complexas, razão pela qual o constituinte atribuiu ao art. 146, I, da Constituição a aptidão para solucionar conflitos de competência. Com efeito, o Supremo Tribunal Federal tradicionalmente soluciona os conflitos de competência entre o ISS e o ICMS por meio de sistemática objetiva segundo a qual se o serviço está definido na lei complementar como tributável por tal imposto, ainda que ele envolva o fornecimento de um bem, deve ser alcançado pelo ISS. Já sobre a circulação de mercadorias que envolvam serviços não definidos em lei complementar deve incidir o ICMS. Daí, Toffoli conclui:

“Dessa perspectiva, nos termos da orientação tradicional do Supremo Tribunal Federal, o simples fato de o serviço encontrar-se definido em lei complementar como tributável pelo ISS já atrairia, em tese, a incidência tão somente desse imposto sobre o valor total da operação e afastaria a do ICMS.

Seguindo essa diretriz, o licenciamento ou a cessão de direito de uso de software, seja ele padronizado (customizado ou não), seja por encomenda, independentemente de a transferência do uso ocorrer via download ou por meio de acesso à nuvem, enquadrando-se no subitem 1.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03 - sem prejuízo de que, no caso do modelo Software-as-a-Service (SaaS),

²⁴⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. **Recurso Extraordinário RE: 688.223 PR**. Relator: Ministro Dias Toffoli. Publicado no DJ em 06 de dezembro de 2021. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15349929881&ext=.pdf>> Acesso em 04 de novembro de 2023.

outras utilidades disponibilizadas ao usuário possam ser desmembradas do licenciamento e submetidas à tributação nos subitens 1.03 e 1.07 -, já teriam o condão de extirpar eventuais dúvidas que poderiam existir acerca da incidência do ISS nas transações com programas de computador”²⁴⁵

Ainda na condução de seu voto, o Ministro relator aponta que não há dúvidas de que, na elaboração de um software, existe uma prestação de fazer, razão pela qual a lei nº 9.609/98, que trata sobre a comercialização dos programas de computador, também dispõe acerca dos direitos autorais de quem os elabora. Arremata, ao final, afirmando não haver dúvidas de que o constituinte buscou dirimir dúvidas sobre conflitos de competência tributária por meio da lei complementar, conforme previsto no art. 146, I, da Constituição, sem distinção sobre o software de prateleira ou o feito por encomenda. Acolheu-se, ainda, o relator, da alteração legislativa promovida pela Lei Complementar nº 157/2016 na Lei Complementar nº 116/03, para incluir novas atividades econômicas digitais alterando os subitens 1.03, 1.04 e 1.09 da lista anexa, para explicitar os fundamentos do parlamentar propositor da mudança, que aduziu que a obsolescência de nossos antigos institutos jurídicos poderia suscitar controvérsias “quanto ao tratamento tributário a ser dispensado a novos produtos e serviços, ou mesmo, às novas formas de produzi-los”.

O Ministro também enfrentou os argumentos relativos à imunidade e à importação de serviços, mas não nos estenderemos nesses tópicos, posto que não são objeto deste trabalho. O que cumpre destacar é que Dias Toffoli votou pela constitucionalidade da incidência do ISS, sugerindo a seguinte tese de repercussão geral: “É constitucional a incidência do ISS no licenciamento ou na cessão de direito de uso de programas de computação desenvolvidos para clientes de forma personalizada, nos termos do subitem 1.05 da lista anexa à LC nº 116/03.”

O Ministro Edson Fachin acompanhou o voto do relator, também destacando a superação acerca da antiga distinção entre softwares de prateleira e softwares de encomenda como propostas definidoras sobre a incidência de ICMS ou ISS.

Já o Ministro Alexandre de Moraes, especifica em seu voto uma passagem sobre o “conceito de serviço” de acordo com a tradicional doutrina de Aires Fernandino Barreto que aduz ser uma “prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de direito privado, mas sem subordinação, tendente à obtenção de um

²⁴⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. **Recurso Extraordinário RE: 688.223 PR**. Relator: Ministro Dias Toffoli. Publicado no DJ em 06 de dezembro de 2021. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15349929881&ext=.pdf>> Acesso em 04 de novembro de 2023.

bem material ou imaterial”²⁴⁶ No entanto, relembra que essa conceituação foi superada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE nº 547.245/SC, de relatoria do Ministro Eros Grau, no qual se definiu que “há serviços, para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição Federal, que, por serem de qualquer natureza, não consubstanciam típicas obrigações de fazer”, entendimento esse que foi reiterado pelo RE nº 651.703/PR, a partir do voto condutor do Ministro Luiz Fux. Ao final, o Ministro conclui:

“Em síntese, esta CORTE consolidou o entendimento de que o Direito Constitucional adota conceitos próprios, não utilizando as premissas dadas pelo Direito Privado.

Assim, fica afastada a vinculação entre o termo serviço e a obrigação de fazer disposta no Código Civil. Do mesmo modo, não subsiste a alegação da recorrente, no sentido de que não configura prestação de serviço o contrato de licenciamento e cessão de software desenvolvido de forma personalizada para cliente específico.

Entendo, portanto, que o licenciamento e a cessão de software desenvolvido sob encomenda se ajustam ao conceito de prestação de serviço, para fins do artigo 156, III, da CF/1988, de forma que é perfeitamente possível a tributação pelo Município.

Com isso, o Ministro Alexandre de Moraes também negou seguimento ao recurso extraordinário oposto pelo contribuinte. Já o Ministro Gilmar Mendes ressaltou sua opinião pessoal de que a distinção entre personalização e padronização ainda seriam as mais relevantes para identificar se um software deveria ser tributado por ISS ou ICMS, mas, em atenção à colegialidade, também seguiu o voto do relator. Assim, por unanimidade, a Suprema Corte negou provimento ao recurso, firmando tese que restou assim exposta na ementa do julgado:

Recurso Extraordinário 688.223/PR

Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito Tributário. ISS. Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação desenvolvidos para clientes de forma personalizada. Subitem 1.05 da lista anexa à LC nº 116/03. Constitucionalidade. Precedentes do Tribunal Pleno.

1. Recentemente, o Tribunal Pleno, no julgamento das ADI nºs 1.945/MT e 5.659/MG, consignou que a tradicional distinção entre software de prateleira (padronizado) e por encomenda (personalizado) não é mais suficiente para a definição da competência para a tributação dos negócios jurídicos que envolvam programas de computador em suas diversas modalidades.

2. Na mesma oportunidade, a Corte aduziu que o legislador complementar, adotando critério objetivo, buscou dirimir conflitos de competências em matéria tributária envolvendo softwares, estabelecendo, no subitem 1.05 da lista anexa à LC nº 116/03, que estão sujeitos ao ISS o licenciamento e a cessão de direito de uso de programas de computação. Pontuou-se, ademais, que, conforme a Lei nº 9.609/98, o uso de programa de computador no País é objeto de contrato de licença.

²⁴⁶ BARRETO, Aires Fernandino. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009.

3. Ainda naquela ocasião, o Tribunal consignou que, associado a isso, não se pode desconsiderar o fato de que é imprescindível a existência de esforço humano direcionado para a construção de programas de computação, sejam eles de qualquer tipo, configurando-se obrigação de fazer, a qual também se encontra presente nos demais serviços prestados ao usuário, como no help desk, nas atualizações etc. Outrossim, asseverou o Tribunal haver prestação de serviço no modelo denominado Software-as-a-Service (SaaS) .
4. Aplica-se ao presente caso a orientação firmada no julgamento das citadas ações diretas.
5. Foi fixada a seguinte tese para o Tema nº 590 de repercussão geral: “[é] constitucional a incidência do ISS no licenciamento ou na cessão de direito de uso de programas de computação desenvolvidos para clientes de forma personalizada, nos termos do subitem 1.05 da lista anexa à LC nº 116/03”.
6. Recurso extraordinário não provido.
7. Os efeitos da decisão foram modulados nos termos da ata do julgamento.“

O que se percebe da análise dos julgamentos acima expostos é que a antiga ideia, firmada nos anos 2000, de que o constituinte haveria se utilizado de conceitos de direito privado na discriminação de competências tributárias, nos termos previstos pelo art. 110 do Código Tributário Nacional, e que os conflitos entre o ICMS e o ISS deveriam ser solucionados a partir de uma distinção típica da doutrina civilista entre obrigações de dar e de fazer, parece ter sido superada definitivamente pela Corte.

Com efeito, já há vários anos, o Supremo Tribunal Federal vem consolidando a posição de que o constituinte, para dirimir os conflitos de competência, teria se valido de lei complementar, nos termos do previsto pelo art. 146, I, da Constituição, e que as antigas distinções civilistas entre obrigação de dar e de fazer não são mais suficientes para albergar os novos modelos de contratos negociais cada vez mais complexos que surgem na evolução da sociedade, tais como os *leasing* financeiros, os planos de saúde e os licenciamentos de *software*. Com efeito, ao tratar sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, nos termos do art. 156, III, parece estar claro que o constituinte pretendeu, pelo menos, que a expressão tivesse alcance amplo, além do que seria equivocado limitar dispositivo constitucional por meio do art. 110 do Código Tributário Nacional, sob pena de subverter a hierarquia das disposições constitucionais, para não mencionar que o Código de Defesa do Consumidor possui “conceito” de serviço muito mais amplo do que o esposado pelos tradicionais tributaristas de fôlego que se debruçaram sobre a matéria.

Os votos dos ministros, no entanto, conquanto apliquem a teoria dos tipos, têm dificuldade em explicitá-la em seus fundamentos, vez que com frequência se referem a “conceitos”. Sejam “conceitos econômicos”, “conceitos constitucionais” ou “conceitos de direito privado”, os votos sempre descambam para o pensamento conceitual, o que sugere, por vezes, não haverem compreendido que é justamente pela amplitude de termos como “serviço” ou “qualquer natureza”, para ficarmos apenas no ISS, que é mais correto falar-se em “tipo” do

que em “conceito”. Isso fica claro no voto condutor do Ministro Luiz Fux no RE 651.743/PR, que transcreve explicitamente a doutrina de Schoueri, adota a fundamentação dos tipos na discriminação de competências tributárias, mas segue seu roteiro falando sobre a existência de “conceitos”.

Fato é que hoje é seguro afirmar, após várias décadas de discussão, diversos julgamentos e mesmo diante da substituição de muitos Ministros da Suprema Corte, que a fundamentação utilizada no entendimento firmado no RE nº 116.121/SP, sobre a locação de bens móveis, está superada. O Supremo modernizou sua jurisprudência e, assim como ele, a doutrina deve ser capaz de abandonar o século XX, quando era possível explicar a realidade por meio de institutos típicos da simplicidade do direito romano, como explicitou o Ministro Cezar Peluso, para se adequar aos desafios deste novo tempo.

3.5 A INTERPRETAÇÃO DO ARTIGO 110 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Vimos, nos julgamentos dos quatro casos acima, que o conteúdo do artigo 110 do Código Tributário Nacional sempre é levantado como fundamento para argumentar que as competências tributárias deveriam ser compreendidas por uma perspectiva erigida sobre conceitos de direito privado. Por essa razão, é necessário que investiguemos qual o conteúdo desse dispositivo, a fim de verificarmos se a argumentação se sustenta de fato. O texto do artigo é o seguinte:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Da literalidade do dispositivo, extrai-se, em um primeiro momento, um comando de natureza meramente didática. Afinal, é evidente que a lei tributária não pode alterar conteúdos utilizados pela Constituição, por uma simples questão de hierarquia normativa. Além disso, como já ensinou o Ministro Luiz Gallotti em clássica lição: “se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição” (RTJ 66/65). Essa obviedade do dispositivo, no entanto, acaba por aí.

Estamos com Raquel Machado quando esta observa que a dificuldade está em como saber o que é uma compra, ou uma importação, ou ainda o que é renda.²⁴⁷ Com efeito, a verdadeira controvérsia do artigo 110 do Código Tributário Nacional está em saber se a Constituição verdadeiramente se valeu de conceitos de direito privado ao discriminar suas competências tributárias. Como saber quais traços devem ser mais valorados na atribuição de significado desse texto: os conceitos rígidos erigidos pela doutrina do século XX ou o histórico da repartição de receitas de cada tributo?

Bem, em primeiro lugar, é de se constatar que o artigo 110 não afirma que a Constituição sempre se vale de conceitos de direito privado, mas apenas dita que “quando” os conceitos utilizados por ela forem considerados de Direito Privado, a lei tributária não poderá alterá-los. No entanto, identificar se a Carta Magna se valeu deles é papel que caberá sempre ao intérprete. Com efeito, o debate sobre o alcance do artigo 110 envolve conhecer o histórico em que sua redação está envolvida. Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres aponta que o dispositivo foi redigido em época em que a própria interpretação constitucional ainda era muito influenciada pela Jurisprudência dos Conceitos, ao passo em que, atualmente, como vimos no primeiro capítulo, essa concepção vem perdendo prestígio e dando cada vez mais lugar à Jurisprudência dos Valores.²⁴⁸

Assim, o alcance do art. 110 do CTN envolve saber se o Direito Tributário possui autonomia para subsumir os fatos econômicos que eleger ou se ele está subordinado às classificações porventura efetuadas por outros ramos do Direito. Raquel Machado aponta que esse debate foi mais intensamente discutido entre os adeptos da “Consideração Econômica do Direito”. Em certa época, a discussão foi tão acirrada que Augusto Becker, ferrenho crítico da matéria, chegou a considerá-la uma “demência”, senão vejamos:

“Além da infeliz mancebia do Direito Tributário com a Ciência das Finanças Públicas que o desviriliza - pois exaure toda a juridicidade da regra jurídica tributária - sucede que a maior parte das obras tributárias que pretendem ser jurídicas, quando não padecem daquela hibridez, é simples coletâneas de leis fiscais singelamente comentadas à base de acórdãos contraditórios e paupérrimos de argumentação cientificamente jurídica (...)

Frequentemente, a balbúrdia que acabou de ser apontada, conduz o legislador, a autoridade administrativa, o juiz e o advogado ao estado de exasperação angustiante do qual resulta a terapêutica e a cirurgia do desespero: o cocktail de antibióticos ou a

²⁴⁷ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência Tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. São Paulo: Malheiros, 2014.

²⁴⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Considerações sobre o futuro da hermenêutica tributária à luz dos princípios da liberdade e justiça tributária**. Revista de Direito Tributário 88/24-32. São Paulo, 2004.

castração. Receita-se o remédio ou amputa-se o membro, embora se continue a ignorar a doença. Dá-se uma solução sem se saber qual era o problema.”²⁴⁹

Não entendemos a consideração econômica do direito de modo tão negativo. Historicamente, ela ocorre no plano legal ou infralegal, mas não no plano constitucional, que é próprio da limitação do poder de tributar. De todo modo, o fato é que o debate do art. 110 envolve sobretudo saber até onde vai a autonomia do Direito Tributário. Afinal, como se sabe, ao descrever a hipótese de incidência de um tributo, uma norma jurídica pode eleger um elemento fático sem levar em consideração o modo como ele é tratado por outros ramos do Direito.

Exemplo disso está no termo “propriedade”, que na doutrina civilista, em âmbito privado, possui conteúdo muito estrito, geralmente relativo à definitividade do domínio de um bem, todavia, quando tratamos da competência para instituir impostos, o IPTU e o ITR foram tratados de forma mais ampla pelo legislador complementar do CTN, para incluir em sua hipótese de incidência não apenas a “propriedade”, mas também a posse e o domínio útil, o que parte da doutrina interpretou como indicativo de que os impostos privilegiariam o aspecto econômico em detrimento do jurídico.²⁵⁰ Isso indica, portanto, que a norma de direito privado poderá até influenciar na interpretação, mas não será definitiva para impor o alcance que as expressões constitucionais devem ter. Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres escreveu sobre o art. 110 do Código Tributário Nacional:

“O dispositivo é insuficiente e lacunoso, porque suas origens, coincidentemente com as preocupações da doutrina e da jurisprudência, teve por objetivo afastar da interpretação teleológica os conceitos utilizados no sistema de discriminação de rendas. Na verdade, a interpretação da Constituição apresenta as suas peculiaridades se comparada com as das leis ordinárias. Isso não significa que tenha métodos próprios, mas apenas que não encontra o seu significado nos conceitos da lei ordinária, mas que depende da compreensão de si própria, podendo ganhar a estatura de um ato materialmente constitucional quando efetivada pelo juiz”²⁵¹

O problema, portanto, está no fato de que a Constituição não conceitua os termos que utiliza, o que importa na necessidade de se compreender o significado que esses termos possuíam previamente a sua edição. Isso, no entanto, não pode conduzir obrigatoriamente a uma busca pela vontade original do legislador, posto que isso tornaria o texto impermeável às

²⁴⁹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 7ª ed. São Paulo: Noeses, 2018.

²⁵⁰ SCHOUERI, Luis Eduardo. **O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica**. In: Luis Eduardo Schoueri, Roberto Quiroga Mosquera e Alexsandro Broedel Lopes (coords.). *Controvérsia Jurídico-Contábeis: Aproximações e Distanciamentos*. São Paulo: Dialética, 2010. p. 249.

²⁵¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Interpretação e integração da lei tributária**. In: Hugo de Brito Machado (coord.). *Interpretação e Aplicação da Lei Tributária*. São Paulo/Fortaleza: Editora Dialética/ICET, 2010. pp.333-355.

mudanças que, queira o intérprete ou não, se impõem à sociedade de tempos em tempos. Por isso que Raquel Machado escreveu que “o significado que a palavra possuía à época em que editado o texto constitucional, assim como a conceituação privatística, são apenas elementos indicativos dessa acepção”²⁵², de modo que argumentar diversamente impõe um ônus argumentativo maior.

Outra dificuldade que a interpretação literal do art. 110 do CTN enfrenta está no fato de que, no âmbito do direito privado, é possível que haja mais de um “conceito” para a mesma palavra. Qual deveria ser levada em consideração, quando se interpretam as regras de competência tributária? O exemplo mais evidente é o que restou apontado pelo Ministro Joaquim Barbosa, no julgamento do RE nº 547.245/SC, quanto à palavra “serviço”, que no Código Civil de 1916 possuía acepção mais restrita, geralmente vinculada à prestações de fazer firmadas em contrato (art. 1.216 e ss.), ao passo em que no Código de Defesa do Consumidor envolve acepção muito mais ampla (art. 3º, §2º), que inclui inclusive atividade bancária e financeira. Situação parecida ocorre com o termo “patrimônio” que, após a edição da Lei nº 11.638/2007, privilegiou a concepção econômica do termo em detrimento daquela prevista pelo âmbito civil.²⁵³

Raquel Machado observa, ainda, arguta objeção que poderia ser feita ao tema, levantando a hipótese de alguém sustentar que o Código de Defesa do Consumidor é posterior à promulgação do Código Tributário Nacional e da Constituição Federal. Todavia, o artigo 110 apenas faz referência à expressão “conceitos de Direito Privado”, sem especificar de onde eles deveriam ser retirados: se da legislação anterior, posterior, doutrina ou costumes.²⁵⁴ E, evidentemente, as palavras podem admitir mais de um significado, não importa o tempo em que tenham sido escritas, uma vez que essa é uma propriedade da linguagem.

Além disso, não bastasse uma mesma palavra poder possuir vários significados ou “conceitos”, é possível que um mesmo “conceito” possua um significado em uma determinada época e adquira contornos completamente diferentes anos mais tarde. O artigo 110 do CTN não impede a interpretação evolutiva de um conceito. Com efeito, ele parece se destinar a impedir que exista uma noção de “contrato” para o Direito de forma geral e outra distinta apenas para fins de tributação, mas não para impedir que, uma vez que essa noção se

²⁵² MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência Tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. São Paulo: Malheiros, 2014.

²⁵³ SCHOUERI, Luis Eduardo. **O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica**. In: Luis Eduardo Schoueri, Roberto Quiroga Mosquera e Alexsandro Broedel Lopes (coords.). *Controvérsia Jurídico-Contábeis: Aproximações e Distanciamentos*. São Paulo: Dialética, 2010. p. 249.

²⁵⁴ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência Tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. São Paulo: Malheiros, 2014.

altere para todo o direito, modifique-se, inclusive, no âmbito tributário. Da forma como restou consignado nos votos dos julgamentos expostos nos tópicos anteriores, o intérprete deve tomar o cuidado para não interpretar a Constituição à luz da legislação infraconstitucional, posto que isso significaria subversão da hierarquia normativa. Nesse sentido, escreveram Ricardo Mariz de Oliveira, Gustavo Martini de Matos e Fábio Piovesan Boza:

“Os conceitos, institutos e formas de Direito Privado utilizados pela legislação infraconstitucional, editada posteriormente à promulgação da Constituição Federal, devem ser tomados com muita reserva. Usá-los como referência pode significar desrespeito ao princípio da supremacia das normas constitucionais sobre as demais do sistema, hipótese em que a Constituição Federal passaria a ser indevidamente interpretada a partir dos ditames da legislação infraconstitucional”²⁵⁵

Isso tudo posto, o que se buscou demonstrar ao longo deste trabalho é que o conteúdo do art. 110 do Código Tributário Nacional, em verdade, busca apenas impedir que o legislador altere arbitrariamente o conteúdo das palavras, mas isso não significa que elas mantenham sempre o mesmo significado em qualquer contexto ou época. Todavia, como buscamos demonstrar ao longo de todo o trabalho, não parece que o conteúdo desse dispositivo se destine a pontuar que não existiriam “tipos” na discriminação de competências tributárias, mas apenas “conceitos”, e menos ainda que os “conceitos de direito privado” possam ser interpretados no vácuo, sem levar em consideração elementos de fora do Direito, como as considerações econômicas ou históricas.

Com efeito, até mesmo a distinção entre direito público e direito privado suscita dificuldade diante de movimentos de constitucionalização do direito civil, de personalização, de descentralização e de recodificação, com doutrinas que abordam ora a “privatização do direito público”, ora a “publicização do direito privado”, posto que técnicas que antigamente pertenciam apenas a um dos ramos, modernamente são utilizadas em ambos.

Exemplo fornecido por Leonardo Estevam de Assis Zanini, Edmundo Alves de Oliveira e Raul de Mello Franco é o do direito de propriedade, antigamente cultuado por oitocentistas como direito absoluto, mas que hoje se vê limitado por normas que reformaram sua funcionalidade, como os arts. 182, §2º da Constituição Federal e 1.228, §1º e 2º do Código Civil). Assim, os professores aduzem que:

“Com isso, não há mais espaço para a vetusta ideia de um direito privado que se assente na liberdade concedida a cada um para cuidar, até mesmo arbitrariamente,

²⁵⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz; MATOS, Gustavo Martini de; BOZA, Fábio Piovesan. **Interpretação e Integração da Lei Tributária**. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Interpretação e Aplicação da Lei Tributária*. São Paulo/Fortaleza: Editora Dialética/ICET, 2010. pp. 356-394.

dos próprios interesses. Por outro lado, tampouco o direito público tutela apenas a soberania e a estruturação do Estado, estendendo suas preocupações a interesses até então tidos como meramente privados”²⁵⁶

Não se pode argumentar com isso, no entanto, que se pode dar às palavras o sentido que se quisesse, como fazia Humpty-Dumpty, personagem de Lewis Carrol, em *Alice Através do Espelho*. Esse argumento é utilizado com frequência por críticos da existência de tipos nas regras de competência tributária para sustentar que, se os admitirmos, a segurança jurídica ruirá por completo. Esse ponto já foi enfrentado até mesmo pelos Ministros do Supremo Tribunal Federal, conforme apontamos acima. A seguir, procuraremos demonstrar que a crítica é infundada, pelo menos se atribuída exclusivamente ao pensamento tipológico.

3.6 TIPOS E SEGURANÇA JURÍDICA

A admissão de que a Constituição se valha de “tipos” e não de “conceitos” nas regras de competência, sem dúvida, confere maior poder ao intérprete que, se usado arbitrariamente, poderá descambar em desprestígio dos princípios democráticos e da separação de poderes. Daí surge a preocupação com a segurança jurídica do contribuinte, caso seja adotada essa tese. Sem dúvida, a segurança jurídica é um dos maiores valores do ordenamento jurídico pois, originalmente, foi para isso mesmo que o Direito foi desenvolvido: conferir segurança nas relações sociais.

No Direito Tributário, essa importância se revela pelos ideais protegidos por meio de um subsistema que se presta a limitar a intervenção do Estado no patrimônio do contribuinte, daí a determinabilidade das hipóteses de incidência (decorrentes da legalidade e das regras de competência) e a confiabilidade no Direito pela estabilidade no tempo, pela vigência das normas e pelo procedimento. Todavia, essas noções não podem ser sequer compreendidas “sem um processo de progressiva redução da sua indeterminação.”²⁵⁷ Foi isso que fez com que Humberto Ávila escrevesse:

“A compreensão do Direito como um objeto previamente dado, e cuja existência é totalmente independente das atividades concernentes à sua aplicação, conduziu ao exame da segurança jurídica pelo viés quase exclusivo da exigência de determinação das hipóteses normativas, da qual é consecutória a idolatria do assim denominado princípio da tipicidade fechada no Direito Tributário. Tal entendimento, no entanto, restringiu a discussão da segurança jurídica a fatores sem dúvida importantes, mas

²⁵⁶ ZANINI, Leonardo Estevam de Assis; OLIVEIRA, Edmundo Alves de; JÚNIOR, Raul de Mello Franco. **Os direitos da personalidade em face da dicotomia Direito Público-Direito Privado**. Revista de Direito Brasileira. v.19, n.18, São Paulo. Jan/Abr 2018. p.208-220.

²⁵⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 4ªed. São Paulo: Malheiros Editores, 2016.

unicamente ligados à estrutura da linguagem, dos quais decorreram não apenas intermináveis discussões a respeito de sua determinação, como também, de modo refletido, incansáveis debates sobre a sua incapacidade de fornecê-la”²⁵⁸

Com efeito, o fato de não existirem limites semânticos rígidos para as palavras - quaisquer que sejam elas - não significa concluir que não exista nenhum limite e nem que o intérprete possa escamotear o sentido de cada uma delas arbitrariamente. Para reduzirmos a imprevisibilidade da interpretação dos textos, Hugo de Brito Machado Segundo nos lembra da importância do uso do método falibilista como meio para que possamos nos aproximar daquilo que consideramos ser verdadeiro. Como nunca será possível termos certeza plena sobre se chegamos a um resultado correto, buscamos razões para fundamentarmos as crenças que possuímos (por exemplo: para suscitar a existência de tipos na discriminação de competências tributárias, redigimos os tópicos deste trabalho), mas sempre mantendo-nos abertos a que, uma vez que surjam novas evidências, possamos alterar a conclusão original pela sua falseabilidade.²⁵⁹

Os limites para o uso dos “tipos”, portanto, não decorrem da unicidade do significado das palavras empregadas, que de todo não existe, uma vez que já superada desde as Investigações Filosóficas de Wittgenstein. De fato, dizer que existe um único “conceito” de “serviço”, de “renda”, de “propriedade”, entre outros, e que ele é previamente definido pelo direito privado, significaria inferir a possibilidade de que essa definição foi capaz de revelar a essência do objeto descrito, o que não é verdade. Assim, se “renda” pode significar tecido transparente de malha delicada, sabe-se, pelo contexto em que foi empregada pelo art. 153, III, que não foi com essa acepção que ela foi empregada pela Constituição Federal. Pelo contexto, não pela palavra.

Outro problema de se definir, previamente, um conceito, implicaria na sua aplicação, no futuro, por indução. E o método indutivo, por sua vez, não permite concluir que o futuro será igual ao passado. Hugo Segundo vale-se da figura do “peru indutivo” de Bertrand Russel para demonstrar o problema da indução:

“tendo a ave a certeza, pela observação empírica da realidade, que todos os dias em determinado horário seria alimentada. Essa certeza, decorrente da indução, foi contrariada na véspera de Natal, quando a ave, esperando receber a refeição diária, foi em verdade abatida e levada ao forno. É esse o motivo, aliás, pelo qual, mesmo com grandes volumes de dados (big data, as máquinas, realizando inferências por

²⁵⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 4ªed. São Paulo: Malheiros Editores, 2016.

²⁵⁹ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Regras de Competência e a Textura Aberta da Linguagem Natural**. Revista Direito Tributário Atual, nº 50. ano 40. p. 183-199. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2022.

indução, nem sempre conseguem chegar a resultados satisfatórios, nos mais variados campos, notadamente diante de situações novas e imprevisíveis.”²⁶⁰

Por isso que balizada doutrina ensina que essa percepção de segurança jurídica, pautada na previsibilidade decorrente de uma suposta determinação normativa, deve ceder espaço para um procedimento de controlabilidade semântico-argumentativa, de modo que a segurança deixa de ser uma propriedade do direito para ser encontrada no direito, por intermédio de processos de legitimação, argumentação e fundamentação. Com esteio no uso da linguagem, Ávila escreve que:

“Mais do que um Direito seguro, tem-se um direito à segurança jurídica, não como algo apresentado pelos dispositivos normativos - como se fora unicamente um objeto a ser meramente desvelado por meio de método discursivo circunscrito à descrição da linguagem -, mas como algo ser buscado por meio de um método metadiscursivo destinado à organização e à estruturação da experiência concernente ao uso da linguagem. A segurança jurídica, nessa perspectiva, deixa de ser garantia de conteúdo a ser encontrada por meio de fatores exclusivamente linguísticos para se transformar em garantia de respeito a ser construída por intermédio de elementos semântico-argumentativos”²⁶¹

Assim, para atribuir significado ao conteúdo tipológico de uma materialidade econômica elencada por uma regra de competência, o intérprete deverá analisar os elementos indicativos de seu sentido, tais como a comparação entre os dispositivos constitucionais e infraconstitucionais, o contraste das disposições atuais com as das constituições anteriores, os debates constituintes, a execução econômica da atividade, entre outros. Para interpretar especificamente as regras de competência, é importante levar em consideração que elas não podem se sobrepor umas às outras, com exceção de quando há disposição expressa no texto constitucional.

Conclui-se, portanto, que a segurança jurídica advirá da coerência e da integridade na fundamentação das decisões judiciais. Todas as decisões, naturalmente, devem indicar, em seus fundamentos, as razões de fato e de direito que a conduziram até a conclusão firmada. Isso significa que as decisões devem ser justificadas. Isso é fundamental, precisamente, para que se aplique o falibilismo necessário a se verificar a veracidade da decisão e é daí, também, que decorre a obediência a princípios democráticos com os da transparência e do devido processo legal.

²⁶⁰ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Regras de Competência e a Textura Aberta da Linguagem Natural**. Revista Direito Tributário Atual, nº 50. ano 40. p. 183-199. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2022.

²⁶¹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 4ªed. São Paulo: Malheiros Editores, 2016.

Sabemos que o julgador está vinculado ao ordenamento jurídico, apesar de não poder prescindir do contexto fático que o cerca no momento da interpretação. Disso decorre que, uma vez que o ordenamento jurídico seja uno e indivisível, a ordem jurídica que é aplicada pelo Supremo Tribunal Federal e por todos os demais tribunais do país é sempre a mesma, razão pela qual é necessário que as decisões proferidas por esses tribunais sejam sempre coerentes entre si e íntegras. Hugo Machado Segundo e Raquel Ramos Machado, acolhendo doutrina de Searle, afirmam que é possível dizer que a coerência do aplicador do Direito é um requisito ao reconhecimento do próprio Direito, enquanto realidade institucional. Ser coerente, portanto, significa “apresentar ligação estreita entre diversas partes”.²⁶² Trata-se de condição interna para a decisão jurídica. Já a integridade ocorrerá quando todas as decisões jurídicas guardarem uma relação de vinculação e respeito à ordem jurídica entre si.²⁶³ É por isso, por exemplo, que o art. 926 do Código de Processo Civil de 2015 estabelece que a jurisprudência deve ser estável, íntegra e coerente, uma vez que ela deve sustentar uma ordem jurídica.

Assim, não é necessário negar a existência de “tipos” nas competências tributárias para criticar o modo como o Supremo Tribunal Federal a interpreta, como se a Corte pudesse dar o sentido que deseja às palavras. Doutrina abalizada e adepta da existência dos “tipos” critica, por exemplo, os fundamentos da decisão do STF que determinaram a incidência de ISS sobre o *leasing* financeiro. Isso porque a razão pela qual a Constituição confere à lei complementar o papel de dirimir conflitos de competência está na possibilidade de que haja sobreposição de competências. Daí se conclui que, por mais que a palavra “serviço” comporte ambiguidade ou evolução ao longo do tempo, ela não poderá designar aquilo que for abarcado por operação de câmbio, crédito e seguro, sujeito ao IOF. Também não significa que todas as realidades devem ser forçadas para caberem dentro das regras de competências já existentes, pois isso tornaria inútil a regra que prevê o exercício da competência residual. Há também ausência de integridade entre as decisões do Supremo, quando este decide que a locação de bens móveis não seria prestação de serviços, o que gerou inclusive uma súmula vinculante, mas o leasing seria, pois teria uma “natureza” de “financiamento”. Se fosse o caso, deveria incidir o IOF, e não o ISS.²⁶⁴

²⁶² ACADEMIA DAS CIÊNCIAS DE LISBOA. **Dicionário da Língua Portuguesa** Contemporânea. Lisboa: Verbo, 2001. v. 1. p. 857.

²⁶³ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Incoerência entre Fundamentos Usados no Julgamento de Questões Diversas e a Integridade da Jurisprudência Tributária**. Revista Direito Tributário Atual, n.45. p. 565-592. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral

²⁶⁴ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Regras de Competência e a Textura Aberta da Linguagem Natural**. Revista Direito Tributário Atual, nº 50. ano 40. p. 183-199. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2022.

Desse modo, ao nos referirmos aos tipos constitucionais, primeiramente, é necessário que saibamos que os termos utilizados ali possuem um significado mínimo, posto que nós compartilhamos uma cultura e uma tradição que são capazes de tornar viável, inclusive, a própria comunicação. Não existe linguagem privada. Os sentidos das palavras são construídos pelo intérprete a partir de uma relação de apreensão da realidade por meio da convivência intersubjetiva com seus semelhantes. A segurança jurídica, desse modo, passa a denotar um estado de cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade

A cognoscibilidade substitui a determinação, uma vez que a linguagem é indeterminada e o Direito depende de critérios e de argumentos para o processo de aproximá-lo da determinação. A confiabilidade, por sua vez, substitui a imutabilidade, posto que embora a Constituição possua certo grau de rigidez, ela mesma prevê o princípio do Estado Social de Direito, que exige que o Estado cumpra uma função indutora da sociedade. E a calculabilidade, por fim, substitui a previsibilidade absoluta, pois apesar de a Constituição possuir uma série de dispositivos que privilegiem a legalidade, a natureza do Direito depende de processos argumentativos para a construção de sentidos, impedindo que as palavras possuam um sentido único.²⁶⁵

CONCLUSÃO

Vimos ao longo deste trabalho que a compreensão de que o Direito é apenas um sistema de regras, do modo como tratado por diversos autores positivistas, cada um com sua peculiaridade, não nos ajuda a solucionar os conflitos da modernidade. Diferentemente do que se possa imaginar à primeira vista, o uso rigoroso da linguagem e a utilização de um método próprio, inspirado pela crença na razão humana como meio apto a solucionar os conflitos do homem, não trouxeram mais segurança para as relações humanas. Neste trabalho, delimitamos nossa análise ao trabalho de Hart, o mais influente positivista da modernidade, que admitia a existência de hipóteses nas quais o seu sistema de regras não seria suficiente. Nesses casos, Hart aduzia que caberia ao juiz ser discricionário.

Com Dworkin, a partir do anos 60, verificou-se a insuficiência do sistema de regras de Hart e a existência de uma nova espécie normativa: os princípios. Por meio de uma análise pragmática da prática nos tribunais, Dworkin construiu um modelo de Teoria do Direito como Integridade, na qual um juiz modelo - conhecido por juiz Hércules - precisaria ser capaz de coadunar as regras e os princípios jurídicos com todos os elementos externos que

²⁶⁵ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 4ªed. São Paulo: Malheiros Editores, 2016.

fossem necessários para que se chegasse a uma única resposta correta. Assim, o Direito passa a possuir áreas de intersecção com a Moral, a História, a Economia, a Filosofia, entre outros. Para Dworkin, o juiz possui uma responsabilidade política, razão pela qual não pode ser discricionário, devendo despender todos os esforços para encontrar a solução correta do caso.

A partir da análise dos pensamentos modernos mais aceitos contemporaneamente, podemos constatar certas influências na formação da doutrina tributária dominante no Brasil. É o que se verifica em obras de autores do porte de Paulo de Barros Carvalho, Augusto Becker, Geraldo Ataliba, Aurora Tomazini, entre outros, para quem o estudo do Direito depende da delimitação rigorosa de um objeto e de uma minuciosa aplicação da linguagem para desvelar os significados dos textos jurídicos. Assim é que, em diversas obras dessa linha de pensamento, há um posicionamento intransigente quanto à possibilidade de o cientista do direito poder se valer de outros ramos do conhecimento para aplicar a sua interpretação, devendo limitar-se ao texto positivo.

A depender da doutrina, confunde-se as obras de Wittgenstein, aduzindo que “os limites da linguagem são os limites do meu mundo”, o que se encontra na obra *Tratado Lógico-Filosófico*, ao mesmo tempo em que adotam a teoria dos “jogos de linguagem”, que se encontra na obra “*Investigações Filosóficas*”, sem perceberem que se tratam de ideias opostas. Os “jogos de linguagem” só existem porque Wittgenstein renunciou às ideias do *Tratado*, em publicação *post mortem*.

Desse modo é que se consolidou uma certa linha de pensamento que, a despeito de aceitar que as palavras não possuem sentido em si mesmas, admitem um certo método descritivista do Direito, o que foi denunciado por Humberto Ávila em famoso artigo. Dessa posição descritivista advém, por consequência, o pensamento conceitualista, que decompõe as palavras em critérios e busca subsumir os fatos da realidade a eles.

Este trabalho parte da compreensão da Teoria Tridimensional do Direito, como ensinada por Miguel Reale, para concluir que o Direito não se limita ao conteúdo de seus textos positivos, mas também é influenciado pelo contexto fático em que está inserido, bem como pelos valores do intérprete. E são os fatos, muitas vezes, os responsáveis pela evolução da interpretação normativa. Isso se vê em diversos ramos do Direito, que aceitam essa circunstância com mais facilidade que os estudiosos do Direito Tributário. Essa divisão em ramos, no entanto, é meramente didática e a realidade evolui em todos simultaneamente, de modo que as regras de competência tributária não escapam a isso.

Assim, este trabalho conclui que o constituinte se valeu integralmente de tipos para discriminar as competências tributárias, o que pode se depreender da análise histórica da

repartição de competências tributárias, bem como pela divisão de receitas tributárias. Os tipos tem por característica a vagueza, a ambiguidade e a gradação de sentido, em contraposição aos conceitos, que se caracterizam pela certeza no enquadramento de critérios e pela previsibilidade.

Ao adotar os tipos, o constituinte utilizou-se da lei complementar tributária como instrumento para dirimir conflitos de competência, nos termos do art. 146, I, da Constituição Federal. Assim o fez porque vislumbrou a possibilidade de sobreposição de competências na eleição de atividades tributáveis pelos entes federativos, justamente por ter conhecimento de que inúmeras atividades econômicas não se enquadrariam perfeitamente em um “conceito” fechado, como é o caso de licenciamento e cessão de uso de *software*, *leasing* financeiro e planos de saúde. Daí a adoção das expressões “prestação de serviços de qualquer natureza” e “proventos de qualquer natureza”, por exemplo.

Diferentemente da doutrina majoritária, não entendemos que a lei complementar “conceitue” os tipos previstos na Constituição. Isso pode ser demonstrado por meio de dispositivos previstos na Lei Complementar nº 116/03, que em inúmeras passagens consagram a expressão “congêneres”, de modo a admitir a interpretação extensiva daquelas atividades ali elencadas. Quando se admite a interpretação extensiva, está a se declarar que o município poderá tributar as atividades que possuem elementos típicos parecidos com os das atividades que foram enumeradas. Daí não ser correto falar-se em “conceitos”. O que há é um detalhamento que reduz a margem de liberdade que o intérprete possui, mas com o reconhecimento de que sempre poderá haver parcelas da realidade que não foram expressamente previstas pelo texto complementar e que, ainda assim, devem ser tributadas.

O artigo 110 do Código Tributário Nacional, por sua vez, possui função meramente didática, a expor que a lei não pode alterar o conteúdo previsto pela Constituição, por ferir a hierarquia normativa. Sua interpretação privatista advém do fato de que sua redação foi feita à época em que vigia a Escola da Jurisprudência dos Conceitos, que foi superada pela Jurisprudência dos Valores, décadas mais tarde.

Além disso, o dispositivo não pode ser invocado para concluir que a Carta Magna utilizou-se de conceitos de direito privado, por várias razões. Em primeiro lugar, porque não se interpreta a Constituição à luz da legislação infraconstitucional, mas sim o contrário. Em segundo lugar, porque o pensamento conceitual, compreendido como a forma de pensamento descrita parágrafos acima, é algo impossível de ser atribuído às palavras, pela própria natureza da linguagem. Em terceiro lugar, porque a própria distinção entre “direito privado” e “direito público” não é mais tão nítida como um dia já foi, em razão, dentre outros motivos, da

constitucionalização do direito privado. Em quarto lugar, porque, ainda que se admita sua interpretação literal, o próprio direito privado, em diversos casos, possui mais de uma acepção para a mesma palavra, o que tornaria impossível identificar qual foi a utilizada pela Constituição.

Por fim, não é verdadeiro afirmar que, uma vez adotada a fluidez dos tipos na repartição de competências tributárias, a segurança jurídica restará aniquilada, porque os intérpretes poderão atribuir sentidos às palavras do modo como desejarem. Devido à indeterminabilidade dos textos jurídicos, a segurança jurídica deve ser compreendida como um objetivo que se alcança por meio de processos de legitimação argumentativos, restando ultrapassada a noção de segurança como “previsibilidade”, que a rigor nunca existiu, para adotar-se uma segurança baseada na “calculabilidade”. De resto, as decisões jurídicas precisam ser íntegras e coerentes, como preceitua o art. 926 do Código de Processo Civil, devendo guardar correspondência em suas fundamentações, dado que é daí que se poderá inferir a segurança possível.

Por fim, reconhecer a existência de tipos não significa aceitar que qualquer atividade que seja incluída em lei complementar possa ser tributada por aquele imposto, primeiramente porque, evidentemente, as leis complementares também são sujeitas ao controle de constitucionalidade, além disso, as palavras do texto constitucional possuem um significado mínimo que baliza os limites interpretativos possíveis, não sendo razoável confundir “serviço” com “produto industrializado”, por exemplo. Ainda, o intérprete deverá buscar elementos indicativos da caracterização típica desse imposto, tais como sua história, os debates legislativos a respeito do tema, entre outros, e não poderá, jamais, autorizar a sobreposição de competências.

REFERÊNCIAS

- ACADEMIA DAS CIÊNCIAS DE LISBOA. **Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea**. Lisboa: Verbo, 2001. v. 1. p. 857.
- ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. 2ª ed. 4ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2015.
- ANDRADE, Antônio Augusto Alves de. **Da Repartição das Receitas Tributárias: os repasses constitucionais obrigatórios na proteção das autonomias no federalismo fiscal brasileiro**. Monografia. Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2014.
- ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Editora RT, 1968.
- AUSTIN, John. **The Province of Jurisprudence Determined**. Londres. Weidenfeld & Nicolson, 1954.
- ÁVILA, Humberto. **Competências Tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito**. São Paulo: Malheiros, 2018.
- ÁVILA, Humberto. **Função da Ciência do Direito Tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo**. Revista Direito Tributário Atual, 29., São Paulo: Editora Dialética, 2013.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 4ªed. São Paulo: Malheiros Editores, 2016.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 13ª ed. São Paulo: Editora Forense, 2015.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, 7ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1997.
- BARRETO, Aires Fernandino. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na Constituição e na Lei**. 4ª edição. São Paulo: Noeses, 2018.

BARRETO, Paulo Ayres. **Conceitos Constitucionais e Competência Tributária**. In: SANTOS, Nélida Cristina dos; LIMA, José Antônio Balieiro; JÚNIOR, Gilberto Frigo. (coord). **Temas de Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Eduardo Bottallo**. São Paulo: Saraiva, 2013.

BARROSO, Luis Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. **O Começo da História. A Nova Interpretação Constitucional e O Papel dos Princípios no Direito Brasileiro**. R. Dir. Adm., Rio de Janeiro, 232: 141-176. abr./jun. 2003.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 7ª ed. São Paulo: Noeses, 2018.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. 2ª ed. São Paulo: Editora Edipro, 2019.

BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola e PASQUINO; Gianfranco, **Dicionário de Política**, 7ª ed., vol. 2, trad. De Carmen Carrialle e outros, Brasília/DF, UnB.

BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. 15ª ed., São Paulo: Editora Malheiros, 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. **Recurso Extraordinário RE: 116.121 SP**. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Publicado no DJ em 25 de maio de 2001. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139>> Acesso em 03 de novembro de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. **Recurso Extraordinário RE: 547.245 SC**. Relator: Ministro Eros Grau. Publicado no DJ em 05 de março de 2010. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14711404/recurso-extraordinario-re-547245-sc>> Acesso em 03 de novembro de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. **Recurso Extraordinário RE: 651.703 PR**. Relator: Ministro Luiz Fux. Publicado no DJ em 26 de abril de 2017. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517>> Acesso em 04 de novembro de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. **Recurso Extraordinário RE: 688.223 PR**. Relator: Ministro Dias Toffoli. Publicado no DJ em 06 de dezembro de 2021. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15349929881&ext=.pdf>> Acesso em 04 de novembro de 2023.

CARRAZA, Roque Antônio, ap. Celso Ribeiro Bastos,. **A inexistência de hierarquia entre a lei complementar e as leis ordinárias**, Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas. 26/11.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª ed., São Paulo: Editora Malheiros, 2013.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito (O Construtivismo Lógico-Semântico)**. 6ªed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 28ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. 7ª ed. rev: São Paulo: Noeses, 2018.

CHAGAS, Vitor Hugo Duarte das. **O Sistema de Regras em Herbert Hart**. Teorias do Direito e Realismo Jurídico. Evento Virtual. v.6, n.1, p.54-75. jan/jun. 2020.

Com lançamento adiantado no streaming, “Trolls 2” fatura US\$ 100 milhões em menos de um mês nos EUA. Disponível em: <https://www.b9.com.br/125318/com-lancamento-adiantado-no-streaming-trolls-2-fatura-us-100-milhoes-em-menos-de-um-mes-nos-eua/> Acesso em 10 de outubro de 2020.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e tipo**. São Paulo: Editora Fórum, 2021.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Repartição das receitas tributárias**. Revista da Faculdade de Direito da UFMG, Belo Horizonte, nº 33, p.351-402, 1991.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

DWORKIN, Ronald. **O Império do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2014

FARIA, Renato Vilela; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rego, SILVEIRA; Ricardo Maitto da. **Os desafios da tributação dos negócios desenvolvidos na economia digital**.

Disponível em:

<https://www.conjur.com.br/2018-out-11/opiniao-desafios-tributacao-economia-digital>. Acesso em 10/10/2020.

FARIA, Renato Luiz Miyasato de. **Entendendo os princípios através de Ronald Dworkin**. In Revista Jurídica Unigran. Dourados, MS. v.11, n.22, jul-dez 2000.

FLORENZANO, Modesto. **Sobre as origens e o desenvolvimento do estado moderno no Ocidente**. Lua Nova: Revista de Cultura e Política, 2007.

FRIEDE, Reis. **O juspositivismo em Bentham, Austin, Kelsen, Ross e Hart**. LexCult, Rio de Janeiro, v. 2, n. 3, p. 13-31, set./dez.. 2018

GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e Método**. São Paulo: Editora Vozes, 2015.

GARDNER, John. **Why law might emerge: Hart's problematic fable**. Legal Research Paper Series, University of Oxford, n. 61, May 2013.

HART, Herbert L.A. **O Conceito de Direito**. São Paulo: WMF, Martins Fontes, 2009.

HOMMERDING, Adalberto Narciso; LIRA, Cláudio Rogério Sousa. **A Teoria do Direito como Integridade de Ronald Dworkin como Condição para a Positivização do Direito**. Rev. Fac. Dir. Sul de Minas, Pouso Alegre, v. 31, n. 1: 97-122, jan./jun. 2015.

LOBATO, Valter de Sousa; MARINHO NETO, José Antonino. **Competência Tributária: Tipos ou Conceitos? Da Necessidade de Exame Crítico dos Pensamentos de Misabel Derzi, Luis Eduardo Schoueri e Humberto Ávila**. Revista Direito Tributário Atual nº50, ano 40. p.569-591. São Paulo: IBDT, 1º Quadrimestre, 2022.

Luis Roberto Barroso defende a União Homoafetiva no STF, 05/05/2011. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=DDpn9H3h3lQ>>. Acesso em 27/10/2023, às 22h25min.

MACHADO, Roberto Denis. **A influência de Ludwig Wittgenstein no pensamento de H.L.Hart**. Revista Jurídica Santo Agostinho de Sete Alagoas. v.1, n.1 (2015) - Montes Claros: Faculdades Santo Agostinho, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO, Schubert de Farias. **Dicionário de Direito Tributário**, São Paulo: Editora Atlas, 2011.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência Tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. São Paulo: Malheiros, 2014.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 9ª ed. São Paulo: Editora Gen-Atlas, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **O ISS e a Locação ou Cessão de Direito de Uso**. Disponível em: <https://www.faneesp.edu.br/site/documentos/ISS_locacao_cessao_direito_de_uso.pdf>. Acesso em 03 de novembro de 2023, às 23h50min.

MARINS, James. **Defesa e Vulnerabilidade do Contribuinte**. São Paulo: Editora Dialética, 2009.

MELO, José Eduardo Soares. **Aspectos Teóricos e Práticos do ISS**. 2ª edição, Dialética: São Paulo, 2001, pág.77

MELO, Rúrion. **Legitimidade Política e Esfera Pública: disputando os sentidos da desobediência civil**. Dissonância Revista de Teoria Crítica, v.3, n.1. Dossiê Desobediência Civil, 1º semestre de 2019, pp. 291-320.

MONTEIRO, Jaber Lopes Mendonça. **Direito e interpretação na tradição do positivismo jurídico: uma análise de John Austin, H. L. A. Hart e seus críticos**. Dissertação (Mestrado em Filosofia). Centro de Ciências Sociais. Instituto de Filosofia e Ciências Humanas. Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UFRJ), 2012.

MORRISON, Wayne. **Filosofia do Direito - dos gregos ao pós-modernismo**. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

MONTESQUIEU, **Do Espírito das Leis**. Editora Martin Claret: São Paulo, 2010.

MOTA, Marina Giacomelli. **O Pacto Federativo na Constituição Federal de 1988: Análise da Competência Tributária e da Repartição das Receitas Tributárias**. Dissertação. Universidade Presbiteriana Mackenzie: São Paulo, 2015.

NASCIMENTO, João Paulo Melo do. **Lei Complementar para Resolução de Conflitos Federativos de Competência**. Revista Eletrônica da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro - PGE/RJ, Rio de Janeiro, v.1 , n.2, set./dez. 2018.

NETO, Celso de Barros Correia; AFONSO, José Roberto Rodrigues; FUCK, Luciano Felício. **A Tributação na Era Digital e os Desafios do Sistema Tributário no Brasil**. Revista Brasileira de Direito. Disponível em: <
<https://seer.imed.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/3356/2344>> Acesso em 10/10/2020.

NETO, Jorge Amado. **O Direito como Integridade e a Ideia de Interpretação na Obra “O Império do Direito”, de Ronald Dworkin**. In: Derecho y Cambio Social. Disponível em: <https://www.derechoycambiosocial.com/revista047/O_DIREITO_COMO_INTEGRIDADE.pdf>. Acesso em: 09/10/2023.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. **Federalismo fiscal, jurisdição constitucional e conflitos de competência em matéria tributária: o papel da lei complementar**. In: Marcus Lívio Gomes; Andrei Pitten Velloso. (Org.). Sistema constitucional tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários. Estudos em homenagem ao Ministro Luiz Fux. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 199-200

OLIVEIRA, Ricardo Mariz; MATOS, Gustavo Martini de; BOZA, Fábio Piovesan. **Interpretação e Integração da Lei Tributária**. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Interpretação e Aplicação da Lei Tributária. São Paulo/Fortaleza: Editora Dialética/ICET, 2010. pp. 356-394.

OLIVEIRA, Yolanda Dolácio de. **A tipicidade no Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1980.

PENHA, João da. **Como ler Wittgenstein**. São Paulo: Paulus Editora, 2013.

POPPER, Karl. **A lógica da pesquisa científica**. São Paulo: Editora Cultrix, 2013

PUGLIESE, William; KOZICKI, Katya. **O Conceito de Direito em Hart**. Tomo Teoria Geral e Filosofia do Direito, Edição 1. Maio de 2017. Enciclopédia Jurídica da PUCSP. Disponível em: <<https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/137/edicao-1/o-conceito-de-direito-em-hart>> Acesso em 14/09/2023.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de Direito**. 27ª ed. 5ª tiragem. São Paulo: Saraiva, 2010.

REALE, Miguel. **Teoria tridimensional do Direito**. São Paulo: Saraiva, 5ª ed de 1994, 2012.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Os Conceitos Indeterminados no Direito Tributário**. Disponível em: <https://www.academia.edu/download/40806954/Os_Conceitos_Indeterminados_no_Direito_Tributario.pdf> Acesso em 14/10/2023, às 07h52min.

ROCHA, José de Albuquerque. **Teoria Geral do Processo**, 6ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **A lei complementar e a repartição de competências tributárias**. IX Congresso Nacional de Estudos Tributários. Sistema tributário nacional e a estabilidade da federação brasileira. São Paulo: Noeses, 2012, p. 680.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Discriminação de competências e competência residual**. In: Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilveti (coords.), **Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Brandão Machado**, p.106.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica**. In: Luis Eduardo Schoueri, Roberto Quiroga Mosquera e Alessandro Broedel Lopes (coords.). **Controvérsia Jurídico-Contábeis: Aproximações e Distanciamentos**. São Paulo: Dialética, 2010. p. 249.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Epistemologia Falibilista e Teoria do Direito**. RIBD, Ano 3 (2014), nº 1.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Incoerência entre Fundamentos Usados no Julgamento de Questões Diversas e a Integridade da Jurisprudência Tributária**. Revista Direito Tributário Atual, n.45. p. 565-592. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Regras de Competência e a Textura Aberta da Linguagem Natural**. Revista Direito Tributário Atual, nº 50. ano 40. p. 183-199. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2022.

SENADO FEDERAL, Ata da 10ª reunião ordinária, realizada em 7.5.1987, Anais do Senado Federal, Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição de Receitas, Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças. p.6, disponível em: <
https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/asp/ct_abertura.asp, acesso em 10/11/2022.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 19ª edição. São Paulo: Malheiros, 2001.

SILVA, Maria Alice da. **O Positivismo Jurídico de Hart e as Críticas à Teoria Imperativa do Direito**. Dissertação (Mestrado em Filosofia). Centro de Filosofia e Ciências Humanas - CFH da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), 2014.

SOLER, Sebastian. *Las palabras de la ley*. México: Fondo de Cultura Economica, 1969.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Curso de Introdução ao Direito Tributário (Parte Especial)**, Escola Livre de Sociologia e Política de São Paulo, 3º Termo Letivo, set./nov. 1948.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Curso de Introdução ao Direito Tributário**, 5ª aula. A relação jurídica tributária. Revista de Estudos Fiscais 12/497-498, São Paulo, Centro de Estudos dos Agentes Fiscais do Imposto de Consumo em São Paulo, dezembro/1948.

SOUZA, Celina. Federalismo, **Desenho constitucional e instituições federativas no Brasil pós-1988**. In: Rev. Socio.Polít., Curitiba, 24, p.105-121, jun.2005.

STJ, **HC 9.892-RJ**, DJ 26.3.01, ReI. orig. Min. Hamilton Carvalhido, ReI. para ac. Min. Fontes de Alencar.

TORRES, Ricardo Lobo. **Considerações sobre o futuro da hermenêutica tributária à luz dos princípios da liberdade e justiça tributária**. Revista de Direito Tributário 88/24-32. São Paulo, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. **Interpretação e integração da lei tributária**. In: Hugo de Brito Machado (coord.). Interpretação e Aplicação da Lei Tributária. São Paulo/Fortaleza: Editora Dialética/ICET, 2010. pp.333-355.

TORRES, Ricardo Lobo. **O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário**. Rev. Direito Administrativo. Rio de Janeiro, 235: 193-232. Jan/Mar/2004.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário - V. II**. São Paulo: Editora Renovar, 2013.

TORREZAN JÚNIOR, OM. **Análise da constitucionalidade da incidência do ISS sobre a atividade de streaming de vídeos da Netflix: um estudo à luz dos tipos constitucionais**. 2017. 87 f. Monografia (Graduação em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2017.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e Competências Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 99- 100

VELLOSO, Carlos Mário da Silva. **Lei Complementar Tributária**. In: Rev. Dir. Adm. V. 235, p 117-138. Rio de Janeiro, jan/mar 2004.

WITTGENSTEIN, Ludwig. **Investigações Filosóficas**. São Paulo: Fósforo Editora, 2021.

WITTGENSTEIN, Ludwig. **Tractatus Logico-Philosophicus**. 3ª ed, São Paulo: Editora Edusp, 2017.

ZANINI, Leonardo Estevam de Assis; OLIVEIRA, Edmundo Alves de; JÚNIOR, Raul de Mello Franco. **Os direitos da personalidade em face da dicotomia Direito Público-Direito Privado**. Revista de Direito Brasileira. v.19, n.18, São Paulo. Jan/Abr 2018. p.208-220.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **Obrigação Tributária: Fato Gerador e Tipo**. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

ZILVETI, F. A. **O ISS e o Arrendamento Mercantil: a Posição Atual do STF**. Revista Direito Tributário Atual, [S. l.], n. 25, p. 70–82, 2011. Disponível em: <<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1577>>. Acesso em: 3 nov. 2023.

ZILVETI, Fernando Aurelio. **Tipicidade e Simplicidade no Direito Tributário**. Revista Direito Tributário Atual nº50, ano 40. p.502-521. São Paulo: IBDT, 1º Quadrimestre, 2022.