

FACULDADE DE DIREITO DO SUL DE MINAS

IGOR JOSÉ MOREY FEITAL

OS ASPECTOS JURÍDICO, ECONÔMICO E POLÍTICO  
DA EROÇÃO DA BASE TRIBUTÁRIA DO ICMS NO  
ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

POUSO ALEGRE – MG  
2015

IGOR JOSÉ MOREY FEITAL

OS ASPECTOS JURÍDICO, ECONÔMICO E POLÍTICO  
DA EROÇÃO DA BASE TRIBUTÁRIA DO ICMS NO  
ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

Dissertação de Mestrado apresentada à Banca de doutores no Programa de Mestrado em Direito da FDSM, como requisito parcial para a obtenção do Título de Mestre em Direito.

Área de concentração: Constitucionalismo e Democracia.

Linha de pesquisa: Efetividade dos Direitos Fundamentais Sociais.

Orientadora: Professora Doutora Cláudia Mansani Queda de Toledo.

## FICHA CATALOGRÁFICA

**F311a** Feital, Igor José Morey.

Os aspectos jurídico, econômico e político da erosão da base tributária do ICMS no Estado Democrático de Direito/Igor José Morey Feital. Pouso Alegre – MG: FDSM, 2015. 145p.

Orientadora: Prof. Dra. Cláudia Mansani Queda de Toledo.

Dissertação(Mestrado) – Faculdade de Direitos do Sul de Minas, Programa de Pós Graduação em Direito.

1. ICMS. 2. Erosão da Base Tributária. 3. Sistemas Sociais.

**CDU340**

IGOR JOSÉ MOREY FEITAL

OS ASPECTOS JURÍDICO, ECONÔMICO E POLÍTICO DA EROÇÃO DA BASE  
TRIBUTÁRIA DO ICMS NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

FACULDADE DE DIREITO DO SUL DE MINAS

Data da Aprovação: 10 / 12 / 2015

Banca Examinadora

---

Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Cláudia Mansani Queda de Toledo  
Orientadora  
Faculdade de Direito do Sul de Minas

---

Prof. Dr. Vidal Serrano Nunes Júnior  
PUC-SP

---

Prof. Dr. Elias Kallás Filho  
Faculdade de Direito do Sul de Minas

Pouso Alegre - MG  
2015

À minha dedicada esposa, Priscila, e amada filha, Anna Cecília.  
Pelo carinho, compreensão e companheirismo que foram  
fundamentais para que esse sonho se tornasse realidade.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço o êxito deste trabalho aos meus pais e irmãos, minha esposa e filha e a toda minha família que, com muito carinho e apoio, não mediram esforços para que eu chegasse até esta etapa de minha vida.

À Professora Dra. Cláudia Mansani Queda de Toledo, exemplo de ilustração e erudição intelectual, pela generosidade, apoio acadêmico e indicações que permitiram o desenvolvimento deste trabalho.

Ao Prof. Dr. Elias Kallás Filho, pela maestria em que exerce seu papel de grande educador e coordenador, elucidativo em suas assertivas sempre próximas à linguagem do aluno e que também foram decisivas para a produção dessa dissertação.

Aos Professores do Programa de Mestrado da Faculdade de Direito do Sul de Minas, que de maneira reveladora me abriram coração e mente para as belezas e agruras do estudo da Ciência Jurídica.

Aos colegas da Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais, na pessoa do Superintendente Regional de Varginha, Dr. Lúcio Teixeira Lopes, pelo apoio profissional, institucional e acadêmico, fundamentais para o desenvolvimento desta pesquisa.

Às meninas da Secretaria do Mestrado da FDSM, sempre tão atenciosas, pacientes, disponíveis e competentes.

Aos colegas de turma do Mestrado, que com amizade, bom humor, sagacidade e descontração me ajudaram a perpassar o tortuoso caminho percorrido, tornando mais leve o enfrentamento desse desafio.

"Mesmo quando tudo parece desabar, cabe a mim decidir entre rir ou chorar, ir ou ficar, desistir ou lutar; porque descobri, no caminho incerto da vida, que o mais importante é o decidir."

Cora Coralina

## RESUMO

FEITAL, Igor José Morey. *Os aspectos jurídico, econômico e político da erosão da base tributária do ICMS no Estado Democrático de Direito*. 2015. 145f. *Dissertação* (Mestrado em Direito) - Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito do Sul de Minas, área de concentração Constitucionalismo e Democracia, Pouso Alegre, 2015.

A erosão da base tributária do ICMS é a imposição de uma realidade jurídica, política e econômica que reduz o alcance da tributação desse imposto sobre o consumo, deixando de taxar operações que antes eram oneradas, mas que agora, com o advento de uma sociedade complexa global e em um ambiente de economia digital, isso não é mais possível nos moldes vigentes. Por isso consiste em uma preocupação das principais nações do mundo, uma vez que prejudica a concorrência, a eficiência econômica, a transparência e a equidade, conforme alerta a OCDE. O objetivo dessa pesquisa é realizar uma observação sociológica, a partir da Teoria dos Sistemas de Niklas Luhmann, da existência e magnitude desse problema de tributação no Estado Democrático de Direito, em face da crise do federalismo brasileiro, do planejamento tributário agressivo, do comércio eletrônico e das novas tecnologias. Para tanto, será traçado um panorama dos aspectos da política, do direito e da economia que, de alguma forma, influenciam nos contornos da erosão da base imponible desse imposto estadual. Este trabalho conclui pelo enfrentamento dessa problemática através de uma administração tributária global e informacional, ou seja, um fisco capaz de elaborar política lastreada em plano de ação de alcance mundial de combate à erosão da base tributária, com vistas à promoção dos objetivos e princípios da República Federativa do Brasil e à efetivação de direitos fundamentais sociais e dos contribuintes, conforme deve ser a exação no Estado Democrático de Direito.

**Palavras-chave:** ICMS; Erosão da base tributária; Sistemas sociais.

## ABSTRACT

FEITAL, Igor José Morey. *The legal, economic and political aspects of the erosion of the tax base of Brazilian VAT in the Democratic State of Law*. 2015. 145p. *Dissertation* (Master Degree in Constitutionalism and Democracy) – Faculdade de Direito do Sul de Minas. Master Degree Program, research area “Constitutionalism and Democracy”, Pouso Alegre, 2015.

The base erosion and profit shifting (BEPS) of Brazilian VAT (ICMS) is the imposition of a legal, politic and economic reality that reduces the scope of taxation of this tax on consumption, leaving to tax operations that were encumbered, but now, with the advent of a global complex society and an environment digital economy, it is no longer possible in existing molds. So it consists of a main concern of the nations of the world, as detrimental to competition, economic efficiency, transparency and equity, as warns the OECD. The purpose of this research is to conduct a sociological observation, considering the System Theory of Niklas Luhmann, of the existence and magnitude of this tax issue in a democratic state, in the face of the Brazilian federalism crisis, the aggressive tax planning, e-commerce and new technologies. To this end, it traced a panorama of the aspects of politics, law and economics that somehow influence the contours of the erosion of the enforceable basis of this state tax. The paper concludes by addressing this issue through a global and informational tax administration, i.e. a tax authority able to prepare backed policy world-wide action plan to combat erosion of the tax base, with a view to promoting the objectives and principles of the Federative Republic Brazil and the realization of fundamental social rights and taxpayers, as should be the exaction in the democratic rule of law.

**Keywords:** ICMS; VAT; BEPS; Social systems.

# ABREVIATURAS E SÍMBOLOS

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
Art.	Artigo
BEPS	<i>Base Erosion and Profit Shifting</i>
CEAPF	Comissão Especial para o Aprimoramento do Pacto Federativo
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CRFB/88	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CT-e	Conhecimento de Transporte Eletrônico
CTN	Código Tributário Nacional
DF	Distrito Federal
EC	Emenda Constitucional
EFD	Escrituração Fiscal Digital
EUA	Estados Unidos da América
IP	<i>Internet Protocol</i>
IPv4	<i>Internet Protocol Version 4</i>
IPv6	<i>Internet Protocol Version 6</i>
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
ICM	Imposto sobre circulação de mercadorias
IPI	Imposto sobre produtos Industrializados
IVA	Imposto sobre valor agregado

IVC	Imposto de Vendas e Consignações
ICM	Imposto sobre circulação de mercadorias
ICMS	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
ITCD	Imposto sobre Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doação
ISS	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
IoT	<i>Internet of things</i>
g.n.	Grifo nosso
LC	Lei Complementar
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
LGT	Lei Geral de Telecomunicações
MG	Minas Gerais
MP	Medida Provisória
No.	Número
NF-e	Nota Fiscal Eletrônica
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OECD	<i>Organization for Economic Co-operation and Development</i>
Org.	Organizador(es)
RICMS	Regulamento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e

Intermunicipal e de Comunicação (ICMS)

SP	São Paulo
SPED	Sistema Público de Escrituração Digital
ST	Substituição Tributária
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
SVA	Serviço de Valor Adicionado
TCP/IP	<i>Transmission Control Protocol/Internet Protocol</i>
TIC	Tecnologia da Informação e Comunicação
VAT	<i>Value-added taxes</i>
VoIP	<i>Voice over IP</i>
Vol.	Volume
§	Parágrafo
%	Por cento

# SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>14</b>
<b>1. A RELAÇÃO ENTRE A TRIBUTAÇÃO NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO E OS SISTEMAS SOCIAIS DO DIREITO, DA ECONOMIA E DA POLÍTICA .....</b>	<b>18</b>
1.1. Evolução social como diferenciação funcional .....	22
1.2. Formas pré-modernas de dominação e tributação: das sociedades arcaicas às altas culturas.....	24
1.2.1. Diferenciação segmentária e tributação nas sociedades primitivas .....	24
1.2.2. Diferenciação funcional incompleta e tributação nas sociedades de alta cultura .....	25
1.2.2.1. Estado Patrimonial .....	29
1.2.2.2. Estado de Polícia .....	30
1.3. Modernidade e a tributação no Estado de Direito.....	33
1.3.1. Modernidade, positivismo e constitucionalismo.....	33
1.3.2. A crise do liberalismo, do Estado Social e dos direitos fundamentais sociais.....	36
1.3.3. A Tributação no Estado de Direito.....	38
1.3.4. A Tributação no Brasil no Estado de Direito .....	41
1.4. Tributação, ICMS e Estado Democrático de Direito .....	45
1.4.1. Estado Democrático de Direito e efetivação de direitos fundamentais.....	45
1.4.2. A tributação no Estado Democrático de Direito .....	48
1.5. As operações entre os sistemas funcionais do direito, da economia e da política .....	50
1.6. A observação do problema da erosão da base tributária do ICMS no Estado Democrático de Direito .....	55
<b>2. ASPECTO JURÍDICO DA EROÇÃO DA BASE TRIBUTÁRIA DO ICMS .....</b>	<b>58</b>
2.1. A relação jurídico-tributária e os aspectos da base tributária do ICMS na Constituição	60
2.1.1. Competência tributária e imposto sobre consumo .....	60
2.1.2. Hipótese de incidência e não cumulatividade .....	61
2.1.3. Regime jurídico dos incentivos fiscais do ICMS.....	63
2.1.4. Aspectos da hipótese de incidência e base tributária .....	65
2.1.4.1. Aspecto material.....	66
2.1.4.2. Aspecto pessoal.....	69

2.1.4.3. Aspecto espacial.....	70
2.1.4.4. Aspecto temporal .....	73
2.2. Justiça fiscal como efetivação de Direitos fundamentais sociais e dos contribuintes em face ao problema da erosão da base tributária do ICMS .....	74
2.2.1. Direitos fundamentais inerentes à justiça fiscal .....	74
2.2.2. Princípio da Neutralidade.....	77
2.2.3. Tributação do ICMS como instrumento de efetivação de direitos sociais .....	79
2.2.4. Praticidade, erosão da base tributária e desprestígio de direitos fundamentais .....	81
2.2.4.1. Confiança e risco na redução da complexidade da decisão jurídico-tributária.....	81
2.2.4.2. Desconfiança na decisão jurídico-tributária e direitos fundamentais .....	83
2.3. A erosão da base tributária como um problema de Justiça fiscal e efetivação de direitos fundamentais sociais e dos contribuintes no Estado Democrático de Direito .....	85
<b>3. ASPECTO ECONÔMICO DA EROSÃO DA BASE TRIBUTÁRIA DO ICMS .....</b>	<b>89</b>
3.1. A nova economia, tributação e análise da OCDE.....	91
3.2 Implicações da Economia Digital na base tributária do ICMS.....	94
3.2.1 Comércio eletrônico .....	96
3.2.1.1. O comércio eletrônico na economia digital .....	96
3.2.1.2. Conceito e modelos de negócio no <i>e-commerce</i> .....	97
3.2.1.3. O comércio eletrônico indireto, direto e a desmaterialização de bens .....	98
3.2.1.4. Aspecto espacial do ICMS no comércio eletrônico .....	101
3.2.1.5. ICMS e <i>e-commerce</i> .....	102
3.2.2. Novas tecnologias que impactam a base tributária do ICMS .....	104
3.2.2.1. Internet das coisas (computação ubíqua) .....	104
3.2.2.2. Economia compartilhada.....	105
3.2.2.3. Impressoras 3D.....	106
3.2.2.4. Outras tecnologias: Moedas virtuais, VoIP e <i>Cloud Computing</i> .....	107
3.3. A erosão da base tributária do ICMS e as decisões econômicas na economia digital...	108
<b>4. ASPECTO POLÍTICO DA EROSÃO DA BASE TRIBUTÁRIA DO ICMS .....</b>	<b>112</b>
4.1 Cooperação e Competitividade no Federalismo tributário brasileiro .....	115
4.1.1. Federalismo nos Estados Modernos.....	115
4.1.2. A República Federativa do Brasil e seus reflexos na competência tributária .....	116

4.1.3. Princípio Constitucional da Cooperação Federativa .....	118
4.1.4. A possibilidade de competitividade entre as unidades federadas .....	119
4.2. A crise do federalismo fiscal como fator de erosão da base tributária do ICMS .....	120
4.2.1. As medidas de ataque dos Estados federados frente à “guerra fiscal” .....	122
4.2.2. As medidas de resistência dos Estados federados frente à “guerra fiscal” .....	124
4.2.3. “Guerra fiscal” em face ao Princípio da Neutralidade e Justiça fiscal.....	127
4.2.4. Planejamento fiscal agressivo e dificuldade da quantificação da renúncia fiscal .....	128
4.3. Os reflexos das decisões políticas na erosão da base tributária do ICMS .....	131
<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>134</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>139</b>

## INTRODUÇÃO

As relações sociais na modernidade avançada em que nos encontramos são de altíssima complexidade, incrementando muito as possibilidades em nossas vidas e na sociedade em geral. Com o advento da globalização, da livre circulação de bens e pessoas, novas tecnologias, economia digital e comércio eletrônico, mudou-se a forma como as pessoas vivem, se relacionam, trabalham e, também, consomem.

No campo da tributação essa complexidade também se reflete, porque cada vez mais rapidamente surgem novas formas de organização econômica e política. Isso se torna um problema para a Administração Tributária, pois institutos como competência, materialidade, incentivo fiscal, renda, patrimônio, prestação de serviços e circulação de mercadorias passam por profundas transformações, podendo culminar no fenômeno da erosão da base tributária dos impostos, mais especificamente do ICMS, objeto desta dissertação.

Esse fenômeno ocorre quando as leis fiscais domésticas diminuem seu alcance sobre determinada base tributária, ou seja, as hipóteses de incidência previstas legalmente não são mais suficientes para taxar determinados contribuintes com capacidade contributiva. O resultado é a baixa ou má qualidade da arrecadação do imposto e sua causa, como será discorrido, são determinados por aspectos jurídicos, políticos e econômicos que impõe a redução das operações tributadas e da exequibilidade da lei fiscal.

No primeiro capítulo, a análise será da evolução social sob o prisma da “Teoria dos Sistemas” de Niklas Luhmann, porque remete à uma explicação da sociedade sem negar sua complexidade e paradoxos. Por este motivo, será evidenciado que essa complexidade hoje é determinada pela intensificação do processo de diferenciação funcional do sistema da sociedade em subsistemas auto-referentes e autopoieticos, como o direito, a política e a economia, que influenciam a realidade da tributação. A observação terá o objetivo de desvelar como as decisões desses três sistemas parciais concorrem para a erosão da base tributária do ICMS.

Para tanto, a metodologia aplicada será analítica com levantamento bibliográfico, baseando-se em informações de domínio público privadas e dos governos, que vivenciam de perto tal problema, bem como da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), organização internacional, formada pelos países mais

desenvolvidos do planeta e cujo objetivo é oferecer uma plataforma de estudos, discussão, coordenação e solução de problemas atrelados a políticas econômicas domésticas e internacionais.

Os aspectos jurídicos serão tratados no segundo capítulo, que observará a forma como as decisões do sistema social do direito repercutem no problema investigado, a erosão do ICMS. Não obstante, serão traçados os principais pontos da relação jurídico-tributária entre os estados-membros e seus contribuintes, abordando características dos impostos sobre o consumo no Brasil, os aspectos da sua hipótese de incidência, além do seu regime constitucional de incentivos fiscais, não cumulatividade e competência tributária.

A perspectiva será de uma leitura do problema com o viés de efetivação dos direitos fundamentais sociais, porque a arrecadação do ICMS consiste na principal receita dos Estados-membros, cuja atribuição constitucional consiste nas prestações sociais de saúde, educação, segurança, e outras áreas, todas carentes de concretização no Brasil e que demandam muitos recursos. A perspectiva também será a de efetivação dos direitos fundamentais dos contribuintes, consubstanciados nas limitações ao poder de tributar e também na promoção de justiça fiscal.

As limitações ao poder de tributar são garantias constitucionais dos sujeitos passivos e não podem ter seu conteúdo suprimido ou mitigado. Assim, será destacado que preservar sua efetividade é mais difícil em um ambiente de desconfiança do fisco na exequibilidade da lei fiscal (erosão da base tributária). Em função disso, será demonstrado que nesse cenário a administração pública utiliza de medidas de praticidade tributária que muitas vezes violam direitos fundamentais dos contribuintes.

A justiça fiscal será explorada nessa pesquisa a partir da necessidade de sua promoção, uma vez que ela também consiste em direito fundamental do contribuinte. Trata-se do direito a um tratamento isonômico, que é uma forma de realização do valor justiça. E essa concretização do princípio da igualdade no Direito Tributário representa o respeito à capacidade contributiva (justa distribuição da carga tributária em razão da riqueza do contribuinte); bem como atenção ao princípio da neutralidade, entendido como medida de justiça, pois determina que a tributação desse imposto deve ser indiferente tanto na competitividade e concorrência, quanto na formação de preços de mercado.

Em relação ao aspecto econômico, abordado no terceiro capítulo, serão analisadas as novas tecnologias e práticas comerciais. Porque nessa nova economia a operação de circulação de mercadorias e serviços entre consumidores e fornecedores agora ignora os limites territoriais relativos à jurisdição (aspecto espacial da hipótese de incidência do ICMS) e também ignora o aspecto material do imposto, ou seja, os bens intangíveis são desmaterializados, como na circulação de livros e discos digitais; ou mesmo impressos na residência de uma pessoa, possível graças às novas formas de impressão 3D.

Essa situação decorre da economia digital, que faz uso massivo de dados e modelos de negócios multilaterais, auferindo lucro sobre as externalidades geradas por produtos gratuitos e pela dificuldade em determinar a jurisdição na qual o valor é criado, desafiando a incidência do ICMS. Some-se a isso todas as possibilidades que a economia compartilhada (*sharing economy*), as moedas virtuais e a expansão incrível do número de aparelhos conectados à Internet podem gerar (computação ubíqua) e que serão discutidas nesse trabalho.

Demonstrar-se-ão as dificuldades em se oferecer uma base tributária sólida para a circulação de mercadorias ou prestação de serviço na economia digital, pois é consideravelmente mais simples vincular o contribuinte às obrigações tributárias em uma operação comercial numa jurisdição bem definida e sobre bens tangíveis, do que nessa nova realidade.

No aspecto político, que será exposto no quarto capítulo, a maior ameaça à questão da erosão da base tributária do ICMS é a política tributária de incentivos fiscais estabelecidos unilateralmente pelos governos estaduais, redundando na chamada “guerra fiscal” e na prática de planejamento tributário agressivo por parte de contribuintes mais articulados, que agem de maneira regional e global.

Esse capítulo ressaltará o fundamento dessa luta fratricida é a crise do federalismo brasileiro, representada pelo sistemático desprestígio do princípio da cooperação federativa, fundamental para o pacto federativo e que tem seus efeitos irradiados também sobre a exação. Com isso, será destacada a prática reiterada de Estados e DF na utilização dos mais variados instrumentos de desoneração do ICMS, com o intuito de atrair ou manter grandes estabelecimentos industriais e comerciais em seu território, em detrimento das demais unidades federadas.

A pretensão será de revelar como especialistas em planejamento tributário conhecem e jogam com as realidades fiscais dos vários Estados e países, deslocando a base tributária de suas operações de acordo com a conveniência de pagar menos imposto, muitas vezes induzidas por benefícios fiscais oferecidos de maneira inconstitucional e não neutra, portanto, apenas a contribuintes com maior poder econômico e acesso aos governos estaduais.

No médio prazo, isso gera o derretimento generalizado da carga tributária, além de desequilíbrio na concorrência e no crescimento sustentável da economia, pois a decisão empresarial será alinhada ao planejamento tributário que busca sempre a melhor “pechincha fiscal”, em um “leilão” que contribui de forma decisiva para a erosão da base tributária do ICMS.

Cumpramos ressaltar, que a importância desse tema para os operadores do direito, formuladores de política tributária e sociedade em geral é latente. Em 2014, a OCDE publicou estudo<sup>1</sup> no qual alerta para o problema da erosão da base tributária dos impostos (BEPS), como consequência da difusão da economia digital e seus desafios impostos para a tributação.

A relevância dos objetivos dessa pesquisa coincide então com a crescente preocupação dos governos e da sociedade civil na identificação de falhas do funcionamento e interação dos sistemas de tributação de países e estados, resultando em sensível redução no orçamento público e na carga tributária de contribuintes com alta capacidade contributiva.

O prejuízo, conforme será demonstrado neste trabalho, é devastador para a efetivação de direitos fundamentais sociais e dos contribuintes, e para uma tributação pautada na justiça fiscal, valores tão caros ao Estado Democrático de Direito. Por conseguinte, deve ser questão de preocupação do constitucionalismo e do direito tributário contemporâneo brasileiro.

---

<sup>1</sup> OECD. *Plano de Combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros*. Paris: OECD Publishing. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264207790-pt>> Acesso em: 18/setembro/2015.

## 1. A RELAÇÃO ENTRE A TRIBUTAÇÃO NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO E OS SISTEMAS SOCIAIS DO DIREITO, DA ECONOMIA E DA POLÍTICA

Em função das profundas transformações sociais trazidas pelas novas tecnologias, pelo fenômeno da globalização, economia digital e livre circulação de bens e pessoas, enfim, pelo estágio atual da modernidade, vivemos hoje em um ambiente de crescente complexidade e contingência. Há complexidade, quando houver mais possibilidades do que se pode lidar; já o conceito de contingência está ligado ao fato de que essas “possibilidades apontadas para as demais experiências poderiam ser diferentes das esperadas; ou seja, que essa indicação pode ser enganosa por se referir a algo inexistente, inatingível”<sup>2</sup> ou não mais presente.

No campo da tributação essa complexidade é evidente, na medida em que surgem, com celeridade cada vez maior, novas formas de organização econômica, que vem modificando radicalmente institutos como renda, patrimônio, serviço e mercadoria. Isto implica em uma situação de emergência para os sistemas sociais envolvidos, que devem cumprir sua função, reduzindo a complexidade do ambiente e se estruturando de forma a lidar com as demandas e novas possibilidades desta sociedade promovendo sua evolução.

Nesta perspectiva, o paradigma teórico específico<sup>3</sup> do funcional-estruturalismo da teoria dos sistemas de Niklas Luhmann para a observação do fenômeno da erosão da base tributária dos impostos<sup>4</sup> viabiliza uma abordagem da sociedade e seus sistemas funcionais,

---

<sup>2</sup> LUHMANN, Niklas. *Sociologia do Direito I*. Rio de Janeiro: Edições Tempo Brasileiro, 1983, p. 45.

<sup>3</sup> SEVERINO, Antônio Joaquim. *Metodologia do trabalho científico*. 23ª edição. São Paulo: Cortez Editora, 2007, p. 131.

<sup>4</sup> “A erosão da base tributária e a transferência de lucros está relacionada principalmente às instâncias nas quais a interação das diferentes legislações tributárias leva a uma dupla não tributação, ou a uma imposição tributária inferior à ordinária. Está também relacionada com esquemas que atingem a não tributação ou uma tributação reduzida, através da transferência de lucros para fora das jurisdições nas quais ocorrem as atividades que geram esses mesmos lucros. A não tributação ou a baixa tributação não é por si só motivo de preocupação, mas torna-se motivo de preocupação quando associada a práticas que segregam artificialmente os rendimentos tributáveis das atividades que os geram. Ou seja, o que gera preocupações na política fiscal” Cf. OCDE. *Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros*. OECD Publishing, 2014. Disponível em <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264207790-pt>>. Acesso em: 18/setembro/2015.

sem negar sua complexidade e seus paradoxos, uma vez que as questões da sociedade contemporânea são de alta complexidade<sup>5</sup>.

Analisando-se a evolução social numa perspectiva sistêmica, constata-se que ela se refere ao incremento da capacidade da sociedade de lidar com uma crescente complexidade do ambiente em que opera. Isto só é possível com o aumento da complexidade estrutural dos sistemas sociais, ou seja, quanto maior a complexidade reduzida, maior a complexidade interna do sistema, gerando um paradoxo.

Afasta-se aqui do arcabouço teórico da “teoria da criação” e da “teoria das fases”; a primeira teoria é de ordem transcendental, quando a adoração ao divino passa a ter uma carga ontológica na “crença”, incompatível com a sociedade moderna. Na segunda teoria o que se tem é a ideia de evolução como progresso, em voga no século XIX, em que se sai das trevas para a claridade, caminhando do primitivo ao sofisticado, o que também não se sustenta contemporaneamente<sup>6</sup>.

O modelo de evolução social aqui proposto também se distancia da concepção de que a evolução é processo causal simples, ou seja, de que pode ser interpretada como progresso, avanço, atingindo um patamar superior. Por conseguinte, o corte metodológico aqui adotado é no sentido de apontar para as conquistas evolutivas<sup>7</sup>, pautando a evolução da sociedade como uma questão de especialização cada vez mais aguda de seus sistemas parciais, o que corresponde à capacidade desses sistemas de se diferenciarem funcionalmente, através da implementação de três tipos de mecanismos: variação, seleção e estabilização.

A sociedade é um sistema capaz de produzir e organizar sua seletividade de maneira autorreferente (sem intervenção direta do ambiente ou de outros sistemas), num processo de seleção dos conteúdos transmitidos, reduzindo a complexidade do ambiente em

---

<sup>5</sup> DERZI, Mizabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no Direito Tributário*. São Paulo: Editora Noeses, 2009, p. 16.

<sup>6</sup> RODRIGUES, Leo Peixoto; NEVES, Fabrício Monteiro. *Niklas Luhmann: a sociedade como sistema*. Porto Alegre: EDIPUCR, 2012, p. 88.

<sup>7</sup> “As fórmulas mágicas de superação coletiva do medo podem ser substituídas por uma religiosidade que implique em uma responsabilidade individualizada, e concebida abstratamente; ou porque antigas formas de ajuda mútua entre vizinhos, enquanto instrumento de compensação temporal de necessidades pode ser substituídas pelo crédito financeiro, juridicamente garantidos; porque, em outras palavras, novas combinações se tornam sustentáveis a partir de riscos e vantagens maiores” Cf. LUHMANN, Niklas. *Sociologia do Direito I*. Rio de Janeiro: Edições Tempo Brasileiro, 1983, p. 171.

bases próprias, através de seus próprios elementos. A estrutura do sistema permite que ele faça previamente e forçosamente essas seleções dos Estados que o sistema pode assumir frente ao ambiente. Se o sistema possui estrutura com maior complexidade interna, mais evoluído será, uma vez que serão maiores as possibilidades de sucesso ao lidar com um entorno complexo<sup>8</sup>.

*Ex positis*, temos que o primeiro mecanismo utilizado pelo sistema na aquisição de conquistas evolutivas é o da variação, que consiste na reprodução desviante dos elementos do sistema<sup>9</sup>, ou seja, é aquela comunicação realizada na sociedade em sentido contrário a todas as anteriores, como, por exemplo, aquela que desafia o poder patriarcal de uma sociedade primitiva ou que é aparentemente ilegal num Estado de Direito. Logo, baseia-se numa comunicação que nega conteúdos de outras comunicações do próprio sistema, do passado, reproduzindo um elemento desviante<sup>10</sup>. É importante frisar ainda que a variação não se trata de uma comunicação nova (externa ao sistema), mas apenas da reprodução de elementos divergentes do próprio sistema.

No entanto, a variação não implica ainda em evolução, pois no plano das estruturas o sistema pode reagir negativamente ao desvio caracterizado por esse elemento inovador<sup>11</sup>, não o selecionando. Ou seja, no exemplo dado, aquela sociedade primitiva pode considerar o poder patriarcal como essencial e assim agir no sentido de nunca mais reproduzir aquela comunicação desviante, perturbadora da coesão social. No Estado de Direito, da mesma forma, a sociedade pode entender aquela comunicação como de fato ilegal e, portanto, ensejadora de punição.

Em sentido contrário, caso a sociedade decida manter aquele elemento desviante em suas comunicações, ela está aplicando o segundo mecanismo, o da seleção, que consiste na oportunidade das estruturas sociais indicarem e distinguirem aquelas

---

<sup>8</sup> LUHMANN, Niklas. *Sociologia do Direito I*. Rio de Janeiro: Edições Tempo Brasileiro, 1983, p. 168.

<sup>9</sup> Na teoria sistêmica, os elementos do sistema são as comunicações, operações próprias dos sistemas sociais: “A comunicação se erige como a esperança de encontrar, no social, um equivalente à operação bioquímica ocorrida com as proteínas. Ou seja, a esperança de poder identificar o tipo de operador que torne possível todos os sistemas de comunicação, por mais complexos que eles se tenham tornado no decorrer da evolução: interações, organizações, sociedades. Tudo o que existe e pode ser designado como social está constituído, do ponto de vista de uma construção teórica fundamentada na operação, por um mesmo impulso e um mesmo tipo de acontecimento: a comunicação” Cf. LUHMANN, Niklas. *Introducción a la teoría de sistemas*. México: Editora Anthropol, 1996, p. 15.

<sup>10</sup> LUHMANN, Niklas. *La sociedad de la sociedad*. Mexico: Editora Herder, 2006, p. 362.

<sup>11</sup> NEVES, Marcelo. *Entre Têmis e Leviatã – uma relação difícil: o Estado Democrático de Direito a partir e além de Luhmann e Habermas*. 2ª edição. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2008, p. 2.

comunicações que sofreram variação e que são importantes ou não na sua composição, devendo assim continuar comunicando no sistema em evolução.

Nesse ponto, fica bem definida a distinção entre variação e seleção. É através da variação que o sistema consegue introduzir elementos divergentes e inovadores na operação sistêmica, induzindo forçosamente uma seleção. A variação não modifica as estruturas, referindo-se apenas no nível da comunicação, de primeira ordem; já o mecanismo da seleção modifica as estruturas e opera no nível da segunda ordem, na medida em que observa e decide em função das indicações/distinções realizadas no processo de variação, reconhecendo ou não o elemento variante como uma possibilidade de comunicações futuras dentro daquele sistema.

Para que o processo evolutivo seja possível, essa separação dos mecanismos de variação e seleção é fundamental. E ela é garantida pelo fato de que o primeiro se refere aos elementos do sistema (comunicações particulares), e o segundo se refere às estruturas (formação e manejo de expectativas)<sup>12</sup>. Para ser mais preciso, “no modelo sistêmico, a própria diferenciação entre essas funções está vinculada ao grau de evolução ou complexidade dessa sociedade”<sup>13</sup>.

O terceiro e último mecanismo da evolução social é o da estabilização ou restabilização, que garante que o elemento selecionado se torne perene nas comunicações<sup>14</sup> da sociedade, ou seja, permite que a estrutura inovadora ganhe duração e capacidade de resistência, sintetizado dessa forma:

Pode-se dizer que a restabilização (dinâmica) diz respeito à compatibilização das novas expectativas com o sistema, o que significa que ela envolve uma questão de consistência sistêmica. As estruturas inovadoras só terão capacidade de resistência se forem incorporadas como parte de uma unidade de reprodução auto-referencial de comunicações. [...] A restabilização como mecanismo evolutivo implica, em grau maior ou menor, que as estruturas preexistentes rearticulem-se para adequar-

---

<sup>12</sup> LUHMANN, Niklas. *La sociedad de la sociedad*. Mexico: Editora Herder, 2006, p. 375.

<sup>13</sup> NEVES, Marcelo. *Entre Têmis e Leviatã – uma relação difícil: o Estado Democrático de Direito a partir e além de Luhmann e Habermas*. 2ª edição. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2008, p. 2.

<sup>14</sup> O elemento de formação do sistema autopoietico é a comunicação que gera nova comunicação a partir da primeira: “Formulado de outra maneira, isso significa que o sistema de comunicação determina não só especifica seus elementos – que são em último termo a comunicação -, mas suas próprias estruturas. O que não se pode comunicar, não pode influir no sistema. Somente a comunicação pode influenciar a comunicação; só a comunicação pode controlar e tornar a reforçar a comunicação” Cf. LUHMANN, Niklas. *Introducción a la teoría de sistemas*. México: Editora Anthropos, 1996, p. 222.

se às novas expectativas, possibilitando, assim, a continuidade dinâmica da sociedade.<sup>15</sup>

Em suma, o processo evolutivo é derivado de uma irritação, de uma emergência vivida pelo sistema que resulta numa comunicação que sofre um desvio em relação ao passado. Caso essa comunicação desviante seja importante para a formação das estruturas do sistema, então é selecionada como apta a compor a construção da estrutura sistêmica. No entanto, só pode ser considerado como conquista evolutiva se este mesmo elemento variado e selecionado passar no teste de duração e resistência, estabilizando-se.

Assim, o que permite a evolução social é produto da aplicação desses três mecanismos, razão pela qual se pode concluir pela improbabilidade dessa comunicação inovadora, evidenciando que as conquistas evolutivas da sociedade são resultado de uma “improbabilidade superada, momento em que se pode valorizar o que já se conseguiu e o que falta melhorar; torna-se então patente, pelo menos, que toda a destruição de uma ordem remete a improbabilidade de uma reconstrução”<sup>16</sup>.

### 1.1 Evolução social como diferenciação funcional

A sociedade é um sistema que organiza suas comunicações através da atuação de seus sistemas parciais. Por isso, é possível descrever a sociedade moderna como um grande sistema composto de outros subsistemas funcionalmente diferenciados, em que uma demanda social (complexidade do entorno) por determinadas funções específicas (redução da complexidade pelo sistema) intensifica a formação de sistemas cada vez mais especializados, que se tornam uma referência única para aquela sociedade, ou seja, não atuam concorrentemente com outros subsistemas, não possuindo equivalente funcional<sup>17</sup>.

Na tradição funcionalista clássica<sup>18</sup> (estruturalismo-funcional de Talcott Parsons), as funções se prestavam a manter as estruturas sociais, não permitindo uma

---

<sup>15</sup> NEVES, Marcelo. *Entre Têmis e Leviatã – uma relação difícil: o Estado Democrático de Direito a partir e além de Luhmann e Habermas*. 2ª edição. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2008, p. 7.

<sup>16</sup> LUHMANN, Niklas. *A improbabilidade da Comunicação*. Lisboa: Editora Vega-Passagens, 1992, p. 41.

<sup>17</sup> LUHMANN, Niklas. *El arte de la sociedad*. Mexico: Editora Herder, 2005, p. 233.

<sup>18</sup> “Enquanto o funcionalismo clássico colocava na função o elemento-solução para o problema da manutenção das estruturas sociais, na perspectiva da teoria dos sistemas autorreferenciais a manutenção da estrutura de um sistema já não é mais pressuposta como algo funcionalmente assegurável. O problema da manutenção da estrutura continua indicado pela função. Mas orientado à função, um sistema pode mudar suas próprias

liberdade suficiente para que se mudassem as estruturas do sistema no sentido de possibilitar um melhor desempenho da função para qual é referência. No funcionalismo de Luhmann, são as estruturas sociais que devem contribuir para uma melhor consecução da função do sistema, que se refere sempre a um problema da sociedade<sup>19</sup>.

A diferenciação funcional então se pauta pela criação de estruturas formadoras de um determinado sistema social, que passa a atuar exclusivamente no sentido de prestar à sociedade uma função específica, reduzindo a complexidade inerente ao desempenho desta função. No estágio de evolução atingido pela sociedade contemporânea, essa diferenciação funcional (evolução) se intensificou na mesma proporção, permitindo que o sistema global da sociedade forneça um ambiente domesticado, mesmo que muito complexo. Embora quanto maior a complexidade, mais improvável é que um elemento inovador se adapte estruturalmente ao sistema, o sistema deve continuar evoluindo sob o risco de sua planificação, de sua perda da capacidade de processar a complexidade social e, portanto, cumprir sua função.

A partir daí, surgem vários níveis de sistemas parciais da sociedade, como o direito, política, religião, educação, economia, ciência, arte ou família, oferecendo mais ações e possibilidades de redução da complexidade, pois dão maior liberdade para o sistema operar<sup>20</sup>. Estes subsistemas passam agora a operarem de maneira fechada, cognitivamente aberta para com o entorno social e cumprindo determinada função para a sociedade.

Pelo exposto, é possível dizer que, no modelo de evolução sistêmico, a modernidade equivale a observar uma sociedade que se diferencia em subsistemas parciais sem equivalentes funcionais, assim, a “sociedade moderna caracteriza-se pela hipercomplexidade, indissociavelmente vinculada à diferenciação funcional, que se realiza plenamente com a emergência de sistemas autopoieticos”<sup>21</sup>. Assim, a observação dos problemas na sociedade e de sua evolução deve ser feita a partir da observação das comunicações dos sistemas sociais funcionalmente diferenciados envolvidos.

---

estruturas” Cf. SIMIONI, Rafael Lazzarotto. *Curso de Hermenêutica Jurídica Contemporânea*. Curitiba: Editora Juruá, 2014, p. 632.

<sup>19</sup> LUHMANN, Niklas. *La sociedad de la sociedad*. Mexico: Editora Herder, 2006, p. 591.

<sup>20</sup> LUHMANN, Niklas. *Sociologia do Direito I*. Rio de Janeiro: Edições Tempo Brasileiro, 1983, p. 173.

<sup>21</sup> NEVES, Marcelo. *Entre Têmis e Leviatã – uma relação difícil: o Estado Democrático de Direito a partir e além de Luhmann e Habermas*. 2ª edição. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2008, p. 237.

## 1.2 Formas pré-modernas de dominação e tributação: das sociedades arcaicas às altas culturas

### 1.2.1 Diferenciação segmentária e tributação nas sociedades primitivas

Nas sociedades que precedem a modernidade ainda não é possível se falar em diferenciação funcional como conquista evolutiva, pois ela pressupõe subsistemas parciais sociais que surgem para prestarem funções específicas à sociedade, sem equivalente funcional, conforme explicitado alhures. Enquanto que nas sociedades pré-modernas a diferenciação é segmentária, portanto composta de vários sistemas paralelos e iguais, como famílias, comunidades, tribos ou clãs.

As sociedades primitivas (arcaicas e antigas) são de baixa complexidade<sup>22</sup>, em que a diferenciação segmentária é bem evidente, na medida em que a estrutura social se fundamenta no princípio do parentesco além do contexto meramente familiar. Ou seja, quaisquer disputas econômicas, jurídicas ou políticas eram resolvidas internamente dentro do âmbito familiar, não havendo alternativa ao indivíduo senão aceitar sua condição de incluído, se membro da família ou tribo, ou de excluído, caso contrário.

Há aqui bloqueio no primeiro mecanismo da evolução social, o da variação, porque não há nessas sociedades a possibilidade de comportamento diferente daquele estipulado pelo princípio do parentesco, o que ofenderia a coesão social vigente. A “carência de alternativas”, ou seja, o baixo grau de variação, significa que as comunicações inesperadas são exceções que põe em xeque a própria estrutura social”<sup>23</sup>.

No campo da tributação, já era possível observar que nas sociedades primitivas a cobrança de impostos já ocorria, vez que sempre houve a necessidade de recursos para a manutenção daquela organização social<sup>24</sup>, no entanto, “somente com o

---

<sup>22</sup>“(…) baixa complexidade da sociedade significa, então, que os mecanismos elementares de formação do direito atuam de forma não mediatizada. O direito surge inicialmente na frustração e na reação do frustrado, ou seja, na eclosão imediata da cólera, a partir daí ligando-se àquela estreita relação com a força física (...). As instituições do direito arcaico da defesa própria violenta, da vindita, do juramento e do almadiçoamento, típicas em sociedades segmentares, não se referem à imposição do direito (...), mas sim à salvaguarda das próprias expectativas, à sua manutenção frente a eventos adversos” Cf. LUHMANN, Niklas. *Sociologia do Direito I*. Rio de Janeiro: Edições Tempo Brasileiro, 1983, p. 186.

<sup>23</sup> NEVES, Marcelo. *Entre Têmis e Leviatã – uma relação difícil: o Estado Democrático de Direito a partir e além de Luhmann e Habermas*. 2ª edição. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2008, p. 7.

<sup>24</sup>“Taxes are the fuel that makes civilization run. There is no known civilization that did not tax. The first civilization we know anything about began six thousand years ago in Sumer (...) The people of Lagash in

advento de uma noção mais concreta de Estado, que ocorreu após a superação do estado feudal, é que se pode reconhecer nessa atividade as características, ou gênese destas, que marcam a atividade tributária contemporânea”<sup>25</sup>.

### 1.2.2 Diferenciação funcional incompleta e tributação nas sociedades de alta cultura

Conforme essas sociedades primitivas foram se desenvolvendo em direção às sociedades de alta cultura, seu modelo estático passa a não mais absorver a complexidade social apresentada, por isso, a produção agrícola, a conquista de outras terras e povos, a ampliação das relações comerciais, a possibilidade do indivíduo acumular capital e outras mudanças introduzidas na realidade social passaram a multiplicar as possibilidades de conflitos políticos e econômicos, de modo que a alternativa “arcaica entre a reconciliação e a luta pode ser substituída pela nova forma de decisões jurídicas vinculativas, que não dependem da concordância, não encaminham um entendimento entre as partes e servem apenas para liquidar determinadas disputas jurídicas”<sup>26</sup>, e com isso apaciar essa multiplicação de conflitos sociais.

A invenção da escrita<sup>27</sup>, o surgimento das primeiras civilizações e cidades, bem como a invenção da moeda e a prática de atividades comerciais, redundaram nessa transição das sociedades arcaicas para as sociedades de cultura avançada pré-modernas: “a síntese desses três elementos – cidades, escrita, comércio – representa a derrocada de uma sociedade fechada, organizada em tribos ou clãs, com pouca diferenciação dos papéis sociais e fortemente influenciada, no plano das mentalidades, por aspectos místicos ou religiosos”<sup>28</sup>.

Nesse contexto, o modelo exclusivamente estático dá lugar a uma sociedade mais aberta a inovações, com incremento no número de possibilidades e, por conseguinte, de

Sumer instituted heavy taxation during terrible war, but when the war ended, the tax men refused to give up their taxing powers.” Cf. ADAMS, Charles. *For good and evil – The impact of taxes on the course of history*. Lanham: Madison Books, 1994, Versão Kindle, p. 265.

<sup>25</sup> CARDOSO, Alessandro Mendes. *O dever fundamental de recolher tributos no Estado Democrático de Direito*. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2014, p. 45.

<sup>26</sup> LUHMANN, Niklas. *Sociologia do Direito I*. Rio de Janeiro: Edições Tempo Brasileiro, 1983, p. 196.

<sup>27</sup>“O termo direito arcaico tem um alcance mais abrangente para contemplar múltiplas sociedades que passaram por uma evolução social, política e jurídica bem avançada, mas que não chegaram a dominar a técnica da escrita” Cf. WOLKMER, Carlos. *Fundamentos de história do direito*. 8ª edição. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 2014, p. 2.

<sup>28</sup> Ibidem, p. 20.

complexidade, que demanda uma diferenciação funcional nos papéis sociais (não de acordo com o princípio de parentesco). Assim, enquanto “na diferenciação segmentária são formados diversos sistemas iguais ou semelhantes: a sociedade compõe-se de diversas famílias, tribos etc. Na diferenciação funcional os sistemas parciais, ao contrário, são formados para exercerem funções especiais e específicas, sendo, portanto, distintos entre si”<sup>29</sup>.

O direito é um desses sistemas parciais, e essa transição para a diferenciação funcional, ainda que embrionária, também o afetou, uma vez que nas sociedades arcaicas, em função da insuficiente variação como mecanismo evolutivo, não há qualquer “diferenciação entre moral, direito, costumes e convencionalismo social”<sup>30</sup>, enquanto que nas civilizações de cultura avançada pré-modernas, já é possível a diferenciação entre variação e seleção, permitindo àquelas sociedades um ganho evolutivo importante, na medida que passam a absorver mais oportunidades e opções, reduzindo a complexidade social.

Assim, nas sociedades arcaicas o direito ainda era “incipiente, bastante concreto, cognoscível apenas pelo costume e que se confunde com a religião. Mas, aos poucos, vai se construindo uma nova sociedade – urbana, aberta a troca de materiais e intercâmbio de experiências políticas, mais dinâmica e complexa -, que demandará um novo direito”<sup>31</sup>. Esse novo direito nas sociedades de cultura avançada se caracteriza por uma diferenciação funcional incompleta, pois apesar de se afastar da divisão segmentária da ordem social, verifica-se uma hierarquia entre os sistemas do direito, economia e política, prevalecendo esse último.

Portanto se trata de uma diferenciação funcional hierárquica das sociedades, “conforme a qual a dominação política encontra-se no topo, pertencendo exclusivamente à camada superior. Em princípio, o direito já não se expressa mediante a afirmação concreta das partes, mas, antes, é aplicado e executado por decisão de um terceiro com base em normas e valores abstratos”<sup>32</sup>. E essa forma de organização social em que o sistema político é

---

<sup>29</sup> LUHMANN, Niklas. *Sociologia do Direito I*. Rio de Janeiro: Edições Tempo Brasileiro, 1983, p. 176.

<sup>30</sup> NEVES, Marcelo. *Entre Têmis e Leviatã – uma relação difícil: o Estado Democrático de Direito a partir e além de Luhmann e Habermas*. 2ª edição. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2008, p. 21.

<sup>31</sup> WOLKMER, Carlos. *Fundamentos de história do direito*. 8ª edição. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 2014, p. 21.

<sup>32</sup> NEVES, Marcelo. *Entre Têmis e Leviatã – uma relação difícil: o Estado Democrático de Direito a partir e além de Luhmann e Habermas*. 2ª edição. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2008, p. 22.

protagonista, fica patente também nos modelos tributários vigentes nestas civilizações pré-modernas, conforme se verá a seguir.

Quanto à tributação, temos que somente após a formação dos Estados-nação é que o estudo dos contornos da tributação como hoje é praticada fica mais evidente, o que ocorreu com o declínio do feudalismo, ainda em período pré-moderno. No entanto, cabe aqui identificar também naquelas sociedades primitivas a gênese da sociedade e sua tributação observada contemporaneamente, desde que, por óbvio, seja contextualizada a historicidade para as diferenças entre as realidades das distintas épocas, uma vez que na tributação encontramos muitos paralelos das antigas sociedades com a sociedade moderna, em que contribuintes e fisco não mudaram muito sua postura<sup>33</sup>.

Como exemplo dessas contribuições, temos os egípcios, que foram uma das primeiras civilizações com um sistema de arrecadação de impostos eficiente e exitoso, tendo contribuído de forma decisiva para o longo sucesso daquela sociedade<sup>34</sup>. Já o Império Romano, proporcionou pela primeira vez uma conquista evolutiva em razão da presença de uma diferenciação funcional do sistema do direito, ainda que incompleta, uma vez que decorre de uma divisão hierárquica daquela sociedade:

Este direito se desenvolve no interior de uma sociedade com uma diferenciação funcional incompleta, na medida em que existem já centros funcionais, geralmente urbanos (como templos, mercados) e existe também um poder político capaz de impor decisões (embora a massa da população viva ainda na antiga ordem do parentesco). Quando se estabelece um **primado funcional da política (g.n.)**, surge a pré-condição estrutural fundamental para o surgimento do direito que se diferencia dos mitos e das formas de sacralização dos processos jurídicos.<sup>35</sup>

Esse papel de proeminência do sistema político contribuiu para a diferenciação funcional do direito, pois essa concentração do poder garantiu à Roma o ressurgimento econômico e a estabilidade política, constituindo inclusive a primeira Fazenda Pública organizada para a arrecadação de tributos. No entanto, a excessiva concentração de

---

<sup>33</sup> ADAMS, Charles. *For good and evil – The impact of taxes on the course of history*. Lanham: Madison Books, 1994, Versão Kindle, p. 277.

<sup>34</sup> *Ibidem*, p. 379.

<sup>35</sup> ROCHA, Leonel Severo. *Paradoxos da auto-observação: percursos da teoria jurídica contemporânea*. Curitiba: JM Editora, 1997, p. 256.

poder político levou a abusos e descontroles administrativos e econômicos, induzindo à confusão entre recursos públicos com os bens do imperador<sup>36</sup>.

No século V houve o declínio do Império Romano, iniciando-se o assim período da Idade Média e de uma estrutura social baseada no feudalismo, que empurrou as elites e a população em geral das cidades para os campos, em virtude do colapso econômico vivido, com riscos inclusive de ataques externo dos povos bárbaros possibilitado pelo desmonte da máquina militar romana. Esses feudos dividiam a sociedade em servos da gleba e senhor feudal, devendo os primeiros prestar obrigações perante o segundo<sup>37</sup>, efetivo proprietário das terras, não se falando em arrecadação de impostos.

Por isso, a atividade da tributação somente ganha contornos mais próximos dos atuais com a decadência do feudalismo, com a formação dos Estados Nacionais fundados na monarquia e na proeminência do rei, e em função da necessidade de financiamento dessa nova estrutura estatal (militarmente principalmente). Isso ocorre por volta do século XIV, quando se aprofundou o declínio do feudalismo e uma concentração de poder político-administrativo-militar do rei, estimulados por uma burguesia em ascensão com o fortalecimento do comércio que ultrapassavam os limites do feudo, contribuindo para a formação do Estado.

Na Idade Média, era o senhor feudal que tinha o poder de tributar na forma de prestação de obrigações dos servos, devidas em decorrência de vínculos de subordinação, que os autorizava obrar tributos e rendas patrimoniais decorrentes da exploração da terra<sup>38</sup>. Não por outro motivo, que “as bases políticas das limitações ao poder de tributar vêm provavelmente da Idade Média, quando se desagrega a estrutura estatal e o rei perde força frente aos senhores feudais, os quais, por vontade própria, e não por imposição, anuem ao pagamento de tributos”<sup>39</sup>.

---

<sup>36</sup> CARDOSO, Alessandro Mendes. *O dever fundamental de recolher tributos no Estado Democrático de Direito*. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2014, p. 54.

<sup>37</sup> *Ibidem*, p. 55.

<sup>38</sup> *Ibidem*, p. 58.

<sup>39</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Atualizado por Misabel Derzi, 10ª Edição, Rio de Janeiro: Editora Forense, 2001, p. 50.

### 1.2.2.1 Estado Patrimonial

Com o fim do feudalismo e a concentração de poderes no monarca, não se dissolveu por completo a ordem social apoiada na diferenciação por estratos, de modo que o indivíduo ainda era entendido apenas como alguém pertencente a um grupo social, longe da ideia moderna de indivíduo como sujeito de direitos e garantias. No entanto, a partir do século XVI, começam a ganhar corpo doutrinas liberais, matizadas no movimento do Iluminismo, que permitiam ao indivíduo um novo status, com o livre-arbítrio, o que incrementa em muito as possibilidades de comunicação naquela sociedade (variação e seleção), logo, aumentando a complexidade social.

Essa sociedade, com maior nível de complexidade se comparada à sociedade medieva, passa a necessitar de uma maior diferenciação funcional dos sistemas parciais sociais, nessa esteira, o direito e religião passam a operar simultaneamente na sociedade, mas cada um com funções, estruturas e elementos específicos, tomando decisões baseadas em um código próprio, o que livra o direito da orientação espiritual (teocentrismo) para uma orientação no indivíduo (antropocentrismo). Por suposto, esses reflexos se irradiam nas bases políticas daquelas sociedades já mais complexas dos séculos XVI, XVII e XVIII, como a Holanda, Inglaterra e França.

O período do Antigo Regime na França do século XVI se refere àquele de ordem política e social imediatamente anterior à Revolução Francesa, em que a monarquia era absolutista e o Estado Patrimonial, por exemplo, o Rei Luís XIV tinha poderes ilimitados e concebia que todos os bens daquele reino seriam integrantes de seu patrimônio, ao ponto deste rei dizer que a cobrança de impostos significava apenas que ele estava pegando aquilo que já era seu. O descontentamento dos contribuintes era evidente, e a mera sugestão de um aumento de imposto poderia significar uma revolta e até o assassinato de agentes fiscais da Coroa<sup>40</sup>.

A voracidade por receitas públicas era enorme nesses tempos de longas e caras guerras que aqueles Estados Nacionais ainda em formação estavam travando, principalmente a França, com a “Guerra dos Cem Anos” e as guerras napoleônicas. O resultado era um sistema tributário perverso:

---

<sup>40</sup> ADAMS, Charles. *For good and evil – The impact of taxes on the course of history*. Lanham: Madison Books, 1994, Versão Kindle, p. 3697.

The revenue system that finally evolved out of the taxing powers granted to the French monarch in Hundred Years' War was everything a good tax system should not be. A French writer of that period said that if the devil himself had been given a free hand to plan the ruin of France, he could not have invented any scheme more likely to achieve that objective than the system of taxation then in operation.<sup>41</sup>

Fomentava essa perversidade dos sistemas tributários no Estado Patrimonial a diferenciação funcional incompleta da sociedade, pois se orientava pela hierarquia, criando estratos sociais distintos. A cobrança de tributos se orientava por uma “liberdade estamental”, ou seja, o poder real era limitado em função dos privilégios que os membros de cada fatia social (estamento) possuía, desse modo, a Nobreza e a Igreja gozavam de imunidades também contra o poder de tributar do monarca, em relação aos impostos diretos (por exemplo, sobre a renda do clérigo)<sup>42</sup>.

Por isso que a tendência era a cobrança de impostos indiretos, não atingidos pelas imunidades pessoais, pois eles incidem sobre transações de mercadorias e serviços, no entanto, como sua base de cálculo não é proporcional à renda do comprador dessas mercadorias ou do tomador desses serviços, são sobre os mais pobres que recai a maior parte da carga tributária nesse tipo de tributação, a exemplo do que hoje ocorre no Brasil com o ICMS, IPI e outros impostos e contribuições sociais.

Assim, no Estado Patrimonial, como resquícios do período medieval, havia esses privilégios tributários que consubstanciavam a chamada “liberdade estamental”, de modo que a limitação ao poder de tributar era determinada pelo segmento social a que o indivíduo pertencia.

#### 1.2.2.2 Estado de Polícia

No entanto, já no século XVIII, a concentração do poder real e as imposições fiscais se intensificaram, sendo que agora a ideia de tributo seria a de um preço para se assegurar a liberdade. Por isso, se no Estado Patrimonial o imposto libertava o homem da obrigação do serviço militar, mas lhe oprimia a liberdade pela condenação da riqueza, do trabalho e da usura, agora, nesta fase aguda do absolutismo, o imposto passa a incentivar a

---

<sup>41</sup> Ibidem, p. 3687.

<sup>42</sup> CARDOSO, Alessandro Mendes. *O dever fundamental de recolher tributos no Estado Democrático de Direito*. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2014, p. 57.

conquista da riqueza, da liberdade de trabalho e do incentivo ao lucro no comércio e no câmbio, em todos os casos bases tributáveis para a Coroa<sup>43</sup>.

No Estado de Polícia, há a publicização dos tributos, ou seja, a transformação do imposto em coisa pública, oportunidade em que a tributação deixa de emanar de relações de privacidade e ingressa na esfera de publicidade. O fim do patrimonialismo, inicialmente na Inglaterra e depois na Europa continental, ocorreu em função da insuficiência de receitas e do esgotamento do sistema tributário que impedia a Coroa de aumentar ou criar novos impostos, devido às imunidades estamentais, corrupção e ineficiência administrativa, culminando numa tentativa de racionalização do direito tributário, focado agora nos impostos diretos, logo, com vistas à capacidade contributiva do súdito<sup>44</sup>.

Na França, o imposto incidente sobre atividades mercantis incidia sobre qualquer coisa que se movia, incluindo comida, sendo que, por exemplo, sobre as operações com vinho incidiam cinco tipos diferentes desses impostos (na plantação, colheita, manufatura, transporte e venda). Nesse período que antecede a Revolução Francesa, o país dependia muito desse tipo de tributação, não sendo possível aos franceses taxar a importação de mercadorias com a mesma eficiência que fazia Inglaterra, uma vez que a fiscalização das entradas de mercadorias (contrabando e descaminho) neste país insular era muito mais efetiva que a fiscalização no país continental. Inclusive, para contornar essa dificuldade, mais tarde a importação na França era verificada na entrada das cidades, razão pela qual construiu altos muros onde funcionava a alfândega, chamada de *octroi*, e odiada pelos contribuintes.

A taxação era indireta e suportada a maior parte pelos mais pobres, e se agravava pelo pensamento dos economistas da época do Rei Luís XIV, que acreditavam que o melhor remédio contra a pobreza eram os altos impostos nas regiões mais pobres, com a escusa de aumentar a produtividade e eliminar a miséria<sup>45</sup>. Esse quadro gerou inúmeras revoltas e formulação de teses liberais na França durante o século XVII, levando intelectuais a concluir que o sistema tributário desastroso só poderia ser alterado com uma revolução, o

---

<sup>43</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 83.

<sup>44</sup> Ibidem, p. 121-122.

<sup>45</sup> ADAMS, Charles. *For good and evil – The impact of taxes on the course of history*. Lanham: Madison Books, 1994, Versão Kindle, p. 3848.

que contribuiu para a Revolução Francesa de 1789, que teve como um dos primeiros atos a queima dos muros do *octroi*, pois ele simbolizava os altos e injustos impostos daquela nação.

No Brasil, o Absolutismo é marcado pelo período histórico em que a Coroa Portuguesa estava em crise econômica, tornando vital a transferência de recursos da colônia brasileira para manutenção do Estado português. Em função disso, a partir de 1750, o ministro português Marquês de Pombal instaurou uma política administrativa que buscou maior eficiência na arrecadação de riquezas da Colônia<sup>46</sup>, além de políticas em Portugal no sentido de afirmar o poder do Rei, eliminando resquícios do Antigo Regime que consistia na estipulação de privilégios à nobreza e membros da Igreja.

A sanha arrecadatória da Metrópole da política pombalina no século XVIII debruçou-se principalmente sobre o principal produto mercantil disponível na Colônia, que era a mineração, cuja atividade se concentrava em Minas Gerais, e era base tributária do imposto chamado de Quinto, além de inúmeros outros tributos que tinham os colonos como contribuintes<sup>47</sup>. Nesse cenário, é criada para fiscalizar, cobrar e arrecadar esses tributos uma superintendência especial em Minas Gerais, vinculada diretamente à Fazenda Real, portanto, a Lisboa, e replicada em outras localidades se descobertas novas jazidas<sup>48</sup>.

Essa regulamentação da exploração da mineração se preocupava exclusivamente na arrecadação do Quinto, sem preocupar-se em melhorias técnicas que incrementaria a base tributária desse imposto. Tal situação levou à decadência dessa atividade, baixando muito os recursos auferidos pela Coroa portuguesa e assim estimulando a já grande violência de agentes fiscais da intendência na cobrança do quinto e outros tributos<sup>49</sup>, levando a uma rebeldia dos colonos que viram formado um “ambiente propício ao fomento de ideais libertários, inspirados na Revolução Francesa e na independência das

---

<sup>46</sup> CARDOSO, Alessandro Mendes. *O dever fundamental de recolher tributos no Estado Democrático de Direito*. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2014, p. 65-66.

<sup>47</sup> *Ibidem*, p. 67.

<sup>48</sup> PRADO JÚNIOR, Caio. *História econômica do Brasil*. 20ª Edição. São Paulo: Editora Brasiliense, p. 38.

<sup>49</sup> “A administração entravou o progresso da mineração e apressou sua decadência. O sistema geral que adotou ao regulamentá-la contribuiu também consideravelmente para isto. (...) Com derrames e tudo, o quinto foi minguando; e durante meio século em que o rendimento baixou em Minas Gerais (...), não se deu um passo para introduzir na mineração quaisquer melhoramentos; em vez de técnicos para dirigi-la, mandavam-se para cá cobradores fiscais. O pessoal com que se formavam as intendências eram burocratas gananciosos e legistas incumbidos de interpretar e aplicar os complicados regulamentos que se destinavam, quase unicamente, a garantirem os interesses do fisco. (...) E enquanto os mineradores se esgotavam com o oneroso tributo que sobre eles pesava, qualquer crítica, objeção ou simples dúvida era imediatamente punida com castigos severos” Cf. PRADO JÚNIOR, Caio. *História econômica do Brasil*. 20ª Edição. São Paulo: Editora Brasiliense, p. 41.

Treze Colônias da América do Norte”<sup>50</sup>. Esse contexto influenciou a Inconfidência Mineira, bem como outras revoltas ainda mais violentas neste período, como a Conspiração Baiana de 1798<sup>51</sup>.

É neste contexto de revolução contra o Absolutismo, constando na pauta sempre as distorções dos sistemas tributário dessas nações, baseados em privilégios às classes dominantes (diferenciação segmentária), que a modernidade encontra seu marco histórico inicial. Assim, ultrapassadas estruturas sociais baseadas na diferenciação por estratos do Antigo Regime dariam lugar a uma sociedade funcionalmente diferenciada em subsistemas sociais, cada um cumprindo uma função especializada para a sociedade e sem prevalência de um em detrimento de outro.

A contribuição do Estado Patrimonial e do Estado de Polícia no plano da tributação foi fundamental, uma vez que a determinou a formação e a consolidação de nações que extirparam tributações concorrentes do Estado, como as levadas a cabo pela Igreja, concentrando a competência tributária ativa na figura do Estado e do monarca e eliminando as imunidades estamentais de setores privilegiados da sociedade.

### 1.3 Modernidade e a tributação no Estado de Direito

#### 1.3.1 Modernidade, positivismo e constitucionalismo

As Revoluções Francesa<sup>52</sup> e Industrial<sup>53</sup> tiveram como questão de fundo a ascensão de uma burguesia desejosa em acabar com os privilégios do Antigo Regime, uma

---

<sup>50</sup> CARDOSO, Alessandro Mendes. *O dever fundamental de recolher tributos no Estado Democrático de Direito*. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2014, p. 68.

<sup>51</sup>“Mais grave foi a Conspiração Bahiana, de 1798. A “Mineira” não teve começo de execução, arrastou-se o processo por quatro anos, houve indulto, algumas condenações para a África e só a execução de Tiradentes. Seu relevo na história vem dos homens de letras que nela tomaram parte. O Tiradentes foi símbolo republicano contra a monarquia; mais política que reconhecimento. A Conspiração Bahiana bem mais importante inspirava-se em princípios da Revolução Francesa, igualdade dos homens, com abolição do cativo, liberdade contra os abusos religiosos, forma republicana de governo” Cf. PEIXOTO, Afrânio. *História do Brasil*. São Paulo: Cia. Editora Nacional, 1944, p. 188.

<sup>52</sup> “A Revolução Francesa pode não ter sido um fenômeno isolado, mas foi muito mais fundamental do que os outros fenômenos contemporâneos, e suas consequências foram, portanto, muito mais profundas. Em primeiro lugar, ela aconteceu no país mais populoso e poderoso estado da Europa [...]. Em segundo lugar, ela foi, diferentemente de todas as revoluções que precederam e a seguiram, uma revolução social de massa, e incomensuravelmente mais radical do que qualquer levante comparável” Cf. HOBBSBAWN, Eric J. *A revolução francesa*. 7ª Edição. Rio de Janeiro: Editora Paz e Terra, 1996, p. 11.

vez que há o interesse claro dos burgueses em alterar a ordem social baseada na diferenciação por estamento (privilégios de algumas fatias da sociedade) que dependia da origem do indivíduo, para uma baseada em classes sociais<sup>54</sup>. A organização da sociedade em sistemas parciais funcionalmente especializados permitiu a superação desse modelo de diferenciação por estamentos da sociedade pré-moderna, em ruptura com o Antigo Regime e o Absolutismo.

O Estado Absoluto perde sua razão histórica, uma vez que já estava consolidada a formação dos Estados Nacionais, tanto internamente, quanto externamente, ocasionando um “descompasso entre o sistema absolutista e a organização social, quando passou a despontar uma nova classe, a burguesia, dotada de maior dinamismo e consciência de suas necessidades de seu desenvolvimento”<sup>55</sup>. Esse descompasso era mais perturbador na sociedade francesa, com seus nobres e clérigos privilegiados em detrimento de uma esmagadora maioria em penúria, “em outras palavras, o conflito entre a estrutura oficial com os interesses estabelecidos pelo Antigo Regime e as novas forças sociais ascendentes era mais agudo na França do que em outras partes do mundo”<sup>56</sup>.

Na transição do antigo regime para a sociedade moderna, a concepção jusnaturalista “desempenha um importante papel evolutivo no sentido da positivação do direito. [...] O direito positivo só é válido enquanto se conforma ao direito natural inalterável. [...] Nesse contexto, ainda não prevalece a noção de um direito inteira e constantemente alterável”<sup>57</sup>. A possibilidade de se modificar o direito se deu com a sua positivação, uma vez que dota de dinamismo o sistema jurídico, na medida em que se reforçam os mecanismos de evolução (variabilidade, seleção e estabilização) e de redução da complexidade social.

Por conseguinte, ainda sob o manto do direito natural no século XVIII, houve um pensamento no sentido de total positivação do direito, o que significa que só o direito escrito seria vigente. No entanto, somente no século XIX se podia falar em uma legislação,

---

<sup>53</sup> “Que estabeleceu a capacidade ilimitada do sistema produtivo, criado pelo capitalismo, em promover crescimento econômico e penetração mundial” Cf. HOBBSAWN, Eric J. *A era dos impérios*. Rio de Janeiro: Editora Paz e Terra, 1988, p. 14.

<sup>54</sup> LUHMANN, Niklas. *Globalization or World society? How to conceive of modern society*. International Review of Sociology 7, no. 1, 1997, p. 67.

<sup>55</sup> CARDOSO, Alessandro Mendes. *O dever fundamental de recolher tributos no Estado Democrático de Direito*. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2014, p. 74.

<sup>56</sup> HOBBSAWN, Eric J. *A revolução francesa*. 7ª Edição. Rio de Janeiro: Editora Paz e Terra, 1996, p. 13.

<sup>57</sup> NEVES, Marcelo. *Entre Têmis e Leviatã – uma relação difícil: o Estado Democrático de Direito a partir e além de Luhmann e Habermas*. 2ª edição. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2008, p. 23.

um direito positivo material e processual estabelecendo uma rotina para o Estado, "a matéria do antigo direito é reelaborada, codificada e colocada na forma de leis, [...] para caracterizá-la como estatuída, modificável e de vigência condicionada"<sup>58</sup>, isso decorre da diferenciação funcional dessa sociedade e de uma autonomia dos sistemas, incluindo o sistema jurídico, o que implica que a decisão jurídica pode sim alterar o direito vigente, não perdendo, no entanto, seu caráter normativo, de validade.

A modernidade se caracteriza pela complexidade da sociedade, que é reduzida através da formação de subsistemas funcionalmente diferenciados, que são incumbidos de cumprirem suas funções de acordo com suas próprias bases de operações (de maneira fechada), autorreferente e autônoma. Assim, por exemplo, somente o sistema do direito pode produzir uma decisão jurídica, baseado em suas próprias operações precedentes (como a jurisprudência e a doutrina) sem interferência direta do sistema da política ou da economia, o que garante sua autonomia. Da mesma forma, somente o sistema político pode decidir sobre o êxito político, sendo importante também o êxito econômico, mas de forma secundária.

Essa autonomia não quer dizer que os sistemas funcionais não observam o ambiente (sociedade em geral e os demais subsistemas), ou seja, que suas decisões não sofrem influência de outros sistemas. Na verdade, esses sistemas observam sim os demais, interagindo com eles, e muitas vezes até compartilhando elementos ou estruturas, através dos acoplamentos estruturais ou operacionais.

Nesse contexto de mudanças profundas trazidas pela modernidade, de superação do jusnaturalismo com o positivismo e o Estado de Direito de caráter liberal estão semeadas as bases para a acepção moderna do constitucionalismo, inaugurando a era das constituições, que “inova na medida em que estabiliza uma expectativa de que o futuro da sociedade possa ser orientado em direção à igualdade como pressuposto da implementação de outros direitos naturais”<sup>59</sup>.

A Constituição como conceito político e filosófico surge na fase contra-absolutista, mas assume também feições jurídicas após consolidadas as instituições liberais que decorrem do Estado de direito e da ideologia burguesa de superação do absolutismo,

---

<sup>58</sup> LUHMANN, Niklas. *Sociologia do Direito I*. Rio de Janeiro: Edições Tempo Brasileiro, 1983, p. 230.

<sup>59</sup> ROCHA, Leonel Severo. *Paradoxos da auto-observação: percursos da teoria jurídica contemporânea*. Curitiba: JM Editora, 1997, 264.

através da interdependência entre os sistemas político, econômico e jurídico. Não por menos, o constitucionalismo moderno horizontaliza as relações político/jurídicas, não havendo mais a submissão hierárquica pré-moderna do sistema jurídico ao político, em que as decisões do monarca se impunham frente a quaisquer decisões jurídicas.

Desta feita, com o advento das Constituições na Modernidade, o poder político encontrou um importante balizador jurídico, sendo possível inclusive afirmarmos que sem essa diferenciação (autonomia) e conexão (Constituição) entre o político e o jurídico, não é possível pensarmos em um constitucionalismo moderno<sup>60</sup>.

### 1.3.2 A crise do liberalismo, do Estado Social e dos direitos fundamentais sociais

A Europa do fim do século XIX até o início do século XX vivia o que Eric Hobsbawn chama de “A Era dos Impérios” (1875 a 1914), período que antecede as duas Grandes Guerras Mundiais e é marcado pelo imperialismo das nações europeias que, em movimento neocolonialista, exploravam África e Ásia; pelo desenvolvimento dos movimentos trabalhistas e socialistas; pela crise política e econômica, como o declínio econômico britânico e a natureza e a origem da Revolução Russa de 1917.

Nesse ambiente social, político e econômico de crise, começaram a ser questionadas as bases da doutrina liberal, principalmente o comando de não intervencionismo estatal, uma vez que se mostraram incapazes de dar uma solução para os problemas de miséria e exploração da numerosa massa de trabalhadores nas grandes cidades. A estrutura da sociedade agora apontava para a necessidade de um Estado Social, em que os grandes líderes agiam para cooptar tais massas, através da promessa de efetivação de direitos fundamentais sociais, com vistas a atenuar as péssimas condições de vida e de trabalho do proletariado europeu do início do século XX.

Muitos desses líderes preferiam realizar o cortejo às massas através da demagogia, induzindo por muitas vezes pensamentos obtusos e totalitários, de direita ou de esquerda:

---

<sup>60</sup> TONET, Fernando. *Reconfigurações do Constitucionalismo*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2013, p. 158.

E foi sobre essa malsinada base que se levantou a experiência do fascismo na Itália e do nacional-socialismo na Alemanha. A Rússia de Lênin já antes apelara para as massas, arregimentando-as em torno da revolução bolchevista e implantando a chamada ditadura do proletariado. A ascensão delas, durante o século XX, se há vinculado a todos os movimentos sociais que fizeram estremecer nos alicerces a velha ordem política da liberal democracia.<sup>61</sup>

O mundo sentia os sintomas de suas crises sociais, como as duas Grandes Guerras Mundiais e a Grande Depressão de 1929, culpando as teorias econômicas clássicas de cunho liberal como ensejadoras dos problemas vividos, uma vez que elas propunham que a mão invisível do mercado resolveria sozinho a situação, com reduções de salários, perdas de patrimônio e instabilidade de toda ordem. Nesse contexto, influenciado pelo modelo intervencionista do economista John Maynard Keynes, “os governos europeus começaram a intervir diretamente nos mercados e na livre formação de preços, mediante legislação que regulava tanto o comércio exterior, [...] quanto o processo produtivo na produção de mercadorias”<sup>62</sup>.

Em função dos conflitos sociais e insatisfação das massas, o Estado Social assumia também uma face de *Welfare State*, ou Estado de Bem-estar social, que concede os direitos fundamentais sociais como o direito do trabalhador, previdência, saúde, educação, habitação; manipula os salários e a moeda; busca gerar empregos e regulamenta as profissões; concede o crédito, provê necessidades individuais e enfrenta crises econômicas, destarte, em apertada síntese, o Estado é Social quando assume essa feição de protetor da sociedade, através de sua influência econômica e política, que antes eram relegados à iniciativa individual.

Naturalmente, esse pensamento se refletia também no constitucionalismo, notadamente nas Constituição de Weimar (1919) e do México (1917), não mais sendo suficiente à organização social o modelo de constituições liberais, que se contentava apenas com um texto que estabelecesse “a estrutura básica do Estado, a espinha dorsal de seus poderes e respectivas competências, proclamando na relação indivíduo-Estado a essência dos direitos fundamentais relativos à capacidade civil e política dos governados, os chamados

---

<sup>61</sup> BONAVIDES, Paulo. *Do Estado Liberal ao Estado Social*. 8ª Edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2007, p. 194.

<sup>62</sup> CARDOSO, Alessandro Mendes. *O dever fundamental de recolher tributos no Estado Democrático de Direito*. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2014, p. 91.

direitos da liberdade”<sup>63</sup>. Sendo que esses direitos fundamentais não eram garantidos pelo Estado, mantendo-se no plano formal, sem possibilidade de intervenção estatal.

Desde as primeiras constituições do final do século XVIII, sempre houve muitas mutações em como se tratava a questão das dimensões dos direitos fundamentais, variando de acordo com o conceito de liberdade vigente. Os direitos fundamentais da primeira geração, ou dimensão, são aqueles das constituições liberais, que naturalmente tinham um forte viés individualista, portanto, concebiam os direitos fundamentais como direitos do indivíduo frente ao Estado, como direitos “negativos”, vez que exigiam uma abstenção do Estado, sua não intervenção. Nesse contexto, tem status de direito fundamental os direitos da propriedade, liberdade, segurança e igualdade formal; direitos civis, algumas garantias processuais como devido processo legal, habeas corpus, direito de petição; além da íntima relação com a Democracia, pois também garantia liberdades de expressão coletiva e participação política<sup>64</sup>.

A segunda dimensão dos direitos fundamentais vem com o Estado Social ainda no século XIX, em um cenário de impacto da industrialização e consequentes graves problemas sociais e econômicos. Essa nova dimensão age em caráter de complementariedade, não de substituição, dos direitos da primeira dimensão. Assim, aquelas garantias “negativas” do liberalismo, que visavam à liberdade individual, se somam as garantias “positivas” do estado de bem-estar social, que visavam às liberdades sociais, portanto, o reconhecimento de direitos a prestações sociais que equivalem aos direitos fundamentais sociais.

### 1.3.3 A Tributação no Estado de Direito

No direito tributário, o impacto da positivação do direito e do constitucionalismo é evidente, uma vez que desde a Idade Média vão se desenvolvendo princípios (ou máximas) jurídicos tributários, com o intuito de garantir um relativo convívio entre os sujeitos ativos e passivos da relação tributária, conforme ideia de liberdade vigente

---

<sup>63</sup> BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 15ª Edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2004, p. 229.

<sup>64</sup> SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 260-261.

na época. Esses princípios e o direito em si gozavam de uma inalterabilidade, uma vez que era considerado mero reflexo do direito natural.

O Direito Natural contribuiu como teoria na construção de conceitos gerais, princípios e na sistematização do direito tributário, no entanto, não superava o paradoxo existente, que se torna evidente quando há possibilidade de conflito, por exemplo, entre os princípios do direito de propriedade e o do direito de igualdade. Ambos são desdobramento da ideia de liberdade no direito natural, mas, com a completa positivação do direito e o racionalismo que emergia, esse paradoxo da igualdade é substituído pela distinção entre igualdade formal e material.

A igualdade formal se refere a uma igualdade normativamente prevista, positivada nas Constituições; a segunda a uma igualdade efetivamente garantida, mesmo em funções das diferenças de oportunidade e condições de implementação pelos mais diferentes indivíduos da sociedade. Por isso, a “igualdade material é a ideia de razão que se exprime no direito; a desigualdade material é uma condição de fato, que é determinada por outras condições de fato que podem ser negadas, isto é, superadas”<sup>65</sup>.

No direito moderno, juristas e filósofos propõe a superação do jusnaturalismo, para um racionalismo consubstanciado no Estado de Direito, em que vige a ideia de soberania do Estado, único dotado de competência para instituir tributos, de forma exclusiva e centralizada.

Dessa forma, como o poder fiscal pertencia somente ao Estado, ficava eliminada a fiscalidade periférica<sup>66</sup>, que consistia na concorrência com o Estado em cobrar receitas da população, de maneira vinculada e sem contraprestação específica, como a realizada pela Igreja e pelo senhorio.

O liberalismo inspirou os primórdios do constitucionalismo moderno, inclusive na formação dos Estados Unidos da América e de sua Constituição no ano de 1787, sendo que em termos fiscais foi também um marco na democratização da política tributária, em que até homens comuns poderiam opinar, abandonando a violência característica daquele

---

<sup>65</sup> ROCHA, Leonel Severo. *Paradoxos da auto-observação: percursos da teoria jurídica contemporânea*. Curitiba: JM Editora, 1997, 264.

<sup>66</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 55.

conturbado século XVIII, que viu a queda da monarquia inglesa, a Revolução Francesa, as revoltas fiscais espanholas e o colapso da Holanda em função da alta carga tributária.

A tributação com a ideia de liberdade do Iluminismo passa a também ser exercida sobre as bases liberais, bem sintetizados nas seguintes premissas de Montesquieu<sup>67</sup>:

- a) o governo é um mal necessário, o que justifica uma tributação justa e não confiscatória;
- b) os poderes devem ser separados e funcionarem como freios e contrapesos um para os outros, o que justifica uma tributação vinculada a legalidade, no sentido de que o contribuinte é quem tem a última palavra na instituição de um imposto, cabendo ao governo apenas propô-lo;
- c) o governo não deve intervir pouco na economia, o que justifica uma tributação neutra, que não influencie em como o mercado opera, somente em condições especiais (correção de distorções econômicas);
- d) impostos indiretos privilegiam mais a liberdade do que os diretos; e que
- e) a sonegação de impostos não constitui um crime; entre outros de natureza claramente liberal.

A ideia de não intervenção estatal no liberalismo era muito forte, portanto, como a necessidade de recursos públicos existe desde as sociedades primitivas, o direito tributário continuava a existir, mas com o poder estatal limitado pelo Estado de Direito.

Nele se estabeleciam importantes limitações ao poder de tributar, que só poderia ser exercido se respeitasse o direito de propriedade, que se sobressai sobre os demais direitos inerentes ao homem.

No Estado de Direito, no âmbito da tributação, a ideia de liberdade é de liberdade individual, vinculada à concepção de que não existe tributo sem liberdade, e a liberdade desaparece quando ela não é mais garantida pelo tributo. No entanto, o exercício

---

<sup>67</sup> ADAMS, Charles. For good and evil – The impact of taxes on the course of history. Lanham: Madison Books, 1994, Versão Kindle, p. 4640.

do poder de tributar deve ser pautado pela exação não arbitrária, sendo defeso diferenciar setores privilegiados entre os cidadãos, deslocando assim as imunidades da Igreja e Nobreza para a os contribuintes:

Recorde-se que no Estado Patrimonial florescia a liberdade estamental, com a tripartição do poder impositivo e com a reserva das imunidades e privilégios pelo clero e pela nobreza. No Estado de Polícia a liberdade é do príncipe e conduz à centralização do poder tributário e à crítica às imunidades e aos privilégios. No Estado Fiscal afirma-se a liberdade individual: reserva-se pelo contrato social um mínimo de liberdade intocável pelo imposto, garantido através dos mecanismos das imunidades e dos privilégios, que se transferem do clero e da nobreza para o cidadão; permite-se que o Estado exerça o poder tributário sobre a parcela não excluída pelo pacto constitucional, adquirindo tal imposição a característica de preço da liberdade.<sup>68</sup>

No entanto, no século XIX e principalmente no século XX, conforme já explanado alhures, a ideia de liberdade individual perde força para a ideia de liberdade social, demandando não mais a abstenção do Estado na solução de problemas sociais em favor da iniciativa privada ou do mercado. Agora, as massas do proletariado demandam prestações positivas no sentido de efetivação de seus direitos fundamentais sociais, o que na tributação e no Direito Financeiro significa aumento da necessidade de recursos públicos na mesma proporção das despesas que incorrem as prestações sociais estatais.

No Estado Social, esse custo de um Estado intervencionista causou graves crises fiscais, principalmente nas décadas de 1980 e 1990, pressionando o sistema tributário no sentido de realização de reformas neoliberais, decorrente dos seguintes fatores:

- a) incremento da carga fiscal, sobretudo nas classes médias;
- b) crescimento expressivo do aparato estatal, que cada vez mais exigia recursos para a sua manutenção;
- c) percepção da ineficiência do Estado e de suas empresas, que não “retornavam” ao contribuinte o valor de seus impostos (no sentido de disponibilizar serviços públicos eficientes);
- d) crescentes déficits públicos, cuja causa foi identificada na falência do sistema previdenciário.<sup>69</sup>

#### 1.3.4 A Tributação no Brasil no Estado de Direito

Por óbvio o liberalismo europeu do século XVIII influenciou o direito tributário brasileiro, notadamente a partir chegada da família real portuguesa em 1808, que

---

<sup>68</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 109.

<sup>69</sup> CARDOSO, Alessandro Mendes. *O dever fundamental de recolher tributos no Estado Democrático de Direito*. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2014, p. 131.

“marcou o rompimento formal com o passado colonial e o início das transformações nos campos social, político e econômico”<sup>70</sup>. Marcou também a criação de novas despesas para o erário, quitadas através da criação de novos impostos e taxas pela Coroa Portuguesa, somando aos já existentes e aos cobrados pelas províncias. Como resultado, redundou numa confusão fiscal, que culminou em inúmeras revoltas contra o sistema tributário vigente, como a Revolução Pernambucana de 1817.

Essa situação tributária só se agravou com a independência brasileira, cujas práticas de arrecadação, fiscalização e tributação continuaram as mesmas do período colonial, apesar dos avanços trazidos pela Constituição de 1824, que previa que todos deveriam contribuir com tributos na proporção de seus ganhos, homenageando o princípio da capacidade contributiva, mas, claramente, apenas no campo formal, “já que não havia na estrutura socioeconômica brasileira as condições para a sua efetiva aplicação”<sup>71</sup>. No Primeiro e Segundo Império, até a proclamação da República, foram mantidos e estimulados esse mesmo sistema tributário com graves deficiências na aplicação de Justiça fiscal (sob a ótica da capacidade contributiva).

A primeira constituição da República (Constituição de 1891) tinha caráter fortemente liberal, estabelecendo no Brasil a tripartição de poderes, o direito ao sufrágio (ainda não universal), o Estado laico e, muito importante no campo tributário e no estudo do ICMS, o federalismo, dando autonomia para os Estados-membros (não para os Municípios) para instituírem e cobrarem impostos de sua competência, como os impostos de exportação dos seus produtos, transmissão de propriedade, sobre imóveis urbanos e rurais em seu território, além de taxas. Desde então, já se observava que os governos locais se utilizavam de instrumentos tributários para levarem algum tipo de vantagem competitiva em relação aos outros Estados, práticas essas denominadas de guerra fiscal.

Ao contrário do federalismo americano, em que todos os Estados cederam parcela do poder para a União, no Brasil, foi a União, que antes era unitária (Constituição do Império de 1824), quem cedeu para os Estados-membros. E essa perda de competência tributária da União para os Estados representou impacto negativo nas finanças, somada à dificuldade e desorganização na arrecadação de receitas públicas advindas da mudança de

---

<sup>70</sup> Ibidem, p. 84.

<sup>71</sup> Ibidem, p. 86.

regime (Império para República)<sup>72</sup>. Para piorar o quadro, na época da “República Velha”, entre 1894 e 1930, em que a economia brasileira dependia da exportação de suas monoculturas dos grandes latifundiários, foi celebrado o Convênio de Taubaté em 1906<sup>73</sup>, que salvaguardavam o lucro desses latifundiários através de recursos do erário, socializando os prejuízos da política econômica equivocada<sup>74</sup>.

Além do caos político e econômico, os problemas sociais se afirmavam, principalmente para as cidades de Rio de Janeiro e São Paulo, com o desenvolvimento industrial e os grandes fluxos migratórios. Isso gerou uma pressão das massas, equivalente ao que ocorria no mundo e com o advento do Estado Social, culminando com uma grave crise nas eleições de 1930 e a “Revolução de 1930”, que levou ao poder Getúlio Vargas, com um discurso voltado justamente ao setor insurgente da população, o proletariado.

Getúlio, após demandas do movimento constitucionalista de 1932, formado pela burguesia paulista, promulgou a Constituição de 1934, redefinindo o sistema tributário brasileiro: distribuiu competência tributária para os Municípios, instituiu o Imposto de vendas e consignações para os Estados e ampliou os impostos sobre renda e consumo, de competência da União. Situação somente reafirmada com a Constituição de 1937, que ainda continha poucas limitações ao poder de tributar, como a legalidade, imunidade recíproca e vedação à bitributação<sup>75</sup>.

A Constituição de 1946, promulgada pelo general Eurico Gaspar Dutra, eleito presidente da república em 1945, pouco avançou no campo fiscal, trazendo apenas como inovação a sistemática de repartição de receitas entre os entes federados. Pouco também se avançou no sistema tributário no segundo governo de Getúlio Vargas, nem nos governos

---

<sup>72</sup> PRADO JUNIOR, Caio. *História Econômica do Brasil*. 20ª Edição. São Paulo: Editora Brasiliense, 2006, p. 164.

<sup>73</sup> “No convênio, celebrado em Taubaté em fevereiro de 1906, definem-se as bases do que se chamaria política de “valorização” do produto. Em essência, essa política consistia no seguinte: a) com o fim de restabelecer o equilíbrio entre oferta e procura de café, o governo interviria no mercado para comprar os excedentes; b) o financiamento dessas compras se faria com empréstimos estrangeiros; c) o serviço desses empréstimos seria coberto com um novo imposto cobrado em ouro sobre cada saca de café exportada; d) a fim de solucionar o problema a mais longo prazo, os governos dos Estados produtores deveriam desencorajar a expansão das plantações” Cf. FURTADO, Celso. *Formação econômica cafeeira do Brasil*. 24ª Edição. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 2005, p. 176.

<sup>74</sup> CARDOSO, Alessandro Mendes. *O dever fundamental de recolher tributos no Estado Democrático de Direito*. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2014, p. 100.

<sup>75</sup> *Ibidem*, p. 102-103.

antecessores ao “Golpe Militar”, que ascenderam os militares ao poder em 1964, em reação à instabilidade política, econômica e social do governo democrático de João Goulart<sup>76</sup>.

Diante do quadro que julgava caótico (baixo crescimento e alta inflação), o Regime Militar levou a cabo então uma “Reforma Tributária” que vinha sendo desenhada desde o governo João Goulart, mas que se tornou uma prioridade para os militares, vindo a reestruturar a administração fazendária, dando mais eficiência a ela e conseqüentemente à arrecadação de impostos e solução dos problemas financeiros federais. Em certa medida, os objetivos foram atingidos<sup>77</sup>, pois:

- a) eliminou-se a possibilidade de criação e instituição de novos impostos com o fim da competência residual municipal e estadual;
- b) sistematizou os tributos e suas hipóteses de incidência com relação a suas bases econômicas: comércio exterior; patrimônio e renda; e produção, circulação e consumo de bens e serviços;
- c) codificou a legislação tributária com o Código Tributário Nacional, que deu sistematização e organicidade aos tributos, sendo recepcionado por todas as Constituições posteriores, inclusive a Constituição da República de 1988;
- d) criou a Secretaria da Receita Federal, por meio do Decreto 63.659, de 20 de novembro de 1968<sup>78</sup> e
- e) mudou a sistemática do Imposto sobre Vendas e Consignações pelo sistema não cumulativo do Imposto sobre Circulação de Mercadoria (ICM).

---

<sup>76</sup> Ibidem, p. 103-104.

<sup>77</sup> Ibidem, p. 110.

<sup>78</sup> Ezequiel, Márcio. *Receita Federal: história da administração tributária no Brasil*. DF: Receita Federal do Brasil, 2014, p. 132.

## 1.4 Tributação, ICMS e Estado Democrático de Direito

### 1.4.1 Estado Democrático de Direito e efetivação de direitos fundamentais

A crise do Estado Social se deu em função de uma crise fiscal e administrativa, como visto, decorrente da pressão sobre o sistema tributário, incumbido de fazer frente às despesas incorridas nas prestações sociais, em atenção à força normativa das constituições e a demanda pela efetivação dos direitos fundamentais sociais, como saúde, educação e previdência social. Mas, muito mais do que isso, a crise do Estado Fiscal se deu também em função de um déficit de cidadania e democracia.

A crise de cidadania deriva da percepção de que não havia efetiva participação dos cidadãos nas decisões da sociedade política, limitando-se ao direito fundamental de primeira dimensão do voto, que decide apenas a estrutura burocrática do Estado, sendo que quem decide e assume o risco das políticas públicas é exclusivamente o Estado, alijando do debate o público, justamente quem sofre com o perigo dessas decisões<sup>79</sup>.

A crise de democracia se deu pelo fato do Estado Social ser o responsável único pelas decisões de inclusão ou compensação do indivíduo, ou seja, a figura do Público era hipertrofiada, enquanto o Privado era esvaziado; havia assim uma sociedade centrada nas decisões políticas, no sistema político, em detrimento dos sistemas da economia e do Direito. Isso gera um empecilho para a evolução social, pois retém o processo de diferenciação funcional, que significa, como visto, uma das aquisições evolutivas fundamentais da Modernidade<sup>80</sup>. Assim, “numa sociedade diferenciada por especialização de funções, não há o domínio de uma parcela da sociedade sobre a outra. A sociedade moderna é uma sociedade sem centro e sem vértice. Seus domínios funcionais operam de modo independente, com códigos próprios”<sup>81</sup>.

Esse *déficit* de cidadania e democracia tenta ser superado pelo Estado Democrático de Direito, uma vez que o Estado-interventor e monopolizador não atende mais às novas estruturas sociais decorrentes de uma sociedade complexa, pós-industrial, multicultural e pautada pelo pluralismo. Agora, setores advindos de outros sistemas sociais,

---

<sup>79</sup> ARAUJO PINTO, Cristiano Paixão. Arqueologia de uma distinção – o público e o privado na experiência histórica do direito. In: OLIVEIRA PEREIRA, Cláudia Fernanda (org.). *O novo direito administrativo brasileiro*. Belo Horizonte: Fórum, 2003, p.12.

<sup>80</sup> *Ibidem*, p.12.

<sup>81</sup> *Ibidem*, p.12-13.

como o econômico, da educação, jurídico e a sociedade civil em geral, antes ausentes do debate, agora exigem a possibilidade de participação democrática nas decisões políticas, que vinculam a coletividade.

Desse contexto é que surgem os direitos fundamentais de terceira dimensão, correspondente a direitos com titularidade desprendida do indivíduo, privilegiando as associações civis, como os “direitos à paz, à autodeterminação dos povos, ao desenvolvimento, ao meio ambiente e qualidade de vida, bem como o direito à conservação e utilização do património histórico e cultural e o direito de comunicação”<sup>82</sup>. Portanto, essa terceira dimensão corresponde àqueles direitos que pretendem dar voz a uma parcela social que clama por participação, logo, por cidadania e democracia, deixando de lado a “figura do homem-indivíduo como seu titular, mas destinando-se à proteção de grupos humanos (povo, nação), e caracterizando-se, conseqüentemente, como direitos de titularidade transindividual (coletiva ou difusa)”<sup>83</sup>.

As comunicações da sociedade no final do século XX e início desse século ultrapassam as fronteiras territoriais do Estado, configurando assim uma sociedade mundial, transnacional, desvinculada de identidades nacionais ou culturais<sup>84</sup>, de modo que as relações sociais se intensificam, aumentam as possibilidades comunicativas e a sociedade se complexifica. Vale lembrar, no entanto, que, conforme pondera Niklas Luhmann, não se pode falar em uma sociedade globalizada composta de sociedades regionais, mas sim de uma única sociedade mundial, um único sistema social de primeira ordem, que deve ser observado sem se referir às diferenças regionais, ou seja, sem explicá-las como um fato posto, com variáveis independentes do todo. Ao contrário, a teoria sociológica deve observar a sociedade como um único sistema, analisando as diferenças regionais dentro de um contexto de sociedade mundial<sup>85</sup>.

Em virtude dessa nova estrutura de uma sociedade única, os direitos fundamentais também adquirem esse alcance. Para Paulo Bonavides, são os direitos fundamentais de quarta dimensão que representam a globalização dos direitos fundamentais,

---

<sup>82</sup> SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 262.

<sup>83</sup> *Ibidem*, p. 262.

<sup>84</sup> NEVES, Marcelo. *Entre Têmis e Leviatã – uma relação difícil: o Estado Democrático de Direito a partir e além de Luhmann e Habermas*. 2ª edição. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2008, p. 217.

<sup>85</sup> LUHMANN, Niklas. *Globalization or World society? How to conceive of modern society*. *International Review of Sociology* 7, no. 1, 1997, p. 67.

como o direito à democracia, o direito à informação e o direito ao pluralismo, que vinculam o Poder Público e os particulares aos direitos fundamentais (horizontalização dos direitos fundamentais)<sup>86</sup>.

No Estado Democrático de Direito, os direitos fundamentais de primeira dimensão (direitos individuais) são fortalecidos e passam também a serem dotados de normatividade jurídica, irradiando-se para todo o ordenamento jurídico. Depreende-se então que os demais direitos fundamentais de segunda (direitos sociais), terceira e quarta dimensão devem ser concretizados e efetivados numa sociedade global:

Os direitos da quarta geração não somente culminam a objetividade dos direitos das duas gerações antecedentes como absorvem - sem, todavia, removê-la - a subjetividade dos direitos individuais, a saber, os direitos da primeira geração. Tais direitos sobrevivem, e não apenas sobrevivem, senão que ficam opulentados em sua dimensão principal, objetiva e axiológica, podendo, doravante, irradiar-se com a mais subida eficácia normativa a todos os direitos da sociedade e do ordenamento jurídico. Daqui se pode, assim, partir para a asserção de que os direitos da segunda, da terceira e da quarta gerações não se interpretam, concretizam-se. E na esteira dessa concretização que reside o futuro da globalização política, o seu princípio de legitimidade, a força incorporadora de seus valores de libertação.<sup>87</sup>

Os direitos fundamentais são então introduzidos no sistema jurídico, demandando sua efetivação, e conforme pensa Luhmann, funcionam como um complexo de instituições da sociedade, sob os quais residem expectativas de comportamento ajustáveis de acordo com as necessidades básicas humanas. Nesse sentido, no Estado Democrático de direito uma hipótese de observação dos direitos fundamentais deve facilitar o desenvolvimento das garantias individuais e a concretização desses direitos fundamentais sociais<sup>88</sup>.

A análise dos direitos fundamentais sob essa ótica, e considerando a evolução social como diferenciação funcional dos sistemas sociais, conforme visto, nos dá a possibilidade de observarmos os direitos fundamentais como mais um subsistema funcional da sociedade<sup>89</sup>, com critérios de seleção e limites comunicativos definidos pelo próprio sistema, não determinado por outros sistemas, como o da política ou economia, nos termos da teoria sistêmica-autopoiética.

---

<sup>86</sup> BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 15ª Edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2004, p. 571.

<sup>87</sup> *Ibidem*, p. 572.

<sup>88</sup> TRINDADE, André. *Os direitos fundamentais em uma perspectiva autopoiética*. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2007, p. 144.

<sup>89</sup> *Ibidem*, p. 145.

Nessa esteira, o constitucionalismo no Estado Democrático de Direito deve então se adaptar às novas demandas da ordem social vigente, assim, deve ser uma Constituição que busca superar as crises de cidadania e democracia vivenciadas no Estado de Direito, bem como contemplar os direitos fundamentais enquanto normas jurídicas efetivas que vinculam Estado e particulares, consubstanciando a Constituição como acoplamento estrutural dos sistemas político e jurídico, conforme discorrido adiante.

#### 1.4.2 A tributação no Estado Democrático de Direito

Para Marcelo Neves, o Estado Democrático de Direito encontra dois fatores que dificultam sua realização, sendo um deles o fundamentalismo e conflitos étnico, culturais e religiosos. O outro fator, afeto à tributação, é o que chama de prevalência do código do sistema econômico sobre os sistemas jurídico e político nas comunicações da sociedade, ou seja, a sociedade mundial enfrenta a “dificuldade de impor decisões políticas e aplicar normas jurídicas às reações e organizações econômicas transnacionais resulta em limites à realização do Estado Democrático de Direito”<sup>90</sup>.

Como a tributação envolve decisões dos sistemas da política, direito e economia, conforme será detalhado a seguir, esse fator é fundamental para a pesquisa cujo objeto é o estudo da erosão da base tributária do ICMS, uma vez que é ocasionado por uma ação destrutiva dos interesses econômicos sobre os sistemas do direito e da política, delimitados territorialmente em Estados.

Assim, há uma hipertrofia do código econômico em relação aos códigos dos demais sistemas sociais que dificulta a realização da tributação pautada pela “soberania do povo, soberania do Estado, princípio da igualdade, da cidadania e do pluralismo procedimental”<sup>91</sup>, característicos do Estado Democrático de Direito.

Isto, pois nesse estágio da modernidade há o entendimento de que a tributação é um dever fundamental estatuído pela Constituição, com vistas a arrecadação de recursos para manutenção do aparato estatal, desde que “alicerçada no dever de solidariedade social e

---

<sup>90</sup> NEVES, Marcelo. *Entre Têmis e Leviatã – uma relação difícil: o Estado Democrático de Direito a partir e além de Luhmann e Habermas*. 2ª edição. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2008, p. 218.

<sup>91</sup> *Ibidem*, p. 219.

na busca dos objetivos consagrados pelo texto constitucional, não sendo um fim em si mesmo, ou uma prerrogativa autoritária do poder estatal”<sup>92</sup>.

Não obstante, o Estado Democrático de Direito inaugurado na Constituição de 1988 se fundamenta na soberania, cidadania, dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e no pluralismo político. Toda a atividade estatal, inclusive a tributação, deve ser pautada na realização dos objetivos constitucionais da República Federativa do Brasil, notadamente aqueles insculpidos no art. 3º da CRFB/88, como garantir o desenvolvimento nacional e erradicar a pobreza.

O constituinte se pautou pelo princípio da solidariedade, enquanto *status* moderno de cidadania<sup>93</sup>, como elemento estruturante do sistema normativo tributário, incluindo um extenso rol de direitos fundamentais que asseguram a liberdade individual, mas principalmente buscam a efetivação dos direitos fundamentais sociais, que demandam uma atitude positiva do Estado e, por conseguinte, seu financiamento, que se dá quase que exclusivamente através de receitas próprias, como os tributos, compostos de impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuição de iluminação pública, nos termos dos artigos 145 e seguintes da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

Por isso, a aplicação da solidariedade social na atividade de tributação é constitucionalmente assegurada como um dos pilares do Estado Democrático de Direito, sendo que de um lado, deve ser exercida atendendo os direitos fundamentais dos contribuintes, notadamente de primeira geração e correspondentes às limitações ao poder de tributar, mas também pela noção de que todos devem contribuir de acordo com sua capacidade.

Desta feita, os tributos funcionam como financiadores da efetivação dos direitos sociais, bem como indutores dessa efetivação, através dos tributos extrafiscais, como também o ICMS, que, atendendo o princípio da solidariedade, extrapolam o objetivo da mera arrecadação.

---

<sup>92</sup> CARDOSO, Alessandro Mendes. *O dever fundamental de recolher tributos no Estado Democrático de Direito*. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2014, p. 145.

<sup>93</sup> *Ibidem*, p. 147.

### 1.5 As operações entre os sistemas funcionais do direito, da economia e da política

Conforme explicitado, a função do sistema parcial se refere a um problema da sociedade; para se investigar a função dos sistemas sociais deve-se perguntar sobre qual é esse problema. Assim, na modernidade temos que “o direito se refere ao problema do êxito na confirmação de expectativas normativas, a política ao problema do êxito na vinculação coletiva de condutas, a economia ao problema do êxito na garantia de provisão futuro de bens em condições de escassez”<sup>94</sup>. E esses sistemas podem se relacionar entre si através do compartilhamento de seus elementos, chamado de acoplamento estrutural.

Na contemporaneidade, há uma multiplicidade de sistemas funcionais que, apesar de autorreferentes, preservando sua autonomia, também são heterorreferentes, ou seja, observam a sociedade total, bem como os demais sistemas parciais. Assim, os sistemas parciais utilizam elementos de outros sistemas no seu próprio processo comunicativo, o que não significa que aquele sistema observador terá suas comunicações determinadas pelo sistema observado, mas apenas por suas próprias estruturas e baseados no seu próprio código.

Se uma decisão jurídica sobre direito à vida tem sua argumentação fundamentada num conceito das ciências médicas que diz quando a vida se inicia, não podemos dizer que esta comunicação é científica, porque o sistema do direito utilizou um elemento das ciências médicas e o processou de acordo com suas próprias estruturas jurídicas, produzindo então uma decisão jurídica.

Aumentam-se muito as possibilidades da teoria dos sistemas com esse conceito de acoplamento estrutural, pois explica as interações inter-sistêmicas (sistema-sistema), não os isolando e impedindo sua evolução, e ainda preserva a ideia de sistema autopoietico que se auto determina, a partir de seus códigos próprios. Sua inspiração teórica vem do ramo das Ciências Biológicas, quando Humberto Maturana explica o mecanismo à disposição dos seres vivos e do meio de perturbarem-se reciprocamente:

Distinguimos duas estruturas que serão consideradas operacionalmente independentes uma da outra: o ser vivo e o meio. Entre elas há uma congruência estrutural necessária (ou a unidade desapareceria). Em tal congruência estrutural, **uma perturbação do ambiente não determina o que acontecerá ao ser vivo, pois é a estrutura deste que define que mudanças ocorrerão como resposta**

---

<sup>94</sup> SIMIONI, Rafael Lazzarotto. *Curso de Hermenêutica Jurídica Contemporânea*. Curitiba: Editora Juruá, 2014, p. 635.

(g.n.). Portanto, não se trata de uma interação instrutiva, já que não determina quais serão seus efeitos. Por isso, usamos a expressão “desencadear” um efeito. Desse modo nos referimos ao fato de que as mudanças que resultam da interação entre o ser vivo e seu meio são desencadeadas pelo agente perturbador, mas determinadas pela estrutura do sistema perturbado. O mesmo vale para o meio: o ser vivo é uma fonte de perturbações, e não de instruções.<sup>95</sup>

Os acoplamentos podem ser classificados de acordo com sua duração, de maneira que são operacionais ou estruturais. São operacionais se momentâneos, que não têm uma duração considerável; estruturais se compartilham uma determinada estrutura que serve de irritação recíproca, com duração considerável<sup>96</sup>, se transformando numa ferramenta poderosa para necessidade de o sistema se abrir cognitivamente para observar o outro sistema, aí então realizar suas próprias comunicações, numa relação inter-sistêmica. Sem estas formas de acoplamento estrutural, a sociedade ficaria, desde o início, impossibilitada de se diferenciar em sistemas funcionais, pois é importante para a evolução a influência da sociedade total no desenvolvimento estrutural dos seus subsistemas<sup>97</sup>.

Nesse contexto, podem ser identificados inúmeros acoplamentos estruturais entre os mais diversos sistemas, que consistem em ganhos evolutivos para a sociedade. Os sistemas parciais do direito, da política e da economia possuem muitos acoplamentos estruturais entre si e com os demais subsistemas, no entanto, alguns sistemas sociais são mais fechados, como a religião.

Como o problema deste trabalho tem como objeto a erosão da base tributária do ICMS, é importante serem observadas quais indicações/distinções são feitas pelos sistemas sociais envolvidos que contribuem para esse fenômeno, e também como eles se comportam e influenciam um ao outro quando em acoplamento estrutural. Aqui, temos que o ICMS é um imposto, resultado do acoplamento dos sistemas da política e da economia. Em se tratando de um imposto brasileiro, sua estrutura está moldada na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88), resultante do acoplamento entre os sistemas da política e do direito. São, portanto, os três sistemas funcionais mais relevantes para se observar a tributação.

---

<sup>95</sup> MATURANA, Humberto e VARELA, Francisco. *A árvore do conhecimento. As bases biológicas Do entendimento humano*. Campinas: Editora Psy II, 1995, p. 131.

<sup>96</sup> SIMIONI, Rafael Lazzarotto. *Curso de Hermenêutica Jurídica Contemporânea*. Curitiba: Editora Juruá, 2014, p. 675.

<sup>97</sup> LUHMANN, Niklas. *La sociedad de la sociedad*. Mexico: Editora Herder, 2006, p. 617.

Os tributos são um dos mais relevantes acoplamentos estruturais da sociedade, que é aquele entre política e economia, como dito. Nessa relação, o sistema político depende da arrecadação de impostos para suprir suas demandas, bem como o sistema econômico considera na sua comunicação os aspectos políticos compartilhados relacionados ao pagamento das obrigações tributárias principais.

A decisão econômica continua determinando como o dinheiro será alocado, de acordo com seu código (ter/não ter), logo, visando o lucro. Mas agora condicionado politicamente pela decisão que vincula a coletividade, qual seja, a imposição de uma política tributária. Já a decisão política diz respeito a como o orçamento do Estado será composto, recebendo irritação do sistema econômico, na medida em que apenas a economia decide sobre a escassez ou abundância de recursos alocados para o Estado<sup>98</sup>.

Os sistemas da política e da economia podem se "conectar" e assim influenciarem-se mutuamente. O sistema político continuamente cria comunicação direcionada ao sistema econômico, como no caso dos tributos, em que o sistema político estabelece o acoplamento entre ele e a economia de tal forma que não pode ser ignorado pela comunicação econômica.

Depreende-se disso que, embora a economia não possa ignorar a política fiscal e o dever fundamental de recolher impostos, ela lida com essas questões políticas através de uma decisão econômica, de modo que nem esses gravames podem transformar uma decisão econômica em uma política. A alocação de recursos para o pagamento de impostos ocorre de acordo com o código, programa e meio econômico, não se transformando em uma comunicação política, pois, como dito, o acoplamento estrutural não viola o fechamento operacional dos sistemas, preferindo estabelecer relações interdependentes entre os processos autopoieticos<sup>99</sup>.

Por isso, através da imposição com vinculação coletiva dos tributos sobre o consumo, como o ICMS, o sistema político irrita a economia, que ressoa essa informação internamente no sistema econômico, que por sua vez decide então adicionar o valor dos impostos ao preço de venda da mercadoria, determinando uma evolução de ambos os

---

<sup>98</sup> Ibidem, p. 618.

<sup>99</sup> MOELLER, Hans-Georg. *Luhmann Explained: From Souls to Systems (Ideas Explained)*. Chicago: Editora Open Court, 2006, p. 37.

sistemas em acoplamento estrutural<sup>100</sup>. Assim, é errado dizer que através dos tributos a política é apta a regular a economia diretamente (chamados tributos extrafiscais), bem como dizer que a "mão invisível do mercado" determina a política fiscal, enquanto decisão política.

Outro acoplamento estrutural da sociedade muito importante e também afeto à atividade de arrecadação de impostos, é a Constituição. Ela regula o acoplamento estrutural entre o direito e a política<sup>101</sup>, pois, de um lado, ela vincula o sistema político ao direito, inferindo-se que uma decisão política com base em seu próprio código (poder/não poder) é condicionada juridicamente pelo código do direito (lícito/não lícito)<sup>102</sup>. Nesse sentido, a Constituição é uma conquista evolutiva, fruto da diferenciação funcional da sociedade nos subsistemas do direito e da política; e a constitucionalização é esse processo histórico-social de diferenciação funcional, conforme já explicitado nesse trabalho:

A Constituição numa acepção moderna é fator e produto da diferenciação funcional do direito e da política como subsistemas da sociedade. Nessa perspectiva, a constitucionalização apresenta-se com o processo através do qual se realiza essa diferenciação. De acordo com esse modelo, Luhmann define a Constituição como acoplamento estrutural entre política e direito.<sup>103</sup>

Por isso que uma decisão política *contra legem* redundando em fracasso político; de outro lado, a Constituição possibilita que o direito apresente inovações por meio de uma legislação editada pelo sistema político, permitindo assim a democratização da política com a positividade do direito. Isto, pois a política é condicionada àquilo que é legal e economicamente compatível, por que a lei limita aquilo que é politicamente possível através da formação de uma vontade democrática<sup>104</sup>, muito embora, como ressaltado, as operações dos sistemas acoplados (entrelaçadas de forma recursiva em cada um dos sistemas) são mantidas operativamente fechadas, portanto, diferenciado do ambiente com limite bem definido.

---

<sup>100</sup> Ibidem, p. 38.

<sup>101</sup> Para Marcelo Neves, a Constituição também poder ser concebida como um subsistema social autopoietico que condiciona a política: “Mas não só como vínculo estrutural entre Política e Direito pode ser interpretada a Constituição numa perspectiva da teoria dos sistemas. É possível concebê-la, sob o ponto de vista político-sociológico, como um instituto específico do próprio sistema político. Mas, para os fins a que nos propomos, a análise do significado da constitucionalização simbólica, apresenta-se estrategicamente oportuno o conceito de Constituição como subsistema do sistema jurídico (Direito Constitucional)” Cf. NEVES, Marcelo. *A constitucionalização simbólica*. 3ª edição. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2013, p. 65.

<sup>102</sup> LUHMANN, Niklas. *La sociedad de la sociedad*. Mexico: Editora Herder, 2006, p. 619.

<sup>103</sup> NEVES, Marcelo. *A constitucionalização simbólica*. 3ª edição. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2013, p. 65.

<sup>104</sup> LUHMANN, Niklas. *La sociedad de la sociedad*. Mexico: Editora Herder, 2006, p. 619.

A atividade legislativa é uma comunicação do sistema político, logo, é uma decisão política, baseada em critérios políticos, no entanto, sua validade jurídica é determinada pelo sistema do direito, implicando numa forma de “jurisdição estatal”, ou seja, os atos do Estado passam a ser formados pelos fins do Estado, mas submetido às regras jurídicas vigentes<sup>105</sup>.

Neste viés de Estado Democrático de Direito, o direito constitucional, através dos direitos fundamentais, age como programa axiológico da atividade estatal, como instituições, como dito alhures; e a administração pública não tem alternativa na sua condução, a não ser aceitar as normas nas decisões políticas<sup>106</sup>. Dessa forma, “os direitos fundamentais servem ao desenvolvimento das comunicações em diversos níveis diferenciados”<sup>107</sup>.

Como se trata de um problema a ser observado no Brasil, deve-se ainda considerar a hipótese esposada por Marcelo Neves, que chama a atenção para o fato desse país consistir em uma modernidade periférica, mitigando a realização do Estado Democrático de Direito, vez que inexistem os limites à autorreferência dos sistemas político e jurídico, desaguando em bloqueios generalizados realizados pelo sistema político no sistema jurídico, o que implica em minar o acoplamento estrutural desses dois sistemas que consiste na Constituição<sup>108</sup>.

Deste modo, a concepção luhmanniana de que a modernidade se caracteriza pela complexidade e pela diferenciação funcional em subsistemas autopoieticos, portanto, autônomos, seria aplicável apenas em “países centrais”, não para “países periféricos” em que não houve a efetivação dessa autonomia sistêmica, corrompendo o princípio da diferenciação funcional, no que Neves chama de modernidade negativa<sup>109</sup>. No entanto, essa visão extrapola a Teoria dos Sistemas Autopoieticos, de modo que esta pesquisa não adota esta perspectiva do doutrinador brasileiro.

---

<sup>105</sup> Ibidem, p. 620.

<sup>106</sup> Ibidem, p. 620.

<sup>107</sup> NEVES, Marcelo. *A constitucionalização simbólica*. 3ª edição. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2013, p. 75.

<sup>108</sup> NEVES, Marcelo. *Entre Têmis e Leviatã – uma relação difícil: o Estado Democrático de Direito a partir e além de Luhmann e Habermas*. 2ª edição. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2008, p. 236.

<sup>109</sup> Ibidem, p. 237.

## 1.6 A observação do problema da erosão da base tributária do ICMS no Estado Democrático de Direito

A tributação também lida com a complexidade da sociedade moderna através dos sistemas sociais atuantes nessa seara. Com o advento do comércio eletrônico, das novas tecnologias e formas de fazer negócio, *Internet*, redes sociais, bem como intrincadas cadeias produtivas que ignoram jurisdição e a materialidade dos bens, foi afetada de forma proeminente a operação de circulação de mercadorias e serviços entre consumidores/fornecedores, contribuindo para a questão aqui analisada, a erosão da base tributária do ICMS, que exige, para tanto, uma análise funcional, na busca por soluções simultaneamente político-legislativas e científicas (tecnologias), não se restringindo unicamente ao controle do direito<sup>110</sup>.

Isto, pois o enfrentamento das grandes questões sociais demanda a absorção de uma complexidade decorrente da modernidade avançada (pós-modernidade), requerendo um olhar científico carecedor “cada vez mais de novas formas de observação, sendo que essas não podem mais ser unitárias, mas devem ser plurais, analisando todos os sistemas, todos os problemas, buscando sempre respostas que possam contrapor as expectativas”<sup>111</sup>.

Por isso, uma análise sistêmica da realidade necessita de uma observação de segunda ordem, na qual são observadas as observações dessa realidade, no caso, observa-se como o sistema do direito, economia e política realizam suas próprias observações, ou seja, suas próprias comunicações, decisões, operações, indicações/distinções a respeito do problema dessa pesquisa.

Enquanto na observação de primeira ordem há uma simplicidade ontológica, na observação de segunda ordem a complexidade aumenta, pois se pergunta pelo sentido da decisão observada, permitindo que se conheçam, no caso do problema aqui tratado, como e porque os sistemas do direito, da economia e da política decidem (observam) sobre a

---

<sup>110</sup> VIANA, Ulisses Schwarz. *Direito e Justiça em Niklas Luhmann: complexidade e contingência no sistema jurídico*. Porto Alegre: Editora Sérgio Fabris, 2015, p. 150.

<sup>111</sup> TONET, Fernando. *Reconfigurações do Constitucionalismo*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2013, p. 98.

tributação do ICMS, bem como as falhas desta observação, ou seja, aquilo que os sistemas não conseguem ver, seu ponto cego.

Toda observação tem um ponto cego, permitindo que se veja algo, mas não o todo<sup>112</sup>. No nível da observação de segunda ordem, esse observador pode observar aquilo que o observador de primeira ordem não consegue. O observador de primeira ordem só pode observar algo de certa perspectiva e, por precisar manter essa perspectiva, ele não pode se virar e ver o que está atrás, portanto, seu ponto cego<sup>113</sup>. Como assevera Luhmann:

La observación de segundo orden observa únicamente cómo se observa. La pregunta por el cómo, establece una diferencia característica entre observación de segundo y de primer órdenes. El observador de primer orden se concentra en aquello que observa y vive o actúa dentro de un horizonte de relativa poca información. Puede quedar sorprendido por determinados aspectos y buscar explicaciones cuando sus expectativas no se cumplen; no obstante, ésta es más bien la excepción y no la regla, pues está adaptado a su capacidad de procesamiento de información. Vive en un mundo que 'parece ser real'. El observador de segundo orden, en cambio, percibe la improbabilidad de la observación de primer orden. Cada movimiento realizado, cada frase dicha, es extremadamente improbable si se considera como selección obtenida de entre todas las demás posibilidades.<sup>114</sup>

Deste modo, como se pretende uma descrição científica do problema deste trabalho através de uma análise funcional sistêmica, deve ser feita uma observação de segunda ordem das comunicações que os sistemas funcionais envolvidos realizam:

As observações e descrições científicas do direito – a doutrina ou a dogmática jurídica – devem observar o fato do próprio direito ser um sistema que se auto-observa e que se autodescreve com diferença entre autorreferência e heterorreferência. Logo, as descrições científicas do direito estão obrigadas a realizar operações de observação das observações que o próprio direito realiza de si mesmo: uma observação de segunda ordem.<sup>115</sup>

Pelo exposto, a evolução da sociedade pressupõe sua diferenciação funcional em subsistemas com função de reduzir a complexidade, implicando uma necessidade de visão plural dos fenômenos sociais e de uma análise funcional dos acoplamentos estruturais entre os vários sistemas sociais.

Por essa razão, propõe aqui realizar uma observação de segunda ordem das decisões econômicas, políticas e jurídicas, no contexto do Estado Democrático de Direito,

---

<sup>112</sup> LUHMANN, Niklas. *El arte de la sociedad*. Mexico: Editora Herder, 2005, p. 101.

<sup>113</sup> MOELLER, Hans-Georg. *Luhmann Explained: From Souls to Systems (Ideas Explained)*. Chicago: Editora Open Court, 2006, p. 74.

<sup>114</sup> LUHMANN, Niklas. *El arte de la sociedad*. Mexico: Editora Herder, 2005, p. 108.

<sup>115</sup> SIMIONI, Rafael Lazzarotto. *Curso de Hermenêutica Jurídica Contemporânea*. Curitiba: Editora Juruá, 2014, p. 662.

que influem na questão da erosão da base tributária do ICMS, não se restringindo apenas a questões de controle do sistema jurídico sobre a complexidade e contingência.

O sistema tributário deve ser visto como um sistema em constante diferenciação funcional (leia-se, evolução), de maneira que ele opera de forma cada vez mais específica, com uma linguagem e métodos específicos, dificultando a compreensão do leigo, afastando do domínio do público. Como efeito dessa autonomia do sistema tributário, sua complexidade estruturada aumenta, ele passa a se comunicar radicalmente autorreferente, baseado apenas em seu código próprio, se distanciando da observação dos demais sistemas sociais.

O direito tributário passa a agir com desconfiança em relação aos demais sistemas como o da economia e política, se revelando incapaz de alinhar as hipóteses de incidência do ICMS (mais especificamente) às transformações sociais, não absorvendo as informações desse ambiente. Os reflexos são sentidos na incapacidade desse sistema tributário em responder aos anseios públicos.

Pela fundamentação teórica sistêmica exposta neste capítulo, é possível constatar a relação entre as questões da tributação no Estado Democrático de Direito e os sistemas sociais funcionalmente diferenciados do Direito, da Economia e da Política. Deste modo, para uma fecunda apreensão do tema da erosão da base tributária do ICMS, esta pesquisa deve trazer à tona os aspectos relativos a estes sistemas que contribuem para a existência do problema.

Portanto, os próximos capítulos serão dedicados a lançar luz sobre quais são esses aspectos jurídico, econômico e político, evidenciando o sentido de como cada sistema tem decidido e estabelecendo uma correlação entre essas decisões e suas repercussões sobre a erosão da base tributária do ICMS.

## 2. ASPECTO JURÍDICO DA EROSÃO DA BASE TRIBUTÁRIA DO ICMS

O Direito é um sistema funcionalmente diferenciado das demais comunicações da sociedade, de modo que seu fechamento o permite estabelecer uma diferenciação própria em relação aos demais sistemas (ambiente). E para decidir, ele observa as demais decisões da sociedade, como as econômicas e políticas, no caso de questões do direito tributário. Isto garante que sua comunicação é exclusivamente jurídica, autopoietica, auto-referencial.

A função do sistema jurídico é generalizar congruentemente as expectativas normativas, difundindo algum grau de confiança na efetivação das expectativas jurídicas da sociedade, portanto, normativas, e assim garantidas por um meio institucionalizado de estabilização contra fática da norma jurídica, a sanção<sup>116</sup>.

Como será visto neste capítulo, o sistema jurídico orienta as expectativas normativas das relações jurídico-tributárias decorrentes da tributação pelo ICMS, de forma que as comunicações dos sistemas econômico e político também influenciem nas grandes questões acerca desse imposto. No entanto, o sistema do Direito decide com base na sua própria rede de comunicações prévias e de acordo com código próprio (legal/não legal).

Cabe a este capítulo analisar ontologicamente como essas comunicações jurídico-tributárias se realizam, desvelar o código jurídico (o que é legal e o que não é legal) hodiernamente, através de uma observação jurisprudencial, da legislação tributária e das práticas administrativas correntes, evidenciando como as expectativas normativas são preenchidas do ponto de vista do direito constitucional brasileiro e com perspectivas a efetivação de direitos sociais e justiça fiscal.

Os sistemas são globais, isso significa que o sistema jurídico é um só no mundo todo, e as especificidades de cada país ou região se dá em função de como esse sistema em específico decide, ainda muito vinculado ao conceito de território, soberania e jurisdição. Enquanto as decisões econômicas, por exemplo, hoje são tomadas sem limitações

---

<sup>116</sup> LUHMANN, Niklas. *Sociologia do Direito I*. Rio de Janeiro: Edições Tempo Brasileiro, 1983, p. 125.

espaciais, globalmente. Já as decisões jurídicas em sua grande maioria ainda somente são válidas e vigentes em determinada jurisdição, que constitui o direito interno, podendo coincidir a fronteira de países, Estados e Municípios.

É justamente por isso que um problema nessa sociedade complexa não pode ser observado exclusivamente através do sistema jurídico, na medida que concorrem comunicações de outros sistemas, que podem não encontrar limitações de jurisdição. Como será discorrido nesse trabalho, as implicações do problema da erosão da base tributária do ICMS também podem ser observadas também através do sistema jurídico, contribuindo para, por exemplo, uma proteção jurídica à base tributária, como com ferramentas de praticidade tributária.

As decisões dos sistemas da economia e da política observam o sistema do Direito (abertura cognitiva), mas são tomadas, principalmente na atual economia digital e com a existência de empresas transacionais, independente de jurisdição. O resultado é a mudança radical de conceitos jurídicos clássicos para formas descontextualizadas (como o conceito de circulação jurídica de mercadoria frente ao fenômeno da desmaterialização dos bens).

Filiando-se ao magistério de Geraldo Ataliba<sup>117</sup>, o tributo é objeto do direito, de modo que o conceito jurídico de tributo é definido privativamente pelo próprio direito, que constrói suas próprias realidades, naturezas e características. O conceito jurídico de tributo, explorado aqui mais especificamente no tocante ao ICMS, não pode se confundir assim com o conceito financeiro, político ou científico, conforme pondera.

No entanto, nesse trabalho, com base na teoria sistêmica, é possível avançar mais na forma como se vê o direito tributário em relação à visão de Geraldo Ataliba, uma vez que esse eminente doutrinador brasileiro busca isolar completamente o direito e sua comunicação dos demais sistemas sociais (que ele chama como “outras ciências”), enquanto que uma visão que pressupõe esta complexidade social que vivemos não isola o direito para garantir seu fechamento operacional. Essa garantia de fechamento se dá assumindo que ele também se abre cognitivamente aos demais sistemas sociais, influenciando suas decisões.

---

<sup>117</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5ª edição – 7ª tiragem. São Paulo: Editora Malheiros, 1998, p. 23.

O objetivo deste capítulo não é exaurir o tema da relação tributária nos impostos sobre o consumo no Brasil, mas apresentar os principais contornos jurídicos do ICMS que influenciam no problema ora analisado da erosão de sua base tributária, em uma perspectiva de Estado Democrático de Direito, portanto com o viés de efetivação de direitos fundamentais.

## 2.1 A relação jurídico-tributária e os aspectos da base tributária do ICMS na Constituição

### 2.1.1 Competência tributária e imposto sobre consumo

O direito tributário no processo histórico, conforme visto, sempre estipulou como hipótese de incidência do imposto operações mercantis, como venda, consignação, transferência e circulação de mercadorias. Esse tributo no Brasil, após a promulgação da Constituição da República Federativa de 1988 (CRFB/88), é o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

Trata-se de um tipo cujo gênero jurídico é o de imposto de consumo, que se caracteriza como aquele em que “a regra jurídica de tributação escolhe para base de cálculo o fato consistente no consumo de coisa ou serviço”<sup>118</sup>. Portanto, no plano jurídico, são passíveis de aferição quanto a sua validade (conformação da regra jurídica à ordem constitucional).

Na lição de Alfredo Augusto Becker, é por isso que a hipótese de incidência não se aplica imediatamente, mas sim tem sua regra jurídica de tributação decorrente de uma estrutura lógica constituidora de signo presuntivo de capacidade contributiva<sup>119</sup>, só podendo então realmente incidir se de acordo com esse critério fundamental.

Para Paulo de Barros Carvalho, a competência tributária se refere a "uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de norma jurídicas sobre

---

<sup>118</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Editora Saraiva, 1972, p. 440.

<sup>119</sup> *Ibidem*, p. 441.

tributos"<sup>120</sup>. Por conseguinte, a competência tributária do ICMS, ou seja, a capacidade de legislar e de instituir o imposto foi definida nas pessoas políticas dos Estados-membros e Distrito Federal.

A competência tributária estadual do imposto sobre o consumo no Brasil vem desde 1936, quando da instituição da Lei Federal 187, que regulamentou a Constituição de 1934 e estipulou o Imposto de Vendas e Consignações (IVC). Esse imposto poderia ser cobrado desde que tais operações ocorressem dentro dos limites territoriais dos Estados. Antes disso, a competência tributária era da União, que criou em 1923 o “imposto sobre vendas mercantis” (Lei 4.625 de 31/12/1922).

A competência federal se justificava pelo fato de que uma operação mercantil é comum que seja realizada entre mais de um estado (interestadual) da federação, principalmente com a venda de mercadorias de uma fábrica localizada em um estado produtor (Sul e Sudeste, exceto Espírito Santo) para um atacadista localizado num estado consumidor. Com o deslocamento de competência para as unidades federadas, deu-se início a uma acirrada disputa entre elas, que manipulavam sua legislação tributária de forma a atrair o maior número de operações para seu território. Gênese, portanto, da “guerra fiscal”.

### 2.1.2 Hipótese de incidência e não cumulatividade

Em consonância com Becker, adota-se aqui a predileção pelo uso da expressão “hipótese de incidência” como sinônimo de suporte fático para imposição fiscal, em detrimento da expressão “fato gerador”, largamente utilizado na doutrina brasileira, uma vez que a relação jurídico-tributária depende de anterior norma prevendo sua incidência da regra sobre o “fato gerador”<sup>121</sup>.

Pois bem, o sucessor do IVC foi o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), também de competência estadual, não cumulativo e que garantia a maior parte da receita das unidades federadas. Foi sido instituído pela Emenda Constitucional 18/1965 e 1/1969, que inovava na medida em que alterava a regra-matriz desse imposto, passando a ser a “circulação de mercadorias”, realizadas por comerciantes, industriais e produtores.

O sucessor do ICM é o ICMS, previsto pela CRFB/88 (art. 155, II e seu § 2º, I ao XII), e regulamentada pela Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir), que derogou o Decreto-Lei 406/68 e o Convênio ICMS 66/88 (regulamentadores do ICMS até 1996). O novo desenho constitucional acrescentou à hipótese de incidência do ICMS a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, mantendo a característica da não cumulatividade, a competência estadual e, principalmente, a preocupação do legislador constitucional em estabelecer uma regra rígida sobre o estabelecimento de incentivos fiscais.

O ICMS na CRFB/88 está em consonância com as políticas tributárias em todo o planeta, de maneira que hoje mais de 130 países<sup>122</sup> adotam o IVA (espécie de tributo incidente sobre a circulação de mercadorias e de serviços, de forma não cumulativa), tendo sempre em comum na legislação a característica de ser um imposto que tem seu encargo econômico transferido para o consumidor final, que é quem efetivamente suporta a imposição fiscal através do preço (imposto indireto).

Essa garantia se dá pelo princípio da não cumulatividade do chamado IVA, como ocorre no Brasil desde o ICM, e mantido no ICMS pelo art. 155, §2º, inciso I da CRFB/88. A cumulatividade do antigo IVC (tributo incidia em cascata, durante toda a cadeia da produção ao consumo), era o principal problema daquele imposto. Desta forma, o imposto sobre o consumo no Brasil aderiria a ideia de IVA, onerando apenas o valor adicionado em cada etapa do consumo, desde a produção, até a distribuição e consumo.

Passaria então a ser não cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante de imposto cobrado nas anteriores. Tributa-se então apenas o valor agregado da mercadoria circulada. Portanto, “há quase 5 (cinco) décadas o Brasil aderiu aos sistemas tributários mais modernos, procurando eliminar a tributação em cascata, tanto nos impostos sobre a produção industrial (IPI) como sobre a comercialização (ICM)”<sup>123</sup>, que pioneiramente introduziram a não cumulatividade.

---

<sup>120</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2011, p. 271.

<sup>121</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Editora Saraiva, 1972, p. 339.

<sup>122</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11ª edição – atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 602.

<sup>123</sup> *Ibidem*, p. 522.

Apesar do avanço, esse direito de crédito é cada vez mais restringido pelas Fazendas Públicas estaduais e distrital, uma vez que adotam medidas desabonadoras ao princípio da não cumulatividade, como a dificuldade imposta pelos Estados de se transferir créditos acumulados, ou da glosa de créditos de outros Estados em que foi dado benefício fiscal inconstitucional, ou ainda alargando conceito de mercadorias que não se sujeitam a este princípio, como as de uso e consumo.

### 2.1.3 Regime jurídico dos incentivos fiscais do ICMS

O ICMS é um tributo plurifásico, que incide em cada etapa da cadeia produtiva até o consumidor final, mas em função de sua não cumulatividade, o imposto pago em uma operação deve ser abatido com o imposto já pago nas operações antecedentes. Deste modo, consiste em um imposto de mercado, devendo atingir a todos de maneira uniforme, sem promover distorções nesse mercado (neutralidade), como forma de estimular a livre concorrência e assim a Justiça fiscal. Em síntese de Misabel Derzi:

1. o ICMS incide apenas sobre operações jurídicas que transferem o domínio e a posse da mercadoria desde a produção até o consumo, assim como sobre a efetiva prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal de comunicação;
2. trata-se, portanto de um tributo plurifásico, opção feita pela Constituição Federal, por relevantes razões;
3. sendo plurifásico, não obstante, o tributo é não-cumulativo, conforme dispõe a carta magna;
4. a não cumulatividade, por sua vez, pressupõe uma repercussão jurídica do tributo, por meio da qual o imposto não deve ser suportado pelo contribuinte (apenas pelo consumidor);
5. sendo assim, o ICMS, como imposto de mercado, é neutro, nem devendo distorcer a formação dos preços, nem a livre concorrência.<sup>124</sup>

No entanto, apesar da não cumulatividade ser um princípio constitucional, com vistas a promover a Justiça fiscal, o que se vê na realidade é bem diferente. Ao invés de integração de mercados, observa-se hoje que a não cumulatividade tem induzido a disputa fratricida entre os Estados membros e DF.

Isto ocorre por causa da sua característica plurifásica, que em uma operação interestadual, como no caso de uma fábrica da cidade de Campinas/SP que vende sua

---

<sup>124</sup> DERZI, Misabel. Aspectos essenciais do ICMS como imposto de mercado. In: SCHOUERI, Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coordenadores). *Direito Tributário. Estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Editora Dialética, 1998, p. 116.

mercadoria para um atacadista de Uberlândia/MG. O imposto deve ser pago para o estado de origem, São Paulo, mas esse montante é suportado na forma de crédito escritural pelo estado de Minas Gerais.

Nesse caso, não há problema algum, na medida em que o estado de Minas Gerais deve mesmo arcar com tal crédito em função da não cumulatividade. Cabe ao fisco mineiro o imposto nas operações subsequentes com essa mercadoria, até o consumo final. No entanto, o problema é quando o imposto no estado de origem não é pago, mas sim dispensado em função de benefício fiscal oferecido pelo estado produtor, como forma de atrair ou manter aquela fábrica para seu território.

Por esse motivo, desde a Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional 01/1969, se estabeleceu que as isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias seriam concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar. Assim, como era imperioso que o imposto fosse neutro, editou-se a Lei Complementar 24/75, que disciplinou a estipulação de incentivo fiscal do IVC, ICM e ainda vige com alterações em relação ao ICMS.

Entende-se como incentivo fiscal um instrumento de desoneração tributária, “aprovado pelo próprio ente político autorizado à instituição do tributo, através de veículo legislativo específico, com o propósito de estimular o surgimento de relações jurídicas de cunho econômico”<sup>125</sup>.

É o poder executivo estadual que, através de legislação tributária própria, nos termos do art. 96 do CTN, diminui deliberadamente a carga tributária em determinadas operações, seja em função de seu tipo, sujeito passivo ou circunstância, muitas vezes com o intuito de atrair o maior número de operações sujeitas ao imposto para seus limites territoriais, prejudicando os demais Estados.

Não obstante, o art. 155, § 2º, XII, "g" da CRFB/88 recepcionou a Lei Complementar 23/75, que regula a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. E

---

<sup>125</sup> CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime Jurídico dos incentivos fiscais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 13.

assim, determinou que todas as formas de incentivos, como crédito presumido, isenção, redução de base de cálculo, diferimentos, prorrogações ou devoluções, em rol não taxativo, fossem realizados por convênios.

Esses convênios entrariam em vigor quando ratificados pelo Poder Executivo federal, desde que com a concordância de todos os Estados membros e Distrito Federal. Com isso, um incentivo fiscal somente pode ser estipulado por um estado se previamente aprovado de maneira unânime em convênio do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ)<sup>126</sup>.

#### 2.1.4 Aspectos da hipótese de incidência e base tributária

A base tributária de um imposto corresponde aqueles fatos imponíveis, ou seja, coincide com o conjunto de fatos geradores que foram previstos em abstrato na lei tributária, e que efetivamente ocorreram em determinado local e momento. Somente pertence à base tributária aquelas situações que se amoldam aos critérios jurídicos da norma tributária consubstanciados na hipótese de incidência.

Uma análise da erosão da base tributária é então uma análise de quais as operações e prestações podem ser tributadas pelo ICMS em função dos aspectos pessoais, materiais, espaciais e temporais do imposto. Isto é, devem ser observadas as diferenças entre as formas como efetivamente se desenvolve a circulação de mercadoria ou prestação de serviços, e as formas previstas na hipótese de incidência desse imposto.

Por esta razão, é importante conhecer quais são esses aspectos da hipótese de incidência, porque formam a base tributária do imposto, descrevem sua essência e são

---

<sup>126</sup> “Compete ao Conselho, promover a celebração de convênios, para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto de que trata o inciso II do art. 155 da Constituição, de acordo com o previsto no § 2º, inciso XII, alínea “g”, do mesmo artigo e na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, bem como:

a - promover a celebração de atos visando o exercício das prerrogativas previstas nos artigos 102 e 199 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), como também sobre outras matérias de interesse dos Estados e do Distrito Federal;

b - promover a gestão do Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais - SINIEF, para a coleta, elaboração e distribuição de dados básicos essenciais à formulação de políticas econômico-fiscais e ao aperfeiçoamento permanente das administrações tributárias;

c - promover estudos com vistas ao aperfeiçoamento da Administração Tributária e do Sistema Tributário Nacional como mecanismo de desenvolvimento econômico e social, nos aspectos de inter-relação da tributação federal e da estadual.” Disponível em: <[www.confaz.fazenda.gov.br](http://www.confaz.fazenda.gov.br)>. Acessado em 16/agosto/2015

conceitos chaves para se analisar de que forma ela vem erodindo, repercutindo no problema da erosão da base tributária do ICMS.

#### 2.1.4.1 Aspecto material

A materialidade é o aspecto mais complexo da hipótese de incidência, pois contém “todas as designações de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que ela consiste”<sup>127</sup>, sendo o aspecto que mais diz sobre a obrigação tributária, revelando sua natureza e consistindo no principal tópico que diferencia o ICMS dos demais impostos.

No ICMS a materialidade é mais complexa ainda, vez que múltipla. A primeira delas condiz com a operação relativa à circulação de mercadoria, inclusive o fornecimento de alimentação ou de bebida em bar, restaurante ou estabelecimento similar. Entende-se mercadoria como o “bem corpóreo da atividade profissional do produtor, industrial e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para consumo, compreendendo-se no estoque da empresa, distinguindo-se das coisas que tenham qualificação diversa, como é o caso do ativo permanente”<sup>128</sup>.

Deste modo, nos termos do art. 150, II da CRFB/88, mercadorias são coisas móveis porque são bens corpóreos<sup>129</sup>, “que valem por si e não pelo que representam. Coisas, portanto, em sentido restrito, no qual não se incluem os bens tais como os créditos, as ações, o dinheiro, entre outros. E coisas móveis porque em nosso sistema jurídico os imóveis recebem disciplinamento legal diverso”<sup>130</sup>, não equivalendo ao conceito de mercadorias.

---

<sup>127</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5ª edição – 7ª tiragem. São Paulo: Editora Malheiros, 1998, p. 106.

<sup>128</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 6ª Edição. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2011, p. 220.

<sup>129</sup> Ao analisar a questão do aspecto material da hipótese de incidência do ICMS, no RE nº 176.626-3/SP, o Ministro Sepúlveda Pertence fixou entendimento de que mercadoria deve ser bem corpóreo, como os softwares de prateleira, mas não os softwares em meio digital, logo, incorpóreos, não se incluindo como mercadoria e fugindo à incidência do ICMS: “Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de “licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador” - matéria exclusiva da lide -, efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo - como a do chamado “software de prateleira” (*off the shelf*) - os quais, materializando o *corpus mechanicum* da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio”.

<sup>130</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 31ª Edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2010, p. 389.

No entanto, a despeito da clássica doutrina, o Supremo Tribunal Federal<sup>131</sup> tem ampliado o conceito de mercadoria, para fins de incidência do ICMS, assim, admite-se o conceito de mercadoria como virtual, ou seja, aquela que pode ser transmitida por meio eletrônico, através de redes de computadores ou dispositivos físicos (mídias como CD, DVD, *Blu-ray*). Deste modo, softwares ou arquivos digitais ao serem transmitidos estariam incluídos na hipótese de incidência do imposto sobre circulação de mercadorias.

Apesar da mercadoria virtual como inovação no aspecto material da hipótese de incidência do ICMS não ser um entendimento duradouro da corte constitucional, nem vincular ainda os juízos inferiores, mostra-se uma tendência em evoluir o conceito restritivo de mercadoria, que não mais atende a realidade do comércio praticado em tempos de economia digital e comércio eletrônico.

Portanto, é um excelente exemplo de evolução do sistema do direito, que diante de um impasse na decisão jurídica (como tributar as mercadorias agora desmaterializadas), se abre (observação de segunda ordem) para outros sistemas, como a economia, com o intuito de buscar fundamentos (econômicos) para o impasse, trazendo para o jurídico novos conceitos, institutos e formas. Dessa maneira, evolui o sistema jurídico e, conseqüentemente, o direito tributário (a variação e seleção estão presentes, na medida que apreciado e julgado pelo STF, necessitando ainda da estabilização, ou seja, pacificação no sistema do Direito do instituto da mercadoria também como bem não corpóreo).

O que importa é que essa circulação de mercadoria, virtual ou não, seja uma circulação jurídica, não se admitindo como materialidade do imposto o simples deslocamento da mercadoria de um estabelecimento a outro. Essa operação mercantil, que passa por diversas fases e intermediários, deve a cada etapa efetivamente mudar a

---

<sup>131</sup> No julgamento pelo STF do Recurso Extraordinário nº 176626-3/SP, pelo Ministro Nelson Jobim, em março de 2006 assim se pronunciou em plenário: "Programa de computador é código binário e, por isso, não corpóreo. O fato de ele ser transmitido por meio de um disquete, CD ou DVD não o transforma em alto material. Entretanto, a jurisprudência do Tribunal – no que está absolutamente correto – reconhece que é cabível o ICMS na aquisição de programas de computador. Ora, se o fato de ser bem incorpóreo fosse ressalva à incidência do ICMS, não poderia ser cobrado o imposto também na aquisição de programas de computador de prateleira. É que, nesse caso, o que se está adquirindo não é o disquete, o CD, o DVD, a caixa ou o livreto de manual, mas também e principalmente a mercadoria virtual gravada no instrumento de transmissão. Portanto, se o argumento é de que bem incorpóreo não pode ser objeto da incidência do ICMS, o argumento valeria também para o caso de bens incorpóreos vendidos por meio de bens materiais. Haveria uma clara contradição da jurisprudência do STF. Por todo o exposto, indefiro a cautelar nesse ponto por entender que o ICMS pode incidir sobre softwares adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados".

titularidade da mercadoria, transmitir o patrimônio, sua propriedade, domínio ou posse, para de fato ser uma circulação de mercadorias.

Outro aspecto material do imposto é a prestação de serviço de transporte e de serviço de comunicação. No primeiro, incide o ICMS caso o serviço de transporte prestado por particulares seja entre Municípios (intermunicipais) ou entre Estados (interestaduais). Logo, não se sujeitam ao ICMS os serviços de transporte realizado dentro dos Municípios. Da mesma forma, está fora da incidência o transporte aéreo de passageiros (ADIN 1.600-8).

Também incide o ICMS na prestação onerosa, por qualquer meio, de serviço de comunicação. De acordo com a Lei Geral de Telecomunicações (LGT - Lei 9.472/97), temos definido que o serviço de telecomunicação é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação, quais sejam, a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza.

Não se inclui na hipótese de incidência do ICMS-Comunicação aqueles serviços de valor adicionado (SVA), em consonância com o §1º do art. 61 da LGT e da Súmula 334 do STJ. É serviço de valor adicionado, quando sua prestação utiliza como suporte um serviço de telecomunicações - e com o qual não se confunde, ou seja, é prestado um serviço pelo software (realizado, por exemplo, pelo Skype), desde que seus usuários tenham também um serviço de telecomunicação (acesso à Internet, esse sim tributado pelo ICMS).

Em suma, incide o ICMS no caso de prestação do serviço de comunicação<sup>132</sup> (disponibilização do suporte físico necessário ao estabelecimento da relação comunicativa), não no ato comunicacional em si. Esse serviço pode ser prestado através das atividades elencadas acima e de maneira onerosa, em troca do pagamento de um preço pelo consumidor final, tomador do serviço tributado.

Por fim, incide ainda o ICMS sobre a entrada de bem ou mercadoria importados por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto,

---

<sup>132</sup> O provedor de acesso à Internet está fora da materialidade de incidência do ICMS, uma vez que é serviço de valor adicionado, não serviço de telecomunicação, nos termos do art. 61 da Lei Geral de Telecomunicações: “Serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte

qualquer que seja a sua finalidade. Como visto, as mercadorias são destinadas ao comércio, à operação mercantil, dessa forma, nem todas as coisas são mercadorias, como aqueles bens destinados ao ativo fixo ou ao uso e consumo de uma empresa.

Assim sendo, a operação de importação desses bens não estaria na materialidade da incidência do ICMS, como era o entendimento do STF, até a Emenda Constitucional 33. Ocorre que, com a redação dada pela referida emenda ao art. 155, §2º, IX, alínea "a" da CRFB/88, doutrina e jurisprudência vergaram entendimento reconhecendo incidência do ICMS na importação de qualquer bem, seja qualquer que seja destinação (mercantil ou não).

Isso é óbvio, pois "o fundamental é que o produto estrangeiro importado circule, no mínimo ou pelo menos, em iguais condições em que circula o produto nacional"<sup>133</sup>, não fazendo sentido que fossem desonerados os produtos importados e onerados os produzidos pela indústria brasileira. Por isso, independe até da habitualidade que se pratica tal operação, seja realizada costumeiramente por contribuinte do imposto ou mesmo por pessoa física consumidora final. Em todos os casos, incide o ICMS-Importação.

#### 2.1.4.2 Aspecto pessoal

O aspecto pessoal diz respeito à subjetividade da relação jurídico-tributária, determinando os sujeitos ativo e passivo que se vinculam pela “qualidade – inerente à hipótese de incidência – que determina os sujeitos da obrigação tributária, que o fato imponible irá nascer [...] É, pois, um critério de indicação de sujeitos, que se contém a hipótese de incidência”<sup>134</sup>.

No ICMS, o sujeito ativo da relação tributária é sempre Estados e Distrito Federal, possuindo competência tributária, constitucionalmente atribuída, como explanado

---

e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações.

<sup>133</sup> DERZI, Misabel. Aspectos essenciais do ICMS como imposto de mercado. In: SCHOUERI, Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coordenadores). *Direito Tributário. Estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Editora Dialética, 1998, p. 136.

<sup>134</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5ª edição – 7ª tiragem. São Paulo: Editora Malheiros, 1998, p. 80.

alhores, o que garante que cada unidade federada possua uma legislação tributária própria, com uma administração tributária própria.

O desempenho dessas competências, que são as atividades de tributação, arrecadação e fiscalização dos tributos é realizado por essa administração tributária, em função da capacidade tributária, que consiste “na aptidão que pessoas têm para serem sujeitos ativos e passivos de relações jurídicas de índole tributária”<sup>135</sup>.

Já a capacidade tributária passiva diz respeito aos sujeitos passivos da relação tributária, ou seja, quem são os contribuintes/responsáveis do imposto. No caso do ICMS, conforme dispõe o art. 4º da Lei Complementar 87/96, contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Também integra o polo passivo da obrigação tributária a figura do responsável tributário, muito utilizada na sistemática do ICMS, e que consiste naquele sujeito passivo que, sem revestir a condição de contribuinte, vale dizer, sem ter relação pessoal e direta com o fato imponible respectivo, tem seu vínculo com a obrigação decorrente de dispositivo expresso em lei.

O responsável tributário pelo ICMS são, além daquelas pessoas enumeradas pelo art. 129 e seguintes do CTN, aqueles determinados pela legislação tributária estadual, que poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo, bem como no caso de responsabilidade por substituição tributária, conforme art. 5º e 6º da Lei Complementar 87/96.

#### 2.1.4.3 Aspecto espacial

O ICMS é um imposto estadual, dentro de uma estrutura federativa da República, em que todas as suas unidades e Distrito Federal podem legislar dentro de seus

limites territoriais. Ele incide também sobre a importação e prestação de alguns serviços iniciados no exterior. Por essas razões, o aspecto espacial de sua hipótese de incidência é relevante para se conhecer o alcance de sua base tributária.

Esse aspecto representa uma limitação normativa do ICMS, pois a jurisdição é limitada aos Estados e DF, no caso da legislação tributária estadual, e à União, nos casos de legislação complementar sobre o tema. Enquanto que as comunicações políticas, mas principalmente econômicas, não se limitam a uma jurisdição ou território.

A decisão jurídico-tributária, como comunicação do sistema do direito, é vinculada ao princípio da territorialidade da lei (espaço em que o legislador tem competência tributária) e encontra limites na jurisdição, de modo que somente operações ocorridas em determinados locais é que estabelecem se o imposto incide ou não, bem como define sua competência tributária e outros aspectos materiais, como base de cálculo e alíquota.

O lançamento tributário é ato administrativo que constitui o crédito tributário, e nele o fisco estadual deve observar a lei a ser aplicada, ou seja, estabelecer o âmbito territorial de validade da lei, uma vez que todos os Estados da federação possuem obrigatoriamente legislação instituidora do ICMS.

Os aspectos espaciais da hipótese de incidência também são importantes, pois “podem condicionar que o núcleo e elementos adjetivos devem acontecer todos no mesmo lugar ou cada um em distintos lugares”<sup>136</sup>, como por exemplo a prestação de serviço de transporte que se inicia em São Paulo e termina em Minas Gerais (fixa competência do fisco paulista para arrecadar o ICMS-Transporte).

No ICMS sobre circulação de mercadorias internacional, o aspecto espacial se pauta pelo princípio do destino, adotado em todo o mundo, de modo que se o destino da mercadoria for o exterior, não incide o ICMS, protegido por imunidade. Da mesma forma, se o destino da mercadoria for o Brasil, incide aí o ICMS-importação.

Para as operações dentro de um mesmo estado (início e fim da circulação ocorre dentro da mesma unidade federativa), vige o princípio da origem, em que o sujeito

---

<sup>135</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2011, p. 377.

<sup>136</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Editora Saraiva, 1972, p. 354.

ativo da relação tributária, que é quem recebe o produto da arrecadação do imposto, naturalmente, é aquele estado/DF que possui o território em que houve as operações (art. 155, §2º, VII, "b" da CRFB/88), aplicando-se a alíquota interna do imposto.

No ICMS incidente sobre as operações interestaduais entre contribuintes do imposto, optou-se por um misto de princípio da origem e do destino, como forma de distribuir a receita do imposto entre: (i) o estado produtor da mercadoria, que fica com o correspondente ao valor da mercadoria (base de cálculo) aplicado alíquota definida pelo Senado Federal (art. 155, §2º, IV da CRFB/88), que o fez através da Resolução do Senado Federal 22/1989; (ii) o estado consumidor, com a aplicação sobre o valor da mercadoria de alíquota correspondente entre a sua alíquota interna e alíquota interestadual (diferencial de alíquota)

As operações interestaduais destinadas a consumidor final, portanto não contribuinte do imposto, sofreu radical alteração com a EC 87/15. Ela pretendeu atingir negócios realizados através de comércio eletrônico direto, conforme será analisado no capítulo seguinte. Ficou então regrado que o ICMS não mais terá como único ente destinatário da arrecadação o estado de origem (onde está o varejista), mas terá que dividir o montante do imposto na mesma lógica do diferencial de alíquota.

Nela, estabeleceu-se alíquota de 7% (mercadoria com destino ao Nordeste, Norte e Centro Oeste, desde que a origem seja na região Sul ou Sudeste, exceto Espírito Santo) ou 12% (demais situações) para o estado produtor. Cabe o diferencial de alíquota para o estado consumidor (art. 155, §2º, IV da CRFB/88). Essa característica, como será analisado, contribui decisivamente para a erosão da base tributária do ICMS, uma vez que "engendra elisões e evasões planejadas, como ainda não contempla as diferenças peculiares entre Estados que integram a mesma região"<sup>137</sup>.

Exceções à regra, o princípio do destino vige em relação a duas mercadorias: a energia elétrica e o combustível derivado de petróleo. Assim, o ICMS não incide sobre as operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica. Deste modo, nas operações com os

---

<sup>137</sup> DERZI, Misabel. Aspectos essenciais do ICMS como imposto de mercado. In: SCHOUERI, Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coordenadores). *Direito Tributário. Estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Editora Dialética, 1998, p. 131.

lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo (art. 155, § 4º, II da CRFB/88) e energia elétrica, o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo.

No ICMS-Transporte, o princípio da origem também define a competência tributária, que pertence ao estado em que se iniciou a prestação do serviço, ou seja, onde ocorreu o “início da prestação do serviço, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias e valores”<sup>138</sup>. Caso o serviço tenha se iniciado no exterior, compete àquele estado em que terminar a prestação do serviço de transporte.

Enquanto que no ICMS-Importação, o imposto não pertence àquele estado que realiza o simples desembaraço aduaneiro, mas sim ao estado em que se localiza o sujeito passivo, aquele que realmente importou o bem ou mercadoria, portanto, o destino final do produto importado.

#### 2.1.4.4 Aspecto temporal

As circunstâncias de tempo em que o fato imponible ocorre é o aspecto temporal da hipótese de incidência. Ele determina em que momento nasce a obrigação tributária. A partir daí é que se estabelece a relação jurídico-tributária e essa passa a produzir efeitos. Cabe ao legislador a definição desse momento, ou ainda a possibilidade de antecipá-lo, como os casos de regime de substituição tributária.

O aspecto temporal do ICMS é determinado pelo art. 16 da Lei Complementar 87/96, destarte, no caso da circulação de mercadoria, é o momento da realização pelo “comerciante, ou equiparado, de operação jurídica mercantil que importe (impulsione, provoque) circulação – entendida juridicamente como mudança de titular – de mercadoria”<sup>139</sup>, esse tempo é definido em lei como sendo o momento da saída da mercadoria do estabelecimento de contribuinte.

Não se trata de uma mera saída de mercadoria de um estabelecimento, mas de efetivo ato negocial capaz de transferir a titularidade da mercadoria, como discorrido. Mas,

---

<sup>138</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 6ª Edição. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2011, p. 222.

<sup>139</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5ª edição – 7ª tiragem. São Paulo: Editora Malheiros, 1998, p. 95.

por óbvio, isso implica sempre em saída física da mercadoria, pois “a saída, nas operações correntes dentro do território nacional, ou a entrada nas importações, são os momentos marcantes da tradição, que exteriorizam a circulação jurídica das mercadorias”<sup>140</sup>. Assim, o momento de incidência é a saída da mercadoria, ou seja, sua tradição, decorrente de um ato ou negócio jurídico que configura exigibilidade desse tributo.

O momento de ocorrência do fato imponible, no caso da prestação do serviço de transporte, é o início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza, ou do ato final do transporte se iniciado no exterior. No ICMS-Comunicação incide quando das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza. Já o ICMS-Importações, o momento é aquele em que efetuado o desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior.

Todos esses momentos jurídicos da concretização da hipótese de incidência podem mudar de acordo com a circunstância (exemplo: fornecimento de refeição em restaurantes) ou objeto (exemplo: petróleo) da tributação, apresentando muitas especificidades que não cabem a esse trabalho discorrer. No entanto, o aspecto temporal é determinante em algumas situações ensejadoras da erosão da base tributária do ICMS, como no caso do comércio na economia digital, em que muitas vezes não fica perfeitamente determinável quando houve a efetiva saída da mercadoria, ou a efetiva prestação do serviço de comunicação e transporte.

## 2.2 Justiça fiscal como efetivação de Direitos fundamentais sociais e dos contribuintes em face ao problema da erosão da base tributária do ICMS

### 2.2.1 Direitos fundamentais inerentes à justiça fiscal

Os direitos fundamentais podem ser considerados na teoria sistêmica como uma evolução do sistema do direito, ou seja, como uma diferenciação funcional do subsistema dos direitos fundamentais em relação ao sistema do direito, portanto, os direitos

fundamentais coincidiriam com um novo sistema social, com fechamento operacional e abertura cognitiva às influências sociais.

Assim, somente o próprio sistema dos direitos fundamentais poderia dizer quais são em espécie esses direitos, com a vantagem na efetivação deles, uma vez que "propicia-se um ambiente de purificação das características essenciais dos direitos fundamentais sem que ocorra a interferência de elementos estranhos a sua natureza"<sup>141</sup>, como as decisões políticas ou econômicas.

O fato é que, em alusão a Konrad Hesse, Paulo Bonavides assevera que os direitos fundamentais em uma acepção restrita e juridicamente correta, "são aqueles direitos que o direito vigente qualifica como tais"<sup>142</sup>. É o fechamento operacional do sistema jurídico que é o único sistema social capaz de dizer o que são os direitos fundamentais.

Como consequência, o sistema jurídico-tributário também deve ter suas decisões tomadas observando a efetivação de direitos fundamentais dos contribuintes, constitucionalmente estatuídos, a rigor. Por que o direito tributário é operado a partir da Constituição e os contribuintes são titulares destes direitos fundamentais, principalmente aqueles de primeira geração, relativos à liberdade individual.

Não por menos, os direitos fundamentais dos contribuintes podem ser entendidos no seu sentido material como as limitações ao poder de tributar, conforme decidiu o Supremo Tribunal Federal na ADI nº 939-7.

A Corte Constitucional brasileira entende que direitos fundamentais vão além daqueles insculpidos no art. 5º da CRFB/88, espalhando-se em outros dispositivos de seu texto, como os dos art. 150 a 152 ("Das limitações ao poder de tributar"). Trata-se do reconhecimento dos direitos fundamentais dos contribuintes, portanto, devendo ser garantidos, concretizados e que não podem ser suprimidos por meio de emenda constitucional (art. 60, §4º, inciso IV).

---

<sup>140</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11ª edição – atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 542.

<sup>141</sup> TRINDADE, André. *Os direitos fundamentais em uma perspectiva autopoiética*. Porto Alegre: Livraria dos Advogados. 2007, p. 135.

<sup>142</sup> BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 15ª Edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2004, p. 560.

Cumpra ainda ressaltar, que as pessoas jurídicas também são titulares de direitos fundamentais em matéria tributária, naturalmente ajustados à natureza dos direitos fundamentais albergados. Está sendo falado então de proteção do arbítrio do estado<sup>143</sup>, consubstanciados, por exemplo, na capacidade contributiva, não confisco ou neutralidade (corolário da livre concorrência e isonomia).

Conforme explanado no capítulo anterior, os direitos fundamentais (dos contribuintes) de primeira geração, são aqueles consubstanciados nas limitações ao poder de tributar e que visam proteger juridicamente os direitos a propriedade, liberdade, segurança e igualdade.

Deste modo, são exemplos de direitos dos contribuintes, como direitos fundamentais que se fundam na ideia de liberdade, as imunidades, a liberdade de tráfego e o livre exercício de atividade econômica; os que se fundam na propriedade como a proibição de tributação com efeito de confisco; os que se fundam na igualdade: isonomia tributária, neutralidade, capacidade contributiva, tributação federal uniforme e a vedação de isenções heterônomas. Os relativos à segurança<sup>144</sup>: legalidade tributária, irretroatividade e anterioridade da lei tributária e restituição preferencial imediata quanto a fato gerador presumido.

Para o escopo desse trabalho, é importante ainda conhecermos aqueles direitos fundamentais ligados à questão da justiça fiscal, como corolário do princípio da isonomia. Ou seja, “existe um direito fundamental do contribuinte ao tratamento isonômico, que é uma forma de realização do valor justiça”<sup>145</sup>.

A justiça fiscal é possível com a efetivação dos direitos fundamentais balizados pela isonomia, que tem uma de suas facetas na capacidade contributiva, i.e., na lição de Becker, se apresenta como a justa “proporção entre a riqueza deste indivíduo e todos os tributos que ele deverá pagar”<sup>146</sup>. Trata-se então de um direito fundamental umbilicalmente ligado à questão de justiça, ou que a sociedade entende como uma tributação justa, dentro do critério carga tributária suportada/riqueza do contribuinte.

---

<sup>143</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição*. São Paulo: Atlas, 2009, p. 29.

<sup>144</sup> *Ibidem*, p. 40.

<sup>145</sup> *Ibidem*, p. 86.

<sup>146</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Editora Saraiva, 1972, p. 531.

Desta forma Alberto Xavier relaciona Justiça fiscal, capacidade contributiva e igualdade:

O Estado de Direito, na sua acepção material, impõe como critério de justiça no terreno tributário o princípio da igualdade: e que este, para além de sua formulação negativa, expressa na regra da generalidade, contém ainda um conteúdo positivo, que se traduz no princípio da capacidade contributiva. Significa isto que todo o critério de tributação não assente no referido princípio é, para o Estado de Direito, injusto e arbitrário.<sup>147</sup>

Da mesma forma assinala Klaus Tipke<sup>148</sup>, para quem a Justiça fiscal é corolário do Estado de Direito e constitui valor supremo dos contribuintes, devendo a tributação ser pautada pelo princípio da igualdade, que exige uma justa distribuição da carga tributária entre os sujeitos passivos, na medida das desigualdades econômicas encontradas. É a ideia de que quem pode mais, paga mais.

Portanto, se a Justiça fiscal depende de uma atuação isonômica do Estado (art. 150, II da CRFB/88), cabe o esforço em se identificar quais as diversas expressões de isonomia tributária, que se manifestam através de princípios específicos. Para Regina Helena Costa, são os princípios como o da “vedação da utilização de tributo com efeito de confisco, uniformidade geográfica, não limitação ao tráfego de pessoas e bens, [...] da vedação à isenção heterônoma, não diferenciação tributária entre bens e serviços em razão de sua procedência ou destino”<sup>149</sup>. No ICMS, o melhor exemplo é o princípio da neutralidade.

### 2.2.2 Princípio da Neutralidade

Então, temos que a ideia de tributação pautada na igualdade com respeito à capacidade contributiva é a essência da promoção da justiça fiscal. A tributação pelo ICMS deve também perseguir a justiça, considerando ser um imposto sobre o consumo. Como tanto, a capacidade contributiva pode ser prestigiada através, por exemplo, de alíquotas progressivas, majoradas proporcionalmente ao maior valor da mercadoria (por exemplo, um carro 1.0 pagaria menos ICMS do que um mais potente). Ou quando opta por “utilizar

<sup>147</sup> XAVIER, Alberto. Conceito e natureza do acto tributário *apud* GRECO, Marco Aurélio. *Norma jurídica tributária*. São Paulo: Editora Saraiva, 1974, p. 90.

<sup>148</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e o princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Editora Malheiros, 2002, p. 18.

<sup>149</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 4ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2014, p. 55.

alíquotas seletivas, em função da essencialidade do produto, como determina a vigente Constituição Federal para o IPI e faculta para o ICMS”<sup>150</sup>.

No entanto, aplicado ao ICMS, nenhum outro princípio da dogmática do Direito Tributário traduz melhor essa ideia de Justiça fiscal do que o princípio da Neutralidade. Pois "o interesse em um imposto plurifásico, não cumulativo e neutro é considerado ideal em economias que tendem à integração, como nos modelos europeus ou latino-americanos”<sup>151</sup>. Ser neutro significa tanto “ser indiferente na competitividade e concorrência, quanto na formação de preços de mercado”<sup>152</sup>.

Asseguram-se assim os princípios constitucionais da livre-iniciativa e da livre concorrência e o da igualdade entre os agentes econômicos (industriais, atacadistas e varejistas, prestadores de serviço). O sistema da economia demanda a neutralidade econômica<sup>153</sup>, de forma que se mitiguem os efeitos da tributação nas decisões econômicas. Um sistema tributário que tem esse tipo de intercomunicação com o sistema da economia cumpre melhor sua função de estabilização das expectativas normativas, produzindo menos insegurança e mais isonomia, além de desenvolvimento econômico.

Da mesma maneira, o sistema político quando interfere nas decisões tributárias sem preservação da neutralidade econômica, está contribuindo para uma piora no quadro de confiança nas estruturas do sistema jurídico. Com isso se produz ineficiência econômica conduzida por distorções na formação de preço e das escolhas dos agentes econômicos (comunicações do sistema da economia).

No Brasil, “cada vez mais o ICMS, nascido para ser um grande imposto de mercado, neutro, próprio das grandes economias integradas, presente em 130 países no

---

<sup>150</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição*. São Paulo: Atlas, 2009, p. 90.

<sup>151</sup> "O interesse em um imposto plurifásico, não cumulativo e neutro é considerado ideal em economias que tendem à integração, como nos modelos europeus ou latino-americanos. Ser neutro significa tanto ser indiferente na competitividade e concorrência, quanto na formação de preços de mercado. Ao mesmo tempo em que se adapta às necessidades de mercado, onerando o consumo e nunca a produção ou o comércio" Cf. DERZI, Misabel. Aspectos essenciais do ICMS como imposto de mercado. In: SCHOUERI, Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coordenadores). *Direito Tributário. Estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Editora Dialética, 1998, p. 127.

<sup>152</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 12ª edição. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2012, p. 341.

<sup>153</sup> CALIENDO, Paulo. Princípio da neutralidade fiscal: conceito e aplicação. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TORRES, Heleno Taveira (Organizadores). *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2006, p. 513.

mundo inteiro, afasta-se do figurino constitucional brasileiro”<sup>154</sup>. Conforme discorrido adiante desse trabalho, os aspectos políticos do estabelecimento de política tributária, notadamente com o estabelecimento de incentivos fiscais inconstitucionais, têm sido desastrosos para a neutralidade, redundando no derretimento geral da carga tributária (erosão da base tributária) justamente dos que possuem a maior capacidade econômica (não efetivação de Justiça fiscal).

### 2.2.3 Tributação do ICMS como instrumento de efetivação de direitos sociais

Fundamental característica desse imposto é sua fiscalidade, que significa quando o ICMS é utilizado como instrumento jurídico que abastece os cofres públicos<sup>155</sup>, ou seja, é instituído com a finalidade de carrear receita para o sujeito ativo da relação tributária. Essa arrecadação se justifica pela necessidade de financiamento estatal, para que, entre outras atividades, possa concretizar direitos fundamentais sociais que “exigem do Estado uma atividade prestacional, que deve ser materializada em serviços públicos”<sup>156</sup>.

Os direitos sociais consistem no mínimo vital que cada ordenamento jurídico determina, variando de acordo com a “opção ideológica de casa Estado”<sup>157</sup>. No entanto, apresentam a característica comum de estarem inscritos no rol de direitos fundamentais (de segunda dimensão, conforme já discorrido) de qualquer Estado Democrático de Direito e por suposto também na CRFB/88. Podem ser definidos como um subsistema de direitos fundamentais que tem a função de beneficiar a todos da sociedade:

Podemos conceituar os direitos sociais como o subsistema dos direitos fundamentais que, reconhecendo a existência de um segmento social economicamente vulnerável, busca, quer por meio da atribuição de direitos prestacionais, quer pela normatização e regulação das relações econômicas, ou ainda pela criação de instrumentos assecuratórios de tais direitos, atribuir a todos os benefícios da vida em sociedade.<sup>158</sup>

---

<sup>154</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11ª edição – atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 602.

<sup>155</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5ª edição – 7ª tiragem. São Paulo: Editora Malheiros, 1998, p. 29.

<sup>156</sup> NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. *A cidadania social na Constituição de 1988: estratégias de positivação e exigibilidade judicial dos direitos sociais*. São Paulo: Editora Verbatim, 2009, p. 63.

<sup>157</sup> *Ibidem*, 65.

<sup>158</sup> *Ibidem*, 70.

A fiscalidade do ICMS se assenta na urgência de concretização daqueles direitos sociais que dependem de uma atitude positiva, de cunho econômico por parte de estados, DF e Municípios<sup>159</sup>.

Seu produto consiste na principal receita desses entes, que tem o dever constitucional de prestar serviço público que permita a todos o acesso ao mínimo vital, demandando, para tanto, muitos recursos.

A extrafiscalidade desse imposto também promove a concretização de direitos sociais, mas não através de uma atuação prestacional, e sim como instrumento que garante tais direitos. Isto, pois a tributação do ICMS tem o poder de estimular ou não determinados comportamentos ou fatos de acordo com a direção de uma política pública assecuratória da efetividade desses direitos fundamentais, como é o direito à saúde:

Extrafiscalidade, basicamente, é o manejo de figuras tributárias, diminuindo ou exasperando o quantum a pagar com o fito de obter resultados que transcendem o simples recolhimento do tributo, muito embora a instrumentação extrafiscal não signifique, necessariamente, perda de numerário. Muitas vezes redundando em maior receita, como em certos casos de agravamento de alíquotas, visando a inibir determinados comportamentos, hábitos ou atividades consideradas inconvenientes. É o caso, no Brasil, **da pesada tributação sobre o consumo de bebidas e cigarros** (g.n.).<sup>160</sup>

A extrafiscalidade do ICMS é ainda mais evidente no princípio constitucional que determina que sempre que possível sua tributação siga o critério da seletividade (art. 155 § 2º, III), de forma que sua carga tributária incida menos no caso de circulação de mercadorias essenciais, como produtos de cesta básica, e mais em produtos não essenciais, como armas, cigarros e bebidas.

Desta feita, fica evidente a relação entre a tributação do ICMS e a efetivação de direitos fundamentais sociais, seja pela sua característica de fiscalidade, seja pela de extrafiscalidade. No primeiro caso, esse tributo gera vultuosa receita para os estados-membros, permitindo que eles concretizem em maior ou menor grau tais direitos (dependendo da eficiência da gestão pública). No segundo caso, a tributação funciona como instrumento que garante os direitos sociais.

---

<sup>159</sup> Os Municípios recebem de repasse 25% do ICMS arrecadado, nos termos do art. 158, IV da CRFB/88.

#### 2.2.4 Praticidade, erosão da base tributária e desprestígio de direitos fundamentais

O problema da erosão da base tributária do ICMS pode ser visto como um problema de crise de confiança, portanto, de desconfiança do sujeito ativo na aplicação da lei tributária, ou mais que isso, na própria eficiência da lei tributária em taxar operações na economia contemporânea.

A consequência jurídica desse fenômeno é seu potencial em induzir a administração tributária a adotar medidas extremas de praticidade, que busquem restabelecer juridicamente uma base tributária, ou então aumentar a carga tributária de determinados setores, como formas de compensar a queda de arrecadação em outros.

Entende-se por praticidade ou praticabilidade tributária “o conjunto de técnicas que visam viabilizar a adequada execução do ordenamento jurídico”<sup>161</sup>. Essas técnicas sempre consistem na utilização de ficções, presunções e outras ferramentas que racionalizam o sistema de arrecadação e fiscalização de impostos, por vezes ao custo da capacidade contributiva e dos direitos fundamentais dos contribuintes, logo, não promovendo a Justiça fiscal, perseguido pelo Estado Democrático de Direito, como será dissertado adiante.

##### 2.2.4.1 Confiança e risco na redução da complexidade da decisão jurídico-tributária

Para o filósofo britânico Anthony Giddens o conceito de confiança está ligado a crença “na credibilidade de uma pessoa ou sistema, tendo em vista um dado conjunto de resultados ou eventos, em que essa crença expressa uma fé na probidade ou amor de um ao outro, ou na correção de princípios abstratos (conhecimento técnico)”<sup>162</sup>.

Niklas Luhmann entende a confiança de maneira diversa, categorizando-a em três tipos, sendo o primeiro a confiança pessoal, subjetiva, que existe quando o indivíduo confia em sua própria confiança, de forma que o sujeito deposita confiança e confia nessa

---

<sup>160</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 12ª edição. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2012, p. 335.

<sup>161</sup> COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária. Exequibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Editora Malheiros, 2007, p. 53.

<sup>162</sup> GIDDENS, Anthony. *As consequências da Modernidade*. Tradução de Raul Fiker. São Paulo: Unesp, 1991, p. 36.

sua decisão, nas suas expectativas e sentimentos. O segundo tipo se refere às expectativas recíprocas de confiança de um sujeito no outro sujeito.

O terceiro e último tipo é a confiança sistêmica, que se baseia no fato de que essa confiança no sistema é generalizada, ou seja, que tanto o sujeito, quanto os demais compartilham de forma consciente da mesma confiança<sup>163</sup>. Por isso, a confiança sistêmica se dá não no âmbito particular, mas sim da vida social, numa perspectiva de generalização. A complexidade social não é mitigada apenas através da confiança como prática individual, mas sim na esfera social, coletiva, generalizando as expectativas de confiança.

E essa generalização de confiança pressupõe três componentes<sup>164</sup>. O primeiro se refere à substituição parcial de uma ordem externa mais complexa por uma ordem interna com sua própria complexidade estruturada, aumentando a probabilidade de se confiar em algo. O segundo componente é que a confiança demanda um processo de aprendizagem que não finda e caminha para a generalização da confiança (todos podem ser destinatários da confiança, não uma pessoa específica - confiança pessoal).

O terceiro e último elemento pressuposto quando falamos em generalização e confiança sistêmica é o seu caráter simbólico, isto é, as pessoas e as disposições sociais nas quais depositam sua confiança são convertidas em símbolos, estes muito sensíveis a distúrbios ensejadores de desconfiança. Tudo que ocorre no tocante ao problema da confiança pode afetá-la. Uma simples mentira pode levar a uma situação de desconfiança sistêmica, com a perda do valor simbólico da confiança.

Estes componentes confirmam a hipótese de que a confiança está associada à redução da complexidade, e mais especificamente, da complexidade que chega do mundo como consequência da liberdade de outros seres humanos, de modo que a confiança funciona para compreender e reduzir a complexidade. Essa redução se dá em função da aceitação do risco, no momento da tomada da decisão.

Sempre há um risco ao se decidir, de maneira que “decisões contingentes (poderiam ser de outra forma), que não permitem mais se falar em decisão segura. A

---

<sup>163</sup> LUHMANN, Niklas. *Confianza*. México: Universidad Iberoamericana, 2005, p. 21.

<sup>164</sup> *Ibidem*, p. 48.

sociedade moderna possui condições de controlar as indeterminações, ao mesmo tempo, que não cessa de produzi-las<sup>165</sup>, gerando um paradoxo.

A confiança se funda numa relação circular entre risco e ação, ambas com exigências de complementaridade. Se tomar decisão implica risco, então os tomadores de decisão necessariamente estarão assumindo riscos, estarão correndo riscos, implicando no aumento da demanda por confiança<sup>166</sup>, que se em alta consegue transmitir a sensação de segurança, apesar de sempre haver o risco de desapontamento.

O direito sempre mudará, evoluirá, se adaptará a novos contextos sociais, imprevisíveis e, assim, no campo da incerteza e do incremento do risco. Esse risco é inerente ao direito, assim como também à própria sociedade. Na teoria dos sistemas, a fórmula de risco dá lugar a uma fórmula de adaptação, tanto no plano do sistema social, quanto de seus sistemas funcionais<sup>167</sup>.

A confiança no Direito Tributário é estimulada através dos princípios constitucionais da irretroatividade, anterioridades ou o da legalidade. Além de outros específicos do ICMS, como a neutralidade e vedação a incentivos fiscais unilaterais. Por isso, uma decisão tributária, como o lançamento tributário, se submete a um risco calculado, em que se considera nessa equação a confiança depositada em face da complexidade apresentada.

#### 2.2.4.2 Desconfiança na decisão jurídico-tributária e direitos fundamentais

Temos então que a confiança reduz a complexidade, facilitando a tomada de decisão e tornando possível que se viva “em uma sociedade complexa, onde já não bastam mecanismos personalizados ou de interação para manter a segurança da confiança<sup>168</sup>. No entanto, o Direito é propenso a passar por crises de confiança que são transmitidas simbolicamente.

---

<sup>165</sup> ROCHA, Leonel Severo. *Introdução à teoria do sistema autopoiético do direito*. 2ª Edição. Porto Alegre: Libraria do Advogado, 2013, p. 34.

<sup>166</sup> LUHMANN, Niklas, *Familiarity, confidence, trust: problems and alternatives* in Diego Gambetta (ed.), *Trust: making and breaking cooperative relations*, Electronic Edition, Department of Sociology, University of Oxford, 2000, chapter 6, pp. 94-107 (<http://www.sociology.ox.ac.uk/luhmann94-107.pdf>). p. 100.

<sup>167</sup> LUHMANN, Niklas. *El derecho de la sociedad*. México: Universidad Iberoamericana, 2002, p. 408-409.

<sup>168</sup> *Ibidem*, p. 188.

E quando há desconfiança reduz-se a complexidade, mas com capacidade destrutiva sobre as estruturas do sistema (como lesão ou não concretização de direitos fundamentais), e, portanto, devendo ser evitada<sup>169</sup>. Isto, pois se a confiança é redutora da complexidade, a desconfiança também é, mas para tanto, utiliza de reduções drásticas, através de instrumentos de praticidade, como generalizações, simplificações e presunções.

Por que com a confiança em crise, restaura-se a complexidade antes reduzida, criando um ambiente propício para a adoção de estratégias alternativas para absorção de tantas possibilidades, inclusive com a renúncia a algumas destas possibilidades<sup>170</sup>, pelo fato do sistema não conseguir lidar com todas elas<sup>171</sup>.

No direito tributário, a desconfiança tem como contrapartida do ente tributante a formulação de “regras de controle, por meio de imposição de uma série de deveres acessórios, informações, registros contábeis e declarações impostas aos contribuintes; às vezes, em regras de presunção, simplificação e pautas de valores”<sup>172</sup>, além da substituição tributária e outros.

As medidas de praticidade mais extremas (que mais desprestigiam direitos dos contribuintes) têm como fundamento a desconfiança quanto à aplicação da lei fiscal, em que se utilizam abstrações generalizantes com o fito de diminuir o risco de inexecutabilidade da legislação tributária. Essa praticidade funciona como um “princípio geral e difuso, que não apresenta formulação escrita, nem no ordenamento jurídico alemão, onde se originou, nem no nacional, encontrando-se implícito por detrás das normas constitucionais”<sup>173</sup>.

Na seara tributária é muito utilizada como forma de dar exequibilidade a lei fiscal em um ambiente de desconfiança, já que pode "tornar a norma exequível, cômoda e

---

<sup>169</sup> DERZI, Mizabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no Direito Tributário*. São Paulo: Editora Noeses, 2009, p. 338.

<sup>170</sup> *Ibidem*, p. 334.

<sup>171</sup> É o caso da substituição tributária do ICMS, em função de crise de desconfiança no efetivo recolhimento do imposto nas operações no atacado e varejo, adota-se uma técnica que utiliza presunção e redução drástica: para facilitar a fiscalização do tributo "plurifásicos", o fisco antecipa a cobrança na indústria de toda a cadeia de incidência do ICMS até o consumo final. Presume-se base de cálculo e ocorrência do fato imponible (fato gerador). Com isso, privilegia-se segurança jurídica e bom desempenho da administração tributária, mas não privilegia a Justiça fiscal, notadamente através dos princípios da legalidade (tipicidade) e capacidade contributiva.

<sup>172</sup> DERZI, Mizabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no Direito Tributário*. São Paulo: Editora Noeses, 2009, p. 335.

<sup>173</sup> COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária. Exequibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Editora Malheiros, 2007, p. 53.

viável, a serviço da praticidade, a lei ou o regulamento muitas vezes se utilizam de abstrações generalizantes fechadas (presunções, ficções, pautas de valores, enumerações taxativas, somatórios e quantificações)<sup>174</sup>.

No entanto, toda comunicação jurídico-tributária deve ser informada por princípios constitucionais como o da não surpresa, anterioridade, não confisco ou capacidade contributiva, todos direitos dos contribuintes e que privilegiam a Justiça fiscal e a segurança jurídica.

Esses mandamentos são melhores verificáveis em um ambiente de confiança, pois ela tem o propósito específico de “preservar a posição jurídica alcançada pelo particular e, ainda, assegurar uma continuidade das normas do ordenamento. Trata-se de um instituto que impõe freios a um excessivo dinamismo do Estado que seja capaz de descortear a confiança dos administrados”<sup>175</sup>.

Portanto, a praticidade tributária pode e deve ser adotada pelo Estado, inclusive no combate à erosão da base tributária do ICMS, garantindo que a administração tributária tenha condições de exercer suas funções estatais, arrecadando, cobrando e fiscalizando tributos, com bom desempenho e eficiência.

A grande questão é que no Estado Democrático de Direito, como visto, os direitos fundamentais devem ser concretizados. Não por menos, “o grande desafio posto ao legislador tributário consiste em encontrar o ponto de equilíbrio entre, de um lado, a simplificação e racionalização do sistema, para a melhoria da arrecadação, e, de outro, o respeito aos direitos do contribuinte”<sup>176</sup>.

### 2.3 A erosão da base tributária como um problema de Justiça fiscal e efetivação de direitos fundamentais sociais e dos contribuintes no Estado Democrático de Direito

A erosão da base tributária advém do descompasso entre os aspectos das hipóteses de incidência do imposto (trazidas pela legislação tributária) e os fatos impositivos

---

<sup>174</sup> Ibidem, p. 54.

<sup>175</sup> ARAÚJO, Valter Shuenquener de. *O princípio da proteção da confiança*. Rio de Janeiro: Editora Impetus, 2009, p. 59.

da realidade em transformação. Notadamente, decisões políticas e econômicas determinam essas transformações, como serão evidenciadas nos capítulos seguintes, de tal forma que o contexto em que se circula mercadoria, ou presta-se serviço de comunicação ou transporte, muda drasticamente.

A lei tributária não acompanha esse movimento e deixa de ser apta a estabelecer incidência do ICMS sobre determinadas operações no consumo dotadas de capacidade contributiva, mas que não podem mais ser tributadas, pois agora não se amoldam aos aspectos espacial, material, temporal ou pessoal do fato gerador e definidos em lei.

A erosão desse imposto traz repercussões jurídicas, na medida em que afeta a promoção da Justiça fiscal, entendida como o exercício da exação com respeito aos direitos fundamentais dos contribuintes (com raízes na isonomia e, no caso do direito tributário, na capacidade contributiva e neutralidade dos impostos sobre o consumo), mas que seja capaz de viabilizar políticas públicas e ao mesmo tempo garantir recursos para fazer frente às necessidades de concretização de direitos fundamentais sociais.

As consequências desse problema podem ser analisadas sobre dois primas, o primeiro ligado a fiscalidade desse imposto, isto é, de sua função de recolher recursos ao erário, dotando o Poder Público de receita própria (tributária) para fazer frente àquelas despesas incorridas na prestação de serviços públicos, principalmente, aqueles que efetivam os direitos fundamentais sociais (na doutrina entendidos como direitos fundamentais de segunda geração).

Segundo dados do Tesouro Nacional<sup>177</sup>, no ano de 2011 as unidades federadas arrecadaram R\$321.073.028.486 em impostos próprios, sendo que desse montante 7,5% se refere ao IPVA e apenas 0,8% ao ITCD. O ICMS recolhido neste exercício em tela foi de R\$294.378.873.022, representando 91,7% da arrecadação. Isso significa que Estados e Distrito Federal têm como seu principal imposto o ICMS, que consiste no tributo com maior valor de arrecadação no Brasil, portanto, a manutenção de sua base tributária afeta diretamente as prestações sociais determinadas pela Constituição.

---

<sup>176</sup> COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária. Exequibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Editora Malheiros, 2007, p. 386.

<sup>177</sup> BRASIL. Tesouro Nacional. *Estados e Municípios*. Disponível em: <[http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Estados\\_municipios](http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Estados_municipios)> Acesso em: 18/setembro/2015.

O art. 6º da CRFB/88 estipula em rol exemplificativo quais são esses direitos sociais que merecem guarida constitucional, como a educação, saúde, alimentação, trabalho, moradia, assistência aos desamparados, entre outros. Tratam-se de prestações feitas através do Serviço Público, de caráter positivo, ou seja, “revelam um fazer por parte dos órgãos do Estado, que têm a incumbência de realizar serviços para concretizar os direitos sociais, [...] que servem de substrato para o exercício de incontáveis direitos humanos fundamentais (art. 5º e 7º)”<sup>178</sup>.

Destarte, cabe também aos Estados e DF a incumbência constitucional de efetivação desses direitos destinados aos hipossuficientes, em concorrência com os demais entes federados (art. 24). Esse cenário vincula uma menor arrecadação à inviabilidade de efetivação de políticas públicas promotoras dos direitos fundamentais sociais, em função da fiscalidade do ICMS.

O segundo prisma de análise dos problemas da erosão é seu potencial limitador da ação desse imposto em sua faceta extrafiscal, que via de regra busca também a execução de políticas públicas na área da saúde (ex.: maior carga tributária sobre o cigarro), educação (ex.: imunidade de livros e jornais), segurança (ex.: isenção em Equipamentos de Proteção Individual) e outros direitos constitucionais que devem ser protegidos pelo Poder Público.

É por isso que a erosão da base tributária do ICMS é uma grave ameaça a ser considerada pelas Administrações Tributárias estaduais e distrital na formulação de seus planejamentos na área de tributação, fiscalização e arrecadação, normalmente buscando uma saída através da simplificação dessas atividades promovidas com o auxílio da tecnologia. Mas a tentação de saída do fisco pela praticidade, como visto, não é aconselhável, uma vez que se baseia na desconfiança do sistema e invade muitas vezes os direitos fundamentais (primeira geração) dos contribuintes, afastando-se do ideal perquirido de Justiça fiscal.

A Administração Tributária do século XXI passa pelo estabelecimento de uma tributação sobre o consumo com vistas à capacidade contributiva e igualdade na tributação, mas perquirindo um desenvolvimento técnico, econômico, social, político e jurídico, estreitando as relações entre o fisco e o contribuinte. Lançar mão de técnicas de praticidade

---

<sup>178</sup> BULOS, Uadi Lammêgo. *Curso de Direito Constitucional*. 8ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2014, p. 809.

são instrumentos válidos sim, desde que adstritos à efetivação dos direitos fundamentais do contribuinte e do tratamento isonômico que ele faz jus.

### 3. ASPECTO ECONÔMICO DA EROSÃO DA BASE TRIBUTÁRIA DO ICMS

O sistema da economia tem sua comunicação baseada no código pago/não pago, reduzindo a complexidade através de seu meio de comunicação simbolicamente generalizado: o dinheiro, que representa a “generalização contra-fática, temporal e social das possibilidades de câmbio”<sup>179</sup>. Suas decisões consideram a alocação de recursos, num contexto de escassez/abundância de bens.

Por isso, sua função é generalizar as expectativas entre estabilidade e variações da escassez e abundância da sociedade. Isto é, a função da economia deve, portanto, ser realizada através das circunstâncias das relações entre a necessidade de satisfação e a escassez de bens, serviços e dinheiro<sup>180</sup>. Não se trata apenas de satisfações da vida, mas também das prioridades temporais das diferentes necessidades de diferentes indivíduos ou sistemas sociais.

Assim como nos demais sistemas da sociedade, o sistema econômico interage com o ambiente, contribuindo para a co-evolução. Isto, pois conforme explanado no primeiro capítulo, a evolução dos sistemas na sociedade moderna complexa indica incremento das possibilidades de se estabelecerem uma relação duradoura, perene, entre sistema/ambiente. Por isso, os sistemas evoluíram de forma a facilitarem o acoplamento estrutural, ou seja, o compartilhamento de estruturas.

A economia acopla-se à política através da tributação. Esta funciona como um meio comum que os sistemas consideram em suas decisões internas, permitindo a evolução de ambos. A política satisfaz sua necessidade de receitas/pagamentos, que devem conter um acervo de bens suficientes para fazer frente às despesas incorridas no financiamento do Estado.

Essa abertura do sistema econômico garante que todos os pagamentos são orientados para a satisfação, e que quem queira satisfazer aquelas necessidades que o dinheiro pode suprir, devem fazê-lo através do pagamento<sup>181</sup>. Já a economia passa a

---

<sup>179</sup> LUHMANN, Niklas. *Die Wirtschaft der Gesellschaft*. 1ª. Edição. Frankfurt: Editora Suhrkamp Verlag, 1988, p. 14.

<sup>180</sup> Ibidem, p. 63.

<sup>181</sup> Ibidem, p. 63.

considerar essa informação na alocação de recursos, ou seja, a decisão econômica aprenderá (evolução) a equacionar os tributos na formação de preços e realizando um planejamento tributário.

A economia também estabelece vínculo com o direito, através de observações de segunda ordem realizadas entre si, permitindo igualmente uma co-evolução. Como exemplo desse acoplamento estrutural, temos os contratos, em que o desenvolvimento econômico é facilitado com uma estabilidade das relações comerciais permitidas pelo direito.

Por esta razão, como o problema deste trabalho é um problema do direito tributário, qual seja, a erosão da base tributária do ICMS, devemos analisar os aspectos jurídicos, realizado no capítulo segundo; os políticos, a serem realizados no próximo capítulo; e neste corrente capítulo, os aspectos econômicos que concorrem para a afirmação desse problema.

Nesse contexto, deverão ser debatidas aqui as questões de como as decisões econômicas na sociedade moderna e complexa se refletem na impossibilidade de se tributar determinados fatos econômicos. Ou como as organizações econômicas conseguem suprimir tributos incidentes em suas operações através do planejamento tributário ou pela introdução de uma nova forma (evolução social) de desenvolvimento econômico e tecnológico, de maneira a minimizar o imposto a recolher.

Isso ocorre porque diferente do sistema político e jurídico, a Economia muitas vezes ignora fronteiras (político) e jurisdições (jurídico). É óbvio que o sistema econômico observa (se abre) a essas questões na formação de um preço ou na estipulação de um contrato de comércio exterior, no entanto, tem muito mais facilidade de operar em escala global, principalmente por organizações multinacionais que tem força para jogar com as diferentes jurisdições ou fronteiras, de acordo com seus interesses (lucros maiores e tributação menor).

O objetivo é depurar quais os fatores da nova economia como o comércio eletrônico em escala global, a desmaterialização de bens e mercadorias ou as moedas virtuais influem no objeto dessa pesquisa. Essas evidências são de grande importância social, na medida em que preocupam os governos de todo o planeta, bem como os estaduais e distrital no Brasil, principalmente pelo fato de:

- a) as grandes corporações sistematicamente mudarem suas matrizes ou estabelecimentos (decisão econômica) para o lugar com a melhor vantagem e lucros com a redução da carga fiscal;
- b) que certas operações de grande capacidade contributiva deixam de ser tributadas gerando distorções de Justiça fiscal e na chamada “velha economia”.

### 3.1 A nova economia, tributação e análise da OCDE

O empenho da OCDE (composta de diversas nações), a pedido dos ministros das finanças do G20, na elaboração de um plano de ação de combate a erosão da base tributária dos impostos em geral se justifica em função da tributação estar ligada a questão da soberania nacional ou da autonomia estadual e distrital, no caso do ICMS. E com o cenário de economia digital, em que as barreiras territoriais importam cada vez menos, a baixa qualidade da interação dos regimes fiscais nacionais suscita conflitos que culminam ou numa dupla tributação, ou em nenhuma tributação, conforme o caso.

Enquanto a economia se tornou mais integrada em escala mundial, os contribuintes também passaram a agir globalmente, criando oportunidades para empresas multinacionais apostarem no planejamento tributário como forma de blindar seu patrimônio, viabilizado em função das diferentes legislações tributárias dos países e unidades federadas.

Com isso governos e contribuintes perdem, pois se dissolve a coesão do sistema tributário, gerando cargas maiores para contribuintes com menor capacidade contributiva e assim promovendo injustiça, ao mesmo tempo em que há a queda de arrecadação e assim do financiamento público, vital para o crescimento econômico.

Além do mais fere a neutralidade, de maneira que as decisões econômicas passam a ser influenciadas por questões de fundo meramente fiscais, como a melhor forma de driblar o fisco, sonegar tributos ou como realizar *lobby* político no sentido de conseguir mais benefícios fiscais para o seu setor. Com isso deixa-se de tomar a mesma decisão com base na melhor produtividade e logística para a obtenção de lucro, garantindo um desenvolvimento econômico sustentável e não com base em privilégios ou elisão abusiva.

No entanto, essa quebra de barreiras na decisão econômica não atinge apenas o planejamento tributário das grandes corporações multinacionais. Isto, pois a erosão da base tributária também se dá em função da inaptidão das normas de criarem hipóteses de incidência num contexto de disseminação da economia digital.

Conforme define a própria OCDE, a economia digital é caracterizada pelo “uso massivo de dados [...], pela utilização generalizada de modelos de negócios multilaterais, capturando valor das externalidades geradas por produtos gratuitos, e pela dificuldade em determinar a jurisdição na qual o valor é criado”<sup>182</sup>. O motivo disto é que o principal fundamento nessa nova economia são os ativos intangíveis, portanto, com maior dificuldade de quantificar monetariamente (precificar e cobrar) e materialmente (sem substância física, incorpóreos).

Estas questões são o cerne dos aspectos econômicos do problema, uma vez que a tributação deve taxar onde o valor é adicionado, onde há riqueza, e assim é importante responder à pergunta sobre como as empresas criam valor na economia digital. E com isso pensar a norma tributária, jurisprudência e doutrina atualizando conceitos atinentes aos aspectos das hipóteses de incidência, alterando a forma como se entende origem, destino, domicílio fiscal, sob pena da tributação sucumbir frente às novas formas de fazer negócios.

O resultado poderia ser o “deslocamento de funções essenciais desses negócios e conseqüentemente, numa redistribuição dos poderes de imposição tributária levando possivelmente a uma baixa tributação”<sup>183</sup>. O significado é então o enfraquecimento da base tributária dos impostos (BEPS<sup>184</sup>), incluindo os indiretos como ICMS.

Por isso, se determinadas operações de circulação de mercadorias ocorriam de uma determinada maneira na antiga economia, na economia digital isso se modifica por vezes radicalmente. Agora, algumas características essenciais desse negócio jurídico praticado são reordenadas (por exemplo, tornando indefinido a origem de um produto), escapando da subsunção do fato à norma tributária e assim da incidência do imposto.

---

<sup>182</sup> OECD. *Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros*. Paris: OECD Publishing, 2014, p. 10. Disponível em <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264207790-pt>>. Acesso em: 18/setembro/2015.

<sup>183</sup> *Ibidem*, p. 11.

<sup>184</sup> Em inglês sob a sigla de BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*).

Por outro lado, algumas outras operações de circulação de mercadorias que não são tão fortemente afetadas pela economia digital, como combustível e energia elétrica, acabam por sofrer maior carga tributária, como forma de compensação do montante que se deixou de arrecadar em tempos de economia digital.

Essas distorções devem ser evitadas na tributação do ICMS como medida de Justiça fiscal. Nesse sentido, a OCDE ao analisar o problema dos BEPS na economia digital<sup>185</sup>, propõe que seu combate seja pautado pelos princípios da neutralidade, em que a taxaço deve ser neutra e isonômica tanto no comércio regular, quanto no comércio eletrônico.

Também deve ser observado o princípio da eficiência, em que os custos de cumprimento de obrigações acessórias devem ser mitigados e os recursos alocados para a atividade da administração tributária devem ser o mais eficiente possível, reduzindo as despesas do erário quando possível.

Além do mais, a legislação tributária deve ser clara e simples, protegendo a confiança, oferecendo segurança e não surpresa aos contribuintes, para que assim eles consigam se planejar e cumprir as regras a contento. Essa legislação deve ainda ser efetiva e justa, ou seja, deve se pautar pelo princípio da capacidade contributiva e deve produzir todos seus efeitos evitando a evasão ou sonegação de tributos.

Por fim, e muito propício no contexto de economia digital, o sistema tributário tem de ser flexível e dinâmico na aplicação de seus institutos, tornando-o apto a se alinhar ao desenvolvimento tecnológico e comercial. Por exemplo, é óbvio que a exegese do conceito de circulação de mercadorias não pode mais deixar de considerar a realidade da circulação de mercadoria virtual.

Portanto, os próximos tópicos devem explorar quais são essas “ameaças” externas à tributação do ICMS que tem como fonte os novos modelos de negócio vigentes na economia digital e que, de alguma forma, podem incorrer na incapacidade dessas operações serem tributadas de acordo com os ditames da Justiça fiscal, evitando o fenômeno da erosão da base tributária.

Não se deve, no entanto, ao pretexto de combatermos essa erosão, utilizarmos a tributação como fator sufocante do desenvolvimento econômico que a economia digital tem gerado. Como evidência, temos que o setor de TIC tem demonstrado grande resiliência frente à crise econômica mundial, tanto que os seus resultados superaram em muito o resto da economia, apresentando crescimento líquido entre 2009 e 2012, nos países da OCDE. As empresas de TIC contam ainda com os números favoráveis de taxa de sobrevivência de novas companhias.

### 3.2 Implicações da Economia Digital na base tributária do ICMS

A evolução da Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC) acompanhada nas últimas décadas tem tornado os computadores acessíveis a uma camada social cada vez mais abrangente, democratizando a sociedade através do rápido desenvolvimento tecnológico. Essa revolução tem como pano de fundo a aplicação desses novos instrumentos na economia, com vistas para a realização de relações econômicas com menor custo.

A OCDE<sup>186</sup> lembra que o início do desenvolvimento da economia digital foi possível graças a capacidade da indústria da informática de produzir *hardware* e *software* cada vez mais baratos. Isso se deu há três décadas em um processo de padronização da arquitetura dos computadores pessoais (*Personal Computers* - PC). A concorrência desse setor era enorme, levando a uma competição por preços baixos e a muitos avanços tecnológicos.

Esse ciclo se radicalizou nos dias contemporâneos de tal forma que através de *smartphones* o indivíduo tem acesso a uma incrível capacidade computacional e, mais importante, a uma enorme gama de informação obtida com a conexão com a rede mundial de computadores (Internet). E a queda nos preços destes dispositivos continua no mesmo ritmo. No Brasil<sup>187</sup>, 17% dos domicílios tem *tablet*, 28% computador de mesa e 30% computador portátil, sendo que o número de usuários de telefone celular atinge 92% do total de domicílios (100% das classes A e B).

---

<sup>185</sup> OECD. *BEPS Action 1: Address the tax challenges of the digital economy*. Paris: OECD Publishing, 2014, p. 6. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/comments-action-1-tax-challenges-digital-economy.pdf>>. Acesso em: 18/setembro/2015.

<sup>186</sup> *Ibidem*, p. 8.

Estudo da OCDE<sup>188</sup> também retrata esse cenário que estamos vivendo, pois aponta que em menos de dois anos, estima-se que o número de “visualizações” de páginas web em dispositivos móveis e *tablets* aumentou 30% do total. Em 2013, mais de 75% dos usuários ativos do *Facebook* o fizeram através de um *smartphone*, mesmo sendo o serviço de Internet banda larga sete vezes mais caro no celular (3G/4G) do que na residência (via rádio ou cabo, por exemplo).

Enquanto isso, a Internet, enquanto rede de telecomunicação global tem se tornado um grande negócio, apresentando taxas de crescimento auspiciosas, tanto no que se refere ao impacto econômico e comercial, quanto no investimento em infraestrutura (bancos de dados, sistemas operacionais e servidores) e modelos de negócios (as “*app stores*”), levado a cabo pelos provedores, empresas de TIC e governos.

A expansão do acesso à Internet também é outro fator preponderante para entendermos os porquês da economia digital. No Brasil, segundo estudos<sup>189</sup> do Centro de Estudos sobre as Tecnologias da Informação e da Comunicação (vinculado ao Núcleo de Informação e Coordenação do Ponto BR), 50% dos domicílios tem acesso à Internet, atingindo 60% na região Sudeste e 95% para aqueles que possuem renda familiar maior ou igual a 10 salários mínimos.

Nos países da OCDE<sup>190</sup>, esse percentual de usuários conectados à Internet passou de 60% para 80% dos adultos entre 2005 e 2013, atingindo 95% entre os jovens. E não foram só as pessoas físicas e consumidores que se beneficiaram da Internet, mas todos os setores da economia adotaram a TIC como forma de incrementar sua produtividade, aumentar o alcance no mercado e reduzir custos operacionais.

Portanto, como as pessoas, empresas e até objetos (computação ubíqua) agora se conectam de forma muito mais rápida e sem precedentes na história, fica possível

---

<sup>187</sup> CETIC. *TIC - Domicílios 2014*. Disponível em: <<http://www.cetic.br/tics/usuarios/2014/total-brasil/>> Acesso em: 30/setembro/2015.

<sup>188</sup> OECD. *Measuring the Digital Economy: A New Perspective*. Paris: OECD Publishing, 2014. Disponível em: <<http://www.oecd.org/sti/measuring-the-digital-economy-9789264221796-en.htm>>. Acesso em: 18/setembro/2015.

<sup>189</sup> CETIC. *TIC - Domicílios 2014*. Disponível em: <<http://www.cetic.br/tics/usuarios/2014/total-brasil/A4/expandido>> Acesso em: 30/setembro/2015.

<sup>190</sup> OECD. *Measuring the Digital Economy: A New Perspective*. Paris: OECD Publishing, 2014. Disponível em: <<http://www.oecd.org/sti/measuring-the-digital-economy-9789264221796-en.htm>>. Acesso em: 18/setembro/2015.

constatar que há a alteração e facilitação da forma como se pratica o comércio de mercadorias e serviços enquanto ativos tangíveis ou intangíveis. Estimula-se o desenvolvimento econômico, uma vez que otimiza o encontro da oferta e demanda. Mas também cria novos desafios à exação.

Destarte, nos próximos tópicos serão debatidas as principais ameaças da economia digital à tributação do ICMS, em função novos modelos comerciais, evidenciando como essa nova realidade afeta os aspectos da hipótese de incidência desse imposto e suas consequências para a erosão de sua base tributária.

### 3.2.1 Comércio eletrônico

#### 3.2.1.1 O comércio eletrônico na economia digital

O *e-commerce* ou comércio eletrônico consiste em um modelo de negócio muito eloquente da economia digital, conforme também aponta a OCDE<sup>191</sup>, e impacta fortemente as relações econômicas, comerciais e, naturalmente, a exação pelo ICMS. Isso não quer dizer que se trata de um modelo totalmente descolado da velha economia, mas se preserva em muito a forma clássica de circulação de mercadoria, principalmente na modalidade indireta, conforme será discorrido.

Ocorre que a tecnologia permite que se atinja uma escala muito maior de alcance dos produtos ao mercado consumidor, isto porque ficou fácil e de baixo custo a logística para transportar mercadorias a longas distâncias. Além do mais, o modelo de varejo é radicalmente alterado no comércio eletrônico, de modo que uma mercadoria pode ser oferecida via *web* (*sites* ou redes sociais). No Brasil<sup>192</sup>, a proporção de usuários de Internet que realizaram pesquisa de preços de produtos/serviços *on-line* em 2014 foi de 62%, sendo que esse número sobe para 88% da "classe A".

A oferta dispensa pontos de vendas tradicionais em troca de um *site* ou aplicativo, a um custo baixíssimo e atingindo uma quantidade sem precedentes de potenciais

---

<sup>191</sup> OECD. *BEPS Action 1: Address the tax challenges of the digital economy*. Paris: OECD Publishing, 2014, p. 25. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/comments-action-1-tax-challenges-digital-economy.pdf>>. Acesso em: 18/setembro/2015.

<sup>192</sup> CETIC. *TIC - Domicílios 2014*. Disponível em: <<http://www.cetic.br/tics/usuarios/2014/total-brasil/H1/>> Acesso em: 30/setembro/2015.

compradores, massificando o consumo e as informações. Com isso, “o significado de globalização para o comércio eletrônico é a possibilidade de os consumidores buscarem os produtos que desejam em fornecedores localizados em qualquer lugar do mundo”<sup>193</sup>.

### 3.2.1.2 Conceito e modelos de negócio no *e-commerce*

O *e-commerce* permite que se venda serviços, bens e mercadorias, realizando-se a oferta e meios de pagamento através de uma rede de computadores. Para tanto, desenvolve muitos modelos de negócio que surgem, mas rapidamente se tornam obsoletos, em função da concorrência e desenvolvimento do setor de TIC.

No entanto, doutrina e organismos internacionais categorizam assim os modelos de negócio do comércio eletrônico:

- a) *Business-to-business* (B2B): esse esquema corresponde a grande maioria das transações comerciais eletrônicas. Ocorre quando uma pessoa jurídica utiliza a plataforma do *e-commerce* para negociar bens e serviços com fornecedor também pessoa jurídica. São exemplos os serviços de logística, armazenamento, desenvolvimento de sistemas de computação par as mais diversas finalidades, solicitados, realizados ou produzidos através de transações on-line;
- b) *Business-to-consumer* (B2C): é o esquema de comércio eletrônico mais recente e justamente por isso o com maior potencial de crescimento. Tanto que no Brasil em 2014<sup>194</sup>, 35% dos usuários de Internet realizaram algum tipo de compra *online* de produtos e serviços. Portanto, nesse modelo de *e-commerce*, ocorre o fornecimento por uma empresa que vende produtos ou presta serviços a consumidores finais, geralmente pessoas físicas;
- c) *Consumer-to-consumer* (C2C): aqui o que existe é uma relação de consumo entre duas pessoas físicas que não realizam esse tipo de operação com

---

<sup>193</sup> CEZAROTI, Guilherme. *ICMS no comércio eletrônico*. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 16.

<sup>194</sup> CETIC. *TIC - Domicílios 2014*. Disponível em: <<http://www.cetic.br/tics/usuarios/2014/total-brasil/H2/>> Acesso em: 30/setembro/2015.

habitualidade, razão pela qual nos interessa menos por escapar ao aspecto material da hipótese de incidência do ICMS.

No entanto, é um modelo de *e-commerce* muito difundido no mundo inteiro e também em território brasileiro, de modo que em 2014<sup>195</sup>, atinge 10% a proporção de usuários de Internet que já divulgaram ou venderam algum bem ou serviço pela Internet.

Na doutrina do Direito Comercial de Fábio Ulhôa Coelho, os contratos celebrados com o modelo de *e-commerce* B2B são regulados pelo regime contratual cível (Código Civil eminentemente). Já aqueles contratos celebrados como B2C, a norma que rege a relação é direito do consumidor (Código do Consumidor).

Mais complexa é o esquema de comércio eletrônico entre consumidores (C2C). Nesses casos, “as relações entre o empresário titular do estabelecimento virtual e os internautas regem-se também pelo direito do consumidor, mas o contrato celebrado entre esses últimos está sujeito ao regime contratual cível”<sup>196</sup>.

### 3.2.1.3 O comércio eletrônico indireto, direto e a desmaterialização de bens

Cabe ainda aqui para efeito do estudo do impacto da tributação no comércio eletrônico, a sua diferenciação em direto ou indireto. O comércio eletrônico indireto é aquele em que a Internet atua como mero facilitador da relação entre fornecedor e consumidor, de maneira que a circulação de mercadoria ocorre nos moldes tradicionais, sendo produzido em um estabelecimento industrial, daí distribuído para um atacadista e varejista até chegar nas mãos do consumidor no final da cadeia.

Isto porque, quando um consumidor adquire uma geladeira através de um *site*, essa “mercadoria nada tem de virtual, mas como a sua compra decorreu de contrato

---

<sup>195</sup> CETIC. *TIC - Domicílios 2014*. Disponível em: <<http://www.cetic.br/tics/usuarios/2014/total-brasil/H7/>> Acesso em: 30/setembro/2015.

<sup>196</sup> COELHO, Fábio Ulhôa. *Manual de Direito Comercial*. 18ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2007, p. 71.

celebrado com o envio e recepção eletrônicos de dados via rede mundial de computadores, considera-se realizada num estabelecimento virtual”<sup>197</sup>.

O *e-commerce* indireto se caracteriza por ser próximo aos contratos fechados à distância, como “via telefone ou fax, sendo que somente o contrato de compra e venda é celebrado via Internet, uma vez que a mercadoria deverá sair de um estabelecimento do vendedor, ainda que seja um armazém [...] ou ainda por sua remessa por conta e ordem”<sup>198</sup>. Constata-se então que nesse caso os desafios para a incidência do ICMS não são tão alarmantes.

Enquanto que o comércio eletrônico direto ocorre quando a oferta, aquisição, pagamento e tradição (entrega) é realizada virtualmente, através da Internet, *online*, sem qualquer limitação geográfica. Toda a transação para a prestação de um serviço ou entrega de uma mercadoria faz-se sem materialidade:

Até a difusão do comércio eletrônico via Internet, no fim dos anos 1990, a distinção de bens ou serviços não comportava, na maioria das vezes, maiores dificuldades, bens corpóreos, enquanto os serviços não têm materialidade. [...] Com a intensificação do uso da Internet para realização de negócios e atos de consumo, certas atividades resistem à classificação nesses moldes. A assinatura de jornal virtual, com exatamente o mesmo conteúdo do jornal papel é bem ou serviço? <sup>199</sup>

O comércio eletrônico direto é viabilizado por uma nova interpretação jurisprudencial e doutrinária, como já abordado, no que se refere ao conceito de mercadoria. Elas dispensam a materialidade, o suporte físico, mas de fato existem, possuem um valor e circulam juridicamente, desafiando a incidência do ICMS.

Isso porque as mercadorias virtuais, como arquivos de música, livro, material didático e programas de computador em geral tem sua circulação realizada através de um *upload/download*. Essa forma aceita qualquer uma das modalidades de *e-commerce*, seja B2B, B2C ou C2C, razão pela qual, apesar de suas especificidades e peculiaridades típicas da economia digital, trata-se sim de uma atividade comercial, empresarial:

Os chamados bens virtuais, como programas de computador ou arquivo de música baixada pela Internet, em que categoria devem ser incluídos? Mesmo sem resolver essas questões, não há dúvidas, na caracterização de empresário, de que o comércio

<sup>197</sup> Ibidem, p. 70.

<sup>198</sup> CEZAROTI, Guilherme. *ICMS no comércio eletrônico*. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 31.

<sup>199</sup> COELHO, Fábio Ulhôa. *Manual de Direito Comercial*. 18ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2007, p. 14.

eletrônico, em todas as suas várias manifestações (páginas B2B, B2C ou C2C), é atividade empresarial.<sup>200</sup>

A possibilidade da desmaterialização dos bens é real e cada vez mais presente na economia digital, de forma que são desmaterializados “livros, filmes e discos, para entrega aos consumidores por meios eletrônicos é uma das maiores revoluções trazidas pela Internet”<sup>201</sup>, propiciando uma desregulamentação dos mercados, em função da impossibilidade de se fazer controle alfandegário ou de barreira na fronteira entre os Estados e DF.

A mercadoria é então intangível, quando sua venda se dá via comércio eletrônico direto, havendo não mais a tradição do bem como forma de efetivação. O que ocorre aqui é a cessão de direitos intelectuais, materializados em um software, e que pelo qual se cobra um preço, este como aspecto quantitativo da base de cálculo do ICMS, uma vez que abarcado pela incidência desse tributo.

Esta incidência não se confunde com aquela da Lei Complementar 116/2003, que dispõe sobre a hipótese de incidência do ISS, na hipótese de “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação”. A cessão de direitos de um programa de computador para ser tributada pelo ISS ocorre somente nos casos “em que o titular dos direitos do autor autoriza outra pessoa, mediante remuneração e conservando para si a propriedade intelectual, utilizar o programa”<sup>202</sup>, não avançando assim sobre a incidência do ICMS.

Portanto, a tributação do ICMS deve acompanhar a evolução de como as pessoas físicas e jurídicas consomem, compram, vendem, trocam, investem e se relacionam ou comunicam que se alterou fortemente na economia digital. A sociedade em geral agora prescinde de um suporte físico para tudo isso, dispensando assim esquemas de logística de oferta e transporte, bastando apenas a negociação dos direitos de propriedade intelectual desses bens. Com isso, aqueles produtos da velha economia, que se encaixam no conceito tradicional de mercadoria como bem corpóreo, dão lugar a bens intangíveis, trocados via *e-commerce* direto e bastando apenas um *download*.

---

<sup>200</sup> Ibidem, p. 14

<sup>201</sup> CEZAROTI, Guilherme. *ICMS no comércio eletrônico*. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 17.

<sup>202</sup> Ibidem, p. 119.

#### 3.2.1.4 Aspecto espacial do ICMS no comércio eletrônico

Quando da análise dos aspectos jurídicos da erosão da base tributária do ICMS, ficou evidenciada como se dá a fixação de competência tributária para cobrança, fiscalização e arrecadação do imposto. Esses critérios são espaciais, ou seja, dependem da definição de qual foi o estabelecimento que promoveu a circulação jurídica da mercadoria ou da prestação do serviço.

No caso do comércio eletrônico, nos interessa apenas a circulação de mercadoria, que segundo o art. 11 da Lei Complementar 87/1996, salvo algumas exceções, ficou definido como o local da operação o do estabelecimento que realizou a saída da mercadoria. E caso não seja possível identificar a existência do estabelecimento, fica fixada a competência daquele local onde, por algum outro meio, se puder aferir o enquadramento na hipótese de incidência.

O estabelecimento pode ser legalmente caracterizado de forma bem ampla como o “local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias” (LC 87/1996).

Por conseguinte, o estabelecimento é tratado pela legislação tributária como o principal elemento do aspecto espacial da hipótese de incidência do ICMS. Para Rubens Requião<sup>203</sup>, o estabelecimento comercial é a reunião dos bens corpóreos ou incorpóreos, unidos pelo empresário comercial para o exercício de suas atividades mercantis.

Sua existência, tradicionalmente depende de um elemento objetivo, ou seja, de uma instalação, armazenagem de mercadorias, máquinas e utensílios (ativo permanente), e que seja o núcleo das atividades comerciais da empresa. O elemento funcional é a “conexão da instalação com a atividade exercida pela empresa, está relacionada com o exercício, pelo

---

<sup>203</sup> REQUIÃO, Rubens. *Curso de Direito Comercial. Vol. 1.* 20ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 1991, p. 190.

estabelecimento, de uma atividade útil para a consecução do objeto social”<sup>204</sup> da sociedade empresarial.

No entanto, para efeitos de aplicação nas operações de comércio eletrônico direto, essa forma tradicional de estabelecimento físico se desfaz, tornando impossível determinar onde se localiza fornecedor ou cliente. Prevendo isso, a própria lei complementar 87/96 relativiza a existência do estabelecimento como fixação do aspecto espacial da hipótese de incidência: na impossibilidade de determinação do estabelecimento, considera-se como tal o local em que tenha sido efetuada a operação ou prestação, encontrada a mercadoria ou constatada a prestação (art. 11, §3º, I).

Portanto, apesar das dificuldades em se adaptar às novas realidades do *e-commerce*, a tributação do ICMS, buscando evitar sua erosão, deve utilizar os instrumentos jurídicos para conseguir de fato alcançar as operações da economia digital. No comércio eletrônico indireto, em que é mantido um site de vendas, há inclusive uma saída de mercadorias nos meios tradicionais, uma vez que há um estabelecimento distribuidor, independente de onde esteja localizado, aplicando-se a regra subsidiária de identificação do local da operação.

### 3.2.1.5 ICMS e *e-commerce*

Fica claro então que a tributação do ICMS encontra muitos desafios com a realidade do comércio eletrônico, pois altera a configuração do ciclo econômico, principalmente na circulação bens são intangíveis, dificilmente capturados pelo aspecto material da hipótese de incidência do ICMS.

Também não é possível no *e-commerce*, na maioria das vezes, a definição do aspecto espacial do ICMS, em função da indeterminação geográfica dos intermediários entre a produção/importação até o consumidor final. Com isso, a determinação da ocorrência do fato imponible fica incerta, pois nem mesmo a competência tributária pode ser estabelecida, vez que não se conhecem os Estados-membros de origem e de destino da mercadoria circulada.

---

<sup>204</sup> CEZAROTI, Guilherme. *ICMS no comércio eletrônico*. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 132.

Adicionalmente, temos ainda que a “facilidade de mobilização da estrutura necessária para a montagem e manutenção de um *site* propicia um deslocamento rápido deste em caso de necessidade, seja em razão das alterações na legislação, seja em razão de um aumento da pressão tributária”<sup>205</sup>, inaugurando uma corrida entre as empresas que operam com *e-commerce* (centro de distribuição) para aquelas unidades de federadas que oferecem a melhor “pechincha fiscal” ou outros privilégios ao arrepio constitucional.

A redução da base tributável ocorre para estas novas formas de comércio, que são representativas e dotadas de capacidade contributiva, ou seja, representam a circulação de riqueza realizada por quem dispõe de maior aptidão econômica para recolher ao erário. Portanto, a taxaçoão tem de existir nestas situações, embutidas nos aspectos da hipótese de incidência e assim se tributando o consumo via *e-commerce*, principalmente em sua modalidade direta, operação muito comum na economia digital e que desafia operadores e legisladores estaduais.

Não por menos, estudo de 2001 da OCDE<sup>206</sup> já apontava um guia de como seria desejável a definição do local da operação dos impostos sobre o consumo de uma nação ou estado-membro, em operações de comércio eletrônico. Sugere-se a aplicação do princípio do destino, ou seja, do local onde foi realizado o consumo, para operações do *e-commerce* direto e indireto, tanto no ICMS interestadual, quanto no ICMS-importação. No caso de operações B2B, a sugestão é a definição do local e taxaçoão segundo a jurisdição que o estabelecimento daquele que recebe a mercadoria se encontra. Para operações B2C, esse local seria a jurisdição de residência do consumidor final.

Marcante resposta legislativa foi dada ao tema, a partir da promulgação da Emenda Constitucional 87/2015, que teve como objetivo distribuir o montante da arrecadação do imposto nas operações de venda de mercadoria entre estabelecimento contribuinte localizado em determinado estado para consumidor final residente em outro estado (operação interestadual).

---

<sup>205</sup> Ibidem, p. 17.

<sup>206</sup> OECD. *Taxation and Electronic Commerce*. Paris: OECD Publishing, 2001, p. 20. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/consumption/Taxation%20and%20eCommerce%202001.pdf>>. Acesso em: 18/setembro/2015.

Tal distribuição será através de diferencial de alíquota (DIFAL) escalonado entre os anos de 2015 a 2019, nos termos do art. 99 do ADCT da CRFB/88. Antes, somente o estado de origem ficava com o ICMS, promovendo guerra entre os entes federados para atração de estabelecimentos centros de distribuição, principalmente ligados ao *e-commerce*.

Caminha-se assim para uma incidência do ICMS no comércio eletrônico de forma a mitigar essa competição entre estados, que resulta na erosão de sua base tributária e lesão ao pacto federativo. Para tanto, deve ser realizada respeitando a regra de que a arrecadação deve ficar para aquele estado em que ocorreu o consumo efetivamente, independentemente de onde se localiza o centro de distribuição atacadista, vinculado a um site de compra. Deve-se ainda considerar a incidência do imposto independentemente do bem ser corpóreo ou virtual, bastando que possa ser considerada mercadoria.

### 3.2.2 Novas tecnologias que impactam a base tributária do ICMS

#### 3.2.2.1 Internet das coisas (computação ubíqua)

A atividade econômica é um dos principais fatores do crescimento da Internet, contribuindo ainda para o desenvolvimento econômico e social da sociedade contemporânea. E isso inclui o comércio eletrônico, conforme debatido alhures, mas também uma série de novas tecnologias que somente apareceram agora e já impactam a economia, a forma como se usa a Internet, bem como a tributação do ICMS.

O *cluster* de infraestrutura e padronização da Internet é composto de três camadas<sup>207</sup> que garantem sua funcionalidade. A primeira corresponde à infraestrutura física de telecomunicações, possibilitando uma comunicação digital cada vez mais eficiente, como servidores, cabos telefônicos e de fibra ótica, satélites ou micro-ondas. O impacto da governança aqui é mais determinante para definição dessa estrutura.

A segunda camada refere-se a padrões e recursos técnicos de definição da arquitetura da Internet, determinando como os dados pessoais e a propriedade intelectual

---

<sup>207</sup> UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT. *The mapping of international Internet public policy issues*. Suíça: CSTD Secretariat, 2014, p. 11. Disponível em: <[http://unctad.org/meetings/en/SessionalDocuments/CSTD\\_2014\\_Mapping\\_Internet\\_en.pdf](http://unctad.org/meetings/en/SessionalDocuments/CSTD_2014_Mapping_Internet_en.pdf)> Acesso em: 18/setembro/2015.

serão protegidos, ou como os direitos humanos serão garantidos. O padrão mais importante é o TCP/IP (*Transmission Control Protocol/Internet Protocol*), que representa a base da relação entre as primeiras e terceiras camadas. Essa terceira camada consiste em questões relativas à neutralidade da rede, computação em nuvem e à Internet das coisas, e em como elas pode forjar o desenvolvimento futuro da Internet.

Os números de IP são únicos para cada computador no mundo que se conecta à Internet, não sendo possível haver dois computadores com o mesmo endereço IP. Independentemente desse computador ser um mainframe ou algum *smatphone* ou *tablet* com acesso 4G. Mas como o crescimento da Internet tem sido exponencial e assim também o número de computadores a ela conectada, chegou-se ao esgotamento do modelo atual (IP *version 4* - IPv4), em virtude de sua quantidade limitada de números IP disponíveis.

Este problema ocorre em função de a rede mundial de computadores não ter sido projetada para uso comercial, como é utilizado hoje. Por esta razão, está sendo difundido o IPv6, que amplia o espectro de números IP e assim a possibilidade de cada vez mais dispositivos se conectarem à Internet.

Isso possibilita aquilo que se chama de Internet das Coisas (IoT – *Internet of things*), que é o uso ubíquo de dispositivos capazes de se conectar à Internet. Isso permite que, por exemplo, uma geladeira que tenha acesso à rede mundial e consiga controlar seu estoque de alimentos, através da IoT, seria possível que fosse feita automaticamente a compra via *e-commerce* de produtos com baixo estoque e que são essenciais (realizado pelo próprio eletrodoméstico em tela, sem participação humana).

As possibilidades de operações comerciais e que envolvam a circulação de mercadorias ou prestação de serviços em que incide o ICMS são inúmeras no contexto da IoT. De modo que não são apenas as plataformas dos *smatphones* ou computadores que podem ser usadas para realizar uma compra/venda. Mas até mesmo veículos automotores, eletrodomésticos e peças de vestuário.

### 3.2.2.2 Economia compartilhada

A economia compartilhada é o consumo colaborativo entre os consumidores e fornecedores, que de certa forma confundem-se nesse modelo. Aqui ocorre a circulação de

bens e prestação de serviços entre duas pessoas, ponto a ponto (*peer-to-peer*). Se antes essa atividade econômica já existia, como no caso de "vendas de quintal", que são vendidos bens e objetos que não mais servem para seu dono. Agora, com a tecnologia e conectividade hoje disponíveis, essas possibilidades ganham escalas e cifras industriais<sup>208</sup>.

A economia compartilhada também oferece novos desafios à tributação do ICMS, uma vez que as relações de consumo não possuem mais os mesmos atores (fornecedor e cliente), base de desenvolvimento da velha economia. Na economia digital, as pessoas e empresas otimizam o consumo de forma colaborativa.

Por isso, se um aplicativo facilita o uso de "caronas", que não incide ICMS, como ficará a indústria automobilística (grandes contribuintes de ICMS) com a diminuição constante de suas vendas. Ou como ficará a indústria têxtil com um aplicativo que facilita a troca de roupas, calçados ou outras peças usadas.

### 3.2.2.3 Impressoras 3D

A tecnologia de impressão 3D é antiga, mas com a recente quebra de patentes seu uso ficou com custo baixo e popularizado, permitindo que se imprima, em pequenas empresas e até em residências, desde os objetos mais simples ao mais complexos, de maneira eficiente. Seu uso está em desenvolvimento e pleno crescimento, preocupando os formuladores de política tributária. O seu uso difundido entre os consumidores altera radicalmente a forma como se consome ou fornece bens e mercadorias, atingindo os aspectos espaciais e materiais da hipótese de incidência do ICMS.

Os avanços em impressão 3D<sup>209</sup> são evidentes, sendo hoje possível que se imprima com os mais diversos materiais e em qualquer escala, com uso para pessoas físicas, para pequenos empresários, na educação, na construção civil, na arquitetura, na indústria automobilística e até na medicina (impressões de próteses ou remédios, por exemplo),

---

<sup>208</sup> O aplicativo Uber é baseado na economia compartilhada em que se presta serviços particulares de transporte em âmbito municipal. Cabe ao aplicativo uma percentagem da receita e a missão de agenciar o encontro entre prestador e tomador deste serviço. Segundo reportagem do jornal New York Times, seu valor hoje pode atingir até US\$50 bilhões. Disponível em <[http://www.nytimes.com/2015/05/09/technology/uber-fund-raising-points-to-50-billion-valuation.html?\\_r=0](http://www.nytimes.com/2015/05/09/technology/uber-fund-raising-points-to-50-billion-valuation.html?_r=0)> Acessado em 04/10/2015.

<sup>209</sup> OECD. *BEPS Action 1: Address the tax challenges of the digital economy*. Paris: OECD Publishing, 2014, p. 17. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/comments-action-1-tax-challenges-digital-economy.pdf>>. Acesso em: 18/setembro/2015.

permitindo a criação de produtos customizados para cada usuário. Assim, não se fala mais de um modelo comercial de distribuição envolvendo indústria, distribuidor, varejista e consumidor, sobre o qual se baseou a tributação do ICMS.

No esquema de impressão 3D são reduzidas as etapas até o consumo (produção, transporte, montagem e distribuição), afastando-se da produção em massa e de produtos padronizados, mas se aproximando de um modelo em que há a constante experimentação e o curto ciclo de vida de um produto. A consequência é que diminui o impacto ambiental realizado pelo consumo.

A previsão é a adoção de modelos comerciais em que o próprio consumidor imprima o produto, de acordo com suas próprias especificidades e necessidades, e ao mesmo tempo remunere o idealizador daquele produto. Permite-se uma aproximação das empresas com o consumidor e ao mesmo tempo a possibilidade de redução da margem de lucro (efeito positivo para o desenvolvimento econômico), uma vez que a produção seria sob demanda dos clientes e com menor número de intermediários.

São imprevisíveis os cenários de curto, médio e longo prazo de como essa tecnologia vai evoluir e mudar as relações econômicas, bem como de que forma será gerada riqueza tributada pelo fisco em relação às operações econômicas de circulação de mercadorias. O que se apresenta são os desafios impostos por esta tecnologia para a manutenção da base tributária do ICMS, na medida em que fica difícil definir os aspectos espaciais e materiais de sua hipótese de incidência. Não se pode nem mais falar com alguma segurança sobre o “local do estabelecimento” nesse tipo de operação mercantil, nem em “circulação jurídica de mercadoria”, nos moldes hoje vigentes.

#### 3.2.2.4 Outras tecnologias: Moedas virtuais, VoIP e *Cloud Computing*

As moedas virtuais são um tipo não regulado de dinheiro digital, que é controlado por seus desenvolvedores, e não por um Estado ou Banco Central. Assim, sua circulação não é forçada no mercado em geral, mas apenas em uma comunidade virtual específica.

Algumas dessas moedas virtuais são criadas somente para grupos *online* bem específicos, como dentro de um jogo online em que se acumulam pontos que podem ser

trocados por outros serviços dentro do próprio jogo. Já outras moedas virtuais também se prestam para a compra de produtos e serviços no mercado real. Seus desenvolvedores se baseiam na tecnologia *peer-to-peer* e com segurança via criptografia (*cryptocurrency*). Moedas como *Bitcoin*, *Litecoin*, *Dogecoin* e outras têm aceitação boa por parte de fornecedores privados.

Esse sistema também oferece riscos a base tributária dos impostos em geral, pois inviabilizam medidas de controle financeiro e dificultam prevenção a sonegação e evasão de tributos. Isto, porque o sistema de criptografia dá garantia ao usuário de efetivação da transação, bem como garante sua privacidade, de modo que todo o processo se realiza em base inteiramente anônima, sem que se requisite identificação de ambas as partes, bastando apenas o acordo de vontades expresso virtualmente, e, assim, não transparente ao fisco.

Temos também que novas tecnologias têm erodido a base do ICMS-Comunicação, principalmente com a tecnologia *cloud computing*, ou computação em nuvem, que significa que nem o local de armazenagem de dados (*datacenter*) é conhecido. A razão disto é a mobilidade desses *datacenters* e a existência de aplicativos de telefonia para computador, *tablets* e *smartphones* que podem ser usados em qualquer local com conexão com a Internet banda larga. A operação deles substitui as ligações telefônicas tradicionais, que é serviço prestado tradicionalmente por grandes empresas do setor e que também representam grandes contribuintes do ICMS.

Agora, softwares como *Skype*, *Whatsup*, *Telegram* e muitos outros prestam serviço de *Voice over IP* (VoIP), que se baseia em uma metodologia de transmissão de voz (áudio) através de redes IP (como a Internet). Com isso, conforme já exposto alhures, presta-se um serviço de valor adicionado (SVA) e não de comunicação, escapando da incidência do ICMS-Comunicação, nos termos do §1º do art. 61 da LGT e da Súmula 334 do STJ.

### 3.3 A erosão da base tributária do ICMS e as decisões econômicas na economia digital

Conforme visto, a economia digital tem trazido inúmeros desafios à tributação dos impostos sobre o consumo, mais especificamente do ICMS. Isso ocorre, pois muitas das características dessa nova economia, particularmente no tocante à mobilidade, têm gerado

dificuldade da execução da lei fiscal tanto para impostos diretos, quanto para impostos indiretos, ocasionando a erosão de suas bases tributáveis<sup>210</sup>.

Esta mobilidade e comércio de produtos intangíveis criam riscos para a atividade da administração tributária estadual e distrital na cobrança do ICMS, pois agora é possível centralizar a infraestrutura de produção ou distribuição por questões fiscais, muitas vezes distantes das jurisdições em que ocorrerão o efetivo consumo.

Por essa razão, a taxação via imposto sobre o consumo deve se alinhar aos novos pressupostos da economia digital, estabelecendo hipóteses de incidência que consigam atingir onde realmente o valor é criado, a riqueza é gerada, dentro dos ditames da capacidade contributiva.

A digitalização da economia foi um fator positivo para o desenvolvimento econômico, sendo possível agora unir fornecedores e clientes em pontos geográficos bem diferentes, encurtando as distâncias entre demanda e oferta de uma maneira inteligente, em função da evolução tecnológica. Esta situação, no entanto, tem sido usada como maneira de evasão dos impostos sobre o consumo.

Os desafios ocorrem em função de que a nova tecnologia alterou os modelos de negócio e as relações econômicas a ponto de desafiar o desenho constitucional das hipóteses de incidência do ICMS. Os aspectos espaciais e material do imposto não alcançam operações da economia digital, mas que deveriam ser taxadas, em função do princípio da capacidade contributiva.

Agora consumidores particulares tem acesso rápido, fácil e seguro a mercadorias e serviços de qualquer lugar do planeta, e os fornecedores podem ao mesmo tempo oferecer seu produto a um grande número de potenciais compradores, em vários países, sem estar com estabelecimento físico em qualquer deles.

É muito comum com isso haver perda de base tributária no comércio eletrônico indireto, principalmente quando a transação é internacional. Nesse caso, a mercadoria é livre de VAT (equivalente ao ICMS no exterior) na saída do estabelecimento

---

<sup>210</sup> OECD. *BEPS Action 1: Address the tax challenges of the digital economy*. Paris: OECD Publishing, 2014, p. 48. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/comments-action-1-tax-challenges-digital-economy.pdf>>. Acesso em: 18/setembro/2015.

do país de origem, pois é mercadoria com destino à exportação. E na entrada do Brasil, quando em pequenos volumes, há a isenção do ICMS-importação, bem como dos demais impostos aplicáveis no comércio exterior.

Já o comércio eletrônico direto, com as novas formas de tecnologia, envolvendo desmaterialização de bens, impressão 3D, moedas virtuais e outras que, conforme demonstrado, trazem desafios à administração tributária estadual e distrital, no seu mister de tributar as operações de circulação de mercadoria num contexto de economia digital.

Os desafios da economia digital à tributação só podem ser vencidos através de uma administração tributária global, capaz de planejar, executar, acompanhar e avaliar todas as etapas da tributação, fiscalização e arrecadação do ICMS fora de seu escopo territorial, uma vez que as decisões econômicas são tomadas em escala global, independente de jurisdição, e muitas vezes incorrendo em erosão do imposto.

Esse novo paradigma do fisco global demanda uma atitude de cooperação federativa no Direito Tributário, representado pelo abandono do isolamento dos estados e países na formulação de suas políticas tributárias e caracterizado pela intensa troca de informações, com o objetivo de, em um contexto de economia digital, evitar a erosão dos impostos, planejamentos tributários agressivos e violação à neutralidade (concorrência) e direitos fundamentais.

Do exposto, temos ainda que a economia digital envolve uma mudança na dinâmica das relações, de meios físicos para meios virtuais, inclusive aquelas entre fisco e contribuintes. Isto se reflete na escrituração fiscal que agora é digital, através de um Sistema Público de Escrituração Digital (EFD/SPED), sendo que inclusive as Notas Fiscais e outros documentos fiscais são eletrônicos (NF-e, CT-e e outros), bem como o domicílio tributário em alguns estados (Domicílio Tributário Eletrônico).

Fica então caracterizada uma Administração Tributária informacional, mais eficiente para evitar a erosão do imposto em um cenário de comércio eletrônico e novas tecnologias, conforme evidenciado. É informacional, em função de ter como matéria-prima uma gama imensa de informações em tempo real, típico da economia digital. O resultado é a eficiência, uma vez que “agora, a auditoria fiscal concentra-se no exame de complexos

arquivos eletrônicos [...] Por detrás, sofisticados programas de processamento de dados auxiliam e indicam ao servidor quais são os prováveis erros »<sup>211</sup>.

---

<sup>211</sup> RIBEIRO, Marcelo Miranda. *Administração tributária cibernética: o interesse público e o princípio da eficiência como critério de legitimidade*. Curitiba: Editora Juruá, 2013, p. 138.

#### 4. ASPECTO POLÍTICO DA EROSÃO DA BASE TRIBUTÁRIA DO ICMS

A política da sociedade tem como função a tomada de decisões que afetam e vinculam o coletivo. Isto, porque a política é um subsistema da sociedade, ou seja, os conceitos de sociedade e política não se afastam na teoria de Luhmann, pelo contrário, sua abordagem interdisciplinar define a sociedade como um sistema complexo, que tudo abarca, e lida com essa complexidade através de diferenciação funcional em subsistemas.

São assim sistemas parciais o político, jurídico ou econômico. Tais sistemas, como visto, sofrem intercomunicação e não tem precedência hierárquica sobre outro, apenas o fato de cada um possuir uma função diferente nessa sociedade (política ou economia não são o centro da sociedade).

A teoria da sociedade de Luhmann conclui pela improbabilidade da comunicação orientada pela linguagem, uma vez que para ela existir deveria haver necessariamente a compreensão da mensagem pelo outro, bem como seu conteúdo selecionado nas demais comunicações desse sistema (comunicação deve ser selecionada para gerar uma nova comunicação daquele sistema). Deste modo, na modernidade complexa, um sistema social precisa de algo complementar a essa linguagem, um *plus*, facilitando a transmissão dos resultados da seleção<sup>212</sup>.

Essa diferenciação capaz de condicionar a motivação para um sistema selecionar a informação comunicada se consegue através dos meios de comunicação simbolicamente generalizados, que determinam a evolução sociocultural, na medida em que há um incremento nas possibilidades de variação e seleção nas comunicações da sociedade.

No direito, o meio de comunicação simbolicamente generalizado é a norma. Para a economia, é o dinheiro. Na política é o poder<sup>213</sup>, porque ele torna provável a obediência às ordens da política. O poder atribuído a um centro político facilita a comunicação política, mesmo podendo ser frustrada. As comunicações políticas então ameaçam com o uso do poder e, somente com isso, motiva-se a prática daquela decisão vinculante:

---

<sup>212</sup> LUHMANN, Niklas. *Poder*. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1985, p. 7.

<sup>213</sup> *Ibidem*, p. 5.

En en caso de la política el medio correspondiente es, como ya se há dicho, el poder. El medio de comunicación poder sólo puede circular en la forma de obediencia. Por lo mismo, sólo funciona plenamente cuando la orden es obedecida sin oponer resistencia. Cuando la obediencia no ocurre, aquel que tiene poder puede hacer uso de la violencia física, garante límite de la obediencia.<sup>214</sup>

Esse poder então engloba o monopólio da violência física ou outra forma legitimada de resposta ao desapontamento, à frustração do ato ordenado com poder. E as formas como são atribuídos esse poder a determinado centro político são as mais diversificadas. Em um sistema democrático, como o inaugurado pela CRFB/88, é o exercício dos direitos políticos, com o sufrágio universal e outras formas de participação, direta ou indireta, que determinam quem será governo, e quem será oposição (código binário de seleção do sistema político é governo/oposição).

Conforme já evidenciado, cada sistema social decide de maneira autorreferencial, ou seja, com base em suas próprias operações e estruturas semânticas passadas, de maneira que não há sobreposição comunicacional do sistema econômico, por exemplo, em relação à política. Por exemplo, apenas a política pode falar sobre o termo "bem comum" (coletividade), mesmo que considerando em sua comunicação o ambiente (demais subsistemas).

Isto, pois a política decide com base em seu código e para cumprir sua função, mas pode se abrir cognitivamente para outros sistemas sociais antes de decidir. Para tanto, o sistema realiza uma observação de segunda ordem do ambiente (demais sistemas e a sociedade), sendo tal processo facilitado pelo acoplamento estrutural. Esse fenômeno diz respeito a um meio comum que facilita a comunicação entre dois sistemas sociais, como a política e o direito, permitindo uma co-evolução.

A Constituição nacional representa um notório acoplamento estrutural entre o político e o jurídico, porque estabelece uma estrutura comum para ambos os sistemas, permitindo um maior entendimento, aprendizado e reprodução de suas decisões (autopoiese). A CRFB/88, por exemplo, estabelece freios jurídicos ao poder político, oferecendo estabilidade das expectativas na política, evitando quando possível o arbítrio, tirania ou instabilidade política em geral.

---

<sup>214</sup> GALINDO, Jorge. La política como sistema: reflexiones en torno de la sociología política de Niklas Luhmann. In: *Metapolítica*. Vol. 5, n. 28, 2001, p. 6

E o fato de uma comunicação política ser ilícita (sem observar como o sistema jurídico decide na Constituição), pode levar ao fracasso político. No caso da exação fiscal, esse fracasso pode ser a erosão da base tributária, advinda de decisões políticas inconstitucionais, portanto, antijurídicas, e que levam a uma redução da carga tributária efetiva do ICMS nos Estados e DF, conforme será demonstrado nesse capítulo.

O Estado é produto da evolução da política, representa assim a sua diferenciação funcional, realizada com a justificativa de reduzir a complexidade das decisões políticas. Portanto, o Estado é um sistema de decisões organizado, funcionalmente diferenciado do interior do sistema político, com o fito de ajudá-lo na consecução de sua função (decidir vinculando o coletivo).

A organização do Estado, notadamente um papel do constitucionalismo moderno, se baseia na territorialidade. Dentro desse território, podem conviver subsistemas organizados segundo o esquema centro/periferia, sendo o centro representado pelo Estado e a periferia pelos partidos políticos e organizações não governamentais.

No Brasil, a Constituição de 1988 exerceu seu caráter estatutário na organização do estado brasileiro e optou pela forma de Estado Federal, conforme será debatido alhures. Nesse cenário, a tributação do ICMS tem papel fundamental para a implementação do federalismo nos moldes determinados pelo constituinte para o direito tributário.

Esses moldes se assentam na premissa de que Estado descentralizaria o poder em favor de entes federativos (União, Estados, DF e Municípios), que deveriam agir articuladamente, em cooperação, e assim cumprisse seu papel de realizar políticas públicas para atingimento os objetivos da República, incluindo a concretização dos direitos fundamentais sociais e dos contribuintes.

No entanto, pretende-se aqui explorar como essa forma federalista<sup>215</sup> tem se comportado desde antes da promulgação do atual texto constitucional, evidenciando suas distorções, principalmente, nas relações tortuosas entre Estados e DF. Tais entes costumam

---

<sup>215</sup> Esse capítulo não se presta a exaurir o tema federalismo brasileiro, muito menos esgotar conjecturas sobre sua crise. O objetivo cinge-se a evidenciar que a erosão da base tributável do ICMS decorrente da “guerra fiscal” é um sintoma da crise do federalismo na área da tributação.

agir sem observação da cooperação federativa, se refletindo principalmente em suas políticas tributárias.

Pois é justamente na tributação que os Estados-membro demonstram a falta de solidariedade federativa. Nas mais diversas espécies de tributos, os fiscos estaduais utilizam de política tributária para atraírem receita, contribuintes e investimentos privados para seus Estados, principalmente com o IPVA, ITCMD e, objeto desse trabalho, o ICMS. Ocorre que essa luta fratricida gera perda generalizada na base tributária dos impostos estaduais, de modo que ninguém ganha, apenas os empresários bem articulados (e com maior capacidade contributiva).

#### 4.1 Cooperação e Competitividade no Federalismo tributário brasileiro

##### 4.1.1 Federalismo nos Estados Modernos

O federalismo<sup>216</sup> surgiu nos Estados Unidos como forma de dar eficiência a um governo num território muito amplo e recém-libertado. Assim, descentralizava-se a governança, tornava mais racionais as políticas locais e assegurava os princípios republicanos da Revolução Americana de 1776 (Guerra da Independência dos EUA).

Optou-se inicialmente por um tratado de direito internacional em que cada ex-Colônia inglesa cederia parte do poder a uma confederação, mas não era cedida a soberania, nem o poder de legislar e, por conseguinte, de tributar. O resultado foi a constatação da ineficiência desse sistema enfraquecido, levando à celebração da Convenção da Filadélfia de 1787, em que se implantou a federação, dotada inclusive do poder de tributar compartilhado com os demais entes formadores da federação.

Para Hesse, o estado federal é um conceito jurídico-constitucional, em que se aglutinam organizações estatais (Estados-membros) em torno da União, mas de modo que a coordenação seja mútua, na verdade um cooperativismo. Não há hierarquia entre os entes, uma vez que o poder é determinado de acordo com a repartição constitucional de competências entre as várias esferas:

---

<sup>216</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; COELHO, Inocência Mártires. *Curso de direito constitucional*. 4ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2009, p. 847.

O conceito jurídico-constitucional de estado federal compreende, sem dúvida, características gerais que também são próprias de outras ordens estatal-federais: ele indica, nisso, a união de várias organizações estatais e ordens jurídicas, e, precisamente, aquelas dos 'Estados-membros', e aquelas do 'estado total', em que estado-total e Estados-membros são coordenados mutuamente na forma que as competências estatais entre eles são repartidas, que aos Estados-membros, por meio de um órgão especial, são concedidas determinadas possibilidades de influência sobre o estado-total, ao estado-total determinadas possibilidades de influência sobre os Estados-membros e que uma certa homogeneidade das ordens do estado-total e dos Estados-membros é produzida e garantida.<sup>217</sup>

A partir desse conceito jurídico-constitucional de federalismo, em que se aglutinam em torno da União diversas ordens políticas diferentes, fica claro que não é possível falarmos em estado federal como um modelo único universal, aplicável a todos. Pelo contrário, cada uma das nações federalistas apresenta suas próprias vicissitudes e especificidades decorrente de suas histórias políticas.

Importante é destacar o ponto comum do federalismo, que é o fato de sempre ser um objeto do constitucionalismo, ou seja, as Constituições devem desenhar um modelo de federação, organizando o Estado com o fito de dar respostas mais ajustadas às demandas e valores históricos daquela sociedade. É o caso da CRFB/88, que traduz o momento social vivido pelo Brasil na organização da República Federativa do Brasil como Estado Democrático de Direito e formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal.

#### 4.1.2 A República Federativa do Brasil e seus reflexos na competência tributária

No Brasil do século XIX, o Estado Federal foi concebido sobre marcante influência do modelo norte-americano, em virtude de haver problemas inicialmente parecidos, como a necessidade de eficiência da administração pública em uma nação de vasto território, tanto no que se refere à elaboração de políticas públicas locais, quanto à manutenção da unidade nacional (apacando eventuais movimentos separatistas). Tudo, apesar das aparentes disparidades econômicas, sociais e culturais entre as plurais regiões do

---

<sup>217</sup> HESSE, Konrad. *Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha*. Porto Alegre: Editora Sérgio Antônio Fabris, 1998, p. 178

país, decorrente da "falta de correspondência entre a realidade histórica brasileira e o texto constitucional de 1891"<sup>218</sup>.

Foi também a Constituição de 1891 que estipulou a distribuição de competências entre as três esferas que compõe a República Federativa do Brasil: União, Estados-membros, Municípios e Distrito Federal. Essa forma de ajuste jurídico-constitucional deve funcionar como um "mecanismo que favoreça a eficácia da ação estatal, evitando conflitos e desperdício de esforços e recursos. A repartição de competências entre as esferas do federalismo é o instrumento concebido para esse fim"<sup>219</sup>.

A partir desta configuração da Administração Pública, o sistema político passa a decidir em uma estrutura multinível (descentralizada), concorrendo diversas esferas políticas que possuem suas próprias parcelas de poder político, garantidas juridicamente pela Constituição (acoplamento entre política e direito).

Não cabe aqui esmiuçar a historicidade do federalismo brasileiro, mas pontuar como a CRFB/88 aprimorou e atualizou a federação nacional, na forma de unidades federadas, reunidas politicamente em uma união indissolúvel, nos termos de seu art. 1º. As unidades federadas e Municípios veem sua autonomia resguardada, sem possuírem, contudo, soberania, uma vez que essa pertence exclusivamente à União, quando agindo em nome da República Federativa do Brasil.

Os Estados-membros agora são dotados de poder político, aglutinando competências no que se pretendeu ser a efetivação de um equilíbrio de forças com a União, descentralizando a o aparato estatal e dotando as esferas de poder de auto-organização, inclusive com representatividade dos Estados e DF no Congresso Nacional e a permissão de intervenção federal apenas em algumas hipóteses estabelecidas pela CRFB/88, resguardando o pacto federativo.

A competência tributária dos Estados membros reflete essa autonomia federativa, porque significa uma faculdade que a Constituição atribui ao Estado para que ele tribute (exceto no caso do ICMS, que é um imposto de instituição obrigatória pelos Estados e

---

<sup>218</sup> MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel; SARLET, Ingo Wolfgang. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 228.

<sup>219</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; COELHO, Inocência Mártires. *Curso de direito constitucional*. 4ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2009, p. 849.

DF). Assim, garante-se aos entes federados a possibilidade de realizar política tributária, com vistas à efetivação dos direitos fundamentais e dos objetivos da República, podendo para tanto “aumentar a carga tributária [...], diminuí-la [...], ou, até, suprimi-la, por intermédio da não tributação pura e simples ou do emprego do mecanismo jurídico das isenções”<sup>220</sup>.

#### 4.1.3 Princípio Constitucional da Cooperação Federativa

O artigo 241 da Constituição da República, com redação dada pela Emenda Constitucional 19/98, encerra implicitamente o princípio constitucional da cooperação federativa, que possui o condão de verdadeiro comando informador das relações políticas com vistas à cooperação entre os entes Federativos. O objetivo é promover a conjugação dos esforços múltiplos para concretizar políticas públicas que por si só não conseguiriam ou a fariam de maneira menos eficazes.

A cooperação federativa é princípio constitucional que se irradia sobre as comunicações do sistema político, e surge com a percepção de que políticas públicas elaboradas pelos entes federados, isoladamente, em função da complexidade e do custo, muitas vezes se mostrarem ineficientes, não atendendo a demanda de serviços públicos de qualidade e em desacordo com o art. 37 da CRFB/88. Depreende-se que a soma das forças e atuação integrada entre os diferentes níveis de nossa Federação é o programa constitucional para a administração pública, incluindo a atuação de presidente, governadores e prefeitos municipais.

A cooperação Federativa deve refletir-se também na formulação de política tributária, com vistas a garantir o desenvolvimento nacional, ao mesmo passo em que se reduzem as disparidades do desenvolvimento regional no país. Por suposto, as administrações tributárias estaduais, nos moldes pretendidos com a formação do CONFAZ, devem procurar sempre que possível atuar de forma articulada na tributação, principalmente em relação ao seu principal imposto, o ICMS. Nesse sentido, Odete Medauar:

De há muito não mais se cogita no Brasil de um federalismo rígido. A Constituição de 1988 retrata essa linha, prevendo mecanismos de cooperação entre os entes federados. Fala-se de um federalismo de cooperação ou federalismo de equilíbrio, no qual se busca, por meio da atuação conjugada da União, Estados, Distrito

---

<sup>220</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 14ª Edição. São Paulo: Ed. Malheiros, 2009, p. 26.

Federal e Municípios, a realização de alguns dos objetivos da República, como, por exemplo, garantir o desenvolvimento nacional (art. 3º, inc. II) e reduzir as desigualdades sociais e regionais (art.3º, inc. III).<sup>221</sup>

O federalismo fiscal é então inserido em um modelo solidário seja entre entes de esferas diferentes, verticalmente, ou entre esferas de mesmo nível - horizontalmente. As relações interfederativas devem ser de auxílio mútuo naquilo que são políticas de finalidades comuns determinadas pela CRFB/88, como a efetivação dos direitos fundamentais e dos objetivos da República.

Destarte, as disputas fratricidas devem ser evitadas, uma vez que "uma entidade federativa [...] não é, para outra, um estranho ou um estrangeiro, mas a portadora de certas competências, cujos eventuais conflitos exigem à presença das instâncias constitucionais"<sup>222</sup>. Em suma, o federalismo fiscal deve espelhar o princípio constitucional da cooperação federativa, e por isso, deve coadunar com o federalismo solidário, que impõe um dever de amparo e apoio entre os Estados-membros na formulação de suas políticas.

Isto, porque o fim último da tributação no Estado Democrático de Direito brasileiro deve ser a Justiça fiscal, como corolário da isonomia e capacidade contributiva, bem como a efetivação dos direitos fundamentais (pela via positiva ou negativa). E a escolha constitucional para a consecução desse objetivo foi a utilização, também do direito tributário, como meio de persecução dos fins fundamentais da República Federativa (mormente a eliminação da pobreza e diferenças de desenvolvimento regional, no caso dos impostos sobre o consumo estaduais).

#### 4.1.4 A possibilidade de competitividade entre as unidades federadas

De um lado ficou evidenciado que o modelo constitucional de distribuição de competência, inclusive tributária, deve ser consonante com o princípio da cooperação federativa. Mas de outro lado, temos que, a exemplo das relações econômicas, as relações políticas se globalizaram. Com isso as unidades federadas e a própria União saem do

---

<sup>221</sup> MEDAUAR, Odete; OLIVEIRA, Gustavo Justino de. *Consórcios Públicos: Comentários à Lei 11.107/2005*. 1ª. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 23.

<sup>222</sup> GRECO, Marco Aurélio. FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Desafios do federalismo fiscal brasileiro*. Revista do Instituto dos Advogados de São Paulo, Ano 1, n. 2 – Julho-Dezembro de 1998, São Paulo: 1998, pp. 97-104.

isolamento de um mercado fechado, sem competição, para a necessidade de se adaptar a um novo mercado global. Para sobreviver nesse cenário, deve-se buscar alguma vantagem competitiva. Em síntese, implementar políticas públicas que atraiam investimentos, dinamizando o desenvolvimento local e regional e incrementando a competitividade daquele ente público.

Dessas premissas, conclui-se que a competitividade das unidades federadas pode também ter sua faceta tributária, se revelando uma questão de cunho político e expressando a autonomia desses entes no planejamento, execução e acompanhamento da política tributária. Para tanto, é possível que o sujeito ativo lance mão de instrumentos fiscais para obter uma determinada vantagem competitiva.

Portanto, o federalismo no Brasil, espelhado no “Sistema Tributário Nacional” inaugurado pela CRFB/88, estabelece a necessidade de cooperação entre os entes federados, mas também assegura certo espaço para a competitividade, utilizando-se de instrumentos tributários lícitos. Infelizmente, não é o que se vê na realidade brasileira do ICMS, na medida em que há explosão de concessão unilateral de benefícios inconstitucionais desse imposto, muitas vezes reduzindo a zero a carga tributária, para obter uma vantagem competitiva

#### 4.2 A crise do federalismo fiscal como fator de erosão da base tributária do ICMS

O ICMS é o imposto sobre o consumo mais importante do país, o que mais arrecada ao erário e o mais propício como mecanismo institucional dos Estados-membros para fomentar o desenvolvimento econômico regional, implementando políticas públicas através de desonerações para setores ou contribuintes específicos, dentro do critério de política tributária arquitetado pelo ente político.

Isto, porque a federação brasileira carece de recursos para investimentos públicos e de planejamento de políticas locais, o que significou a razão inicial para a "guerra fiscal", principalmente a partir dos anos 1990. Na época, Estados interessados em atrair a iniciativa privada para seus territórios, passam a incrementar sua competitividade de forma virtuosa, mas em inteiro desprezo pela cooperação e solidariedade federativa, nos termos discorridos alhures.

Mas essa forma disseminada até os dias atuais apresenta diversos efeitos colaterais que já preocupam os Secretários da Fazenda há muito tempo, uma vez que contribuem para a erosão da base tributária do ICMS. Essa contribuição se dá pela desenfreada corrida do setor privado, principalmente aqueles grandes conglomerados e empresas multinacionais, para os Estados e DF em busca da melhor "pechincha fiscal".

Se inicialmente as unidades federadas apresentavam a possibilidade de desoneração de seu principal imposto como forma de vantagem na competição perante os demais que não ofereciam os mesmos benefícios. Agora, instalou-se a radicalização da oferta de isenções, diferimentos, créditos presumidos, reduções de base de cálculo entre outros instrumentos de renúncia fiscal. E se determinado estado não oferece o mesmo, passa a ser preterido nas decisões das empresas em instalar um estabelecimento industrial ou comercial, que gera além de receita, renda e empregos para a população local.

Como resultado, o processo hoje é de derretimento geral da carga tributária dos grandes contribuintes, detentores de regimes especiais de tributação que praticamente são isentos de arrecadar ICMS. Isto, porque "como todos os Estados utilizam a mesma estratégia, seus incentivos fiscais já não influenciam a escolha de onde empresas desejam se instalar, ao mesmo tempo em que renunciam às receitas do ICMS"<sup>223</sup>.

Agora, a questão deixa de ser a utilização de instrumento de desoneração tributária como forma de ganhar competitividade, mas sim o uso dessas ferramentas sob pena de ficar fora do desejo de investimento do setor privado, fazendo sumir de seu mapa fiscal contribuintes de importantes setores industriais, de atacado e varejo.

Como todos concedem tratamentos tributários semelhantes, retornam-se às condições originais de tomada de decisão, como a localização geográfica mais próxima dos consumidores, onde há mão de obra mais bem capacitada, acesso à portos, estradas, aeroportos, estações ferroviárias, por exemplo.

Portanto, o que parecia ter um lado positivo, uma vez que inicialmente apenas os Estados mais pobres entraram na guerra fiscal e atraíam investimentos e desenvolvimento

---

<sup>223</sup> OECD. *Relatório Territorial da OCDE: Brasil*. Paris: OECD Publishing, 2013, p. 27. Disponível em: <[http://www.oecd-ilibrary.org/urban-rural-and-regional-development/relatorio-territorial-da-ocde-brasil\\_9789264189058-pt](http://www.oecd-ilibrary.org/urban-rural-and-regional-development/relatorio-territorial-da-ocde-brasil_9789264189058-pt)>. Acesso em: 18/setembro/2015.

econômico; agora revela pernicioso, pois os Estados mais ricos entraram na disputa ativamente e a agravaram.

A consequência é que essa "guerra" passa a ser fator de aumento das diferenças regionais, ineficácia de direitos fundamentais sociais e dos contribuintes, porque a carga tributária dos grandes contribuintes é muito menor do que os demais (pessoas físicas e micro-empresendedores sem acesso aos benefícios fiscais) que por vezes atuam no mesmo setor, em ofensa ao princípio da capacidade contributiva e neutralidade.

E para piorar esse quadro de injustiça, em muitos casos os benefícios são concedidos sem um estudo aprofundado de política tributária, resultando na situação em que os contribuintes com acesso ao governo "negociam com vários Estados, para obterem as maiores isenções fiscais possíveis e os Estados às vezes concedem incentivos fiscais sem avaliar corretamente o retorno real. As despesas decorrentes dos impostos não arrecadados podem assim ser maiores do que os benefícios obtidos em atrair uma empresa"<sup>224</sup>.

Em apertada síntese, a crise do federalismo brasileiro se reflete de forma implacável na seara da tributação das unidades federadas, de forma que apenas as empresas privadas com alta capacidade contributiva se beneficiam desse ambiente. Mas que se revela desvantajoso para os pequenos e médios contribuintes, que não têm acesso a tais benesses estatais; para a sociedade que vê mais distante a Justiça fiscal; bem como para os governos estaduais e distrital, que sofrem com a erosão da base tributária de sua principal fonte de receita própria. Isso, em função de decisões políticas desastrosas do ponto de vista do objetivo de redução das diferenças regionais de desenvolvimento.

#### 4.2.1 As medidas de ataque dos Estados federados frente à "guerra fiscal"

Como forma de atrair estabelecimentos industriais, atacadistas, grandes varejistas e, por consequência, mais investimentos privados, as unidades federadas levam a cabo política de desoneração do ICMS, tendo como contrapartida compromissos extrafiscais como o de realizar certo montante de investimentos; criar empregos diretos e indiretos; permanecer no estado por determinado tempo e outros.

---

<sup>224</sup> Ibidem, p. 27.

Os instrumentos utilizados são muito diversos e fruto de grande criatividade dos legisladores estaduais, no entanto, podemos evidenciar os tipos mais comuns de desoneração no âmbito do ICMS. Vale lembrar, esses tipos são todos inconstitucionais se realizados unilateralmente, sem a aprovação unânime no CONFAZ. São os seguintes:

- a) Isenções totais ou parciais: esse trabalho se filia à corrente doutrinária de Paulo de Barros Carvalho, José Souto Maior Borges, Regina Helena Costa e outros que entendem a isenção como uma formulação legal (decorre de lei, não da Constituição) da não incidência. Porque a isenção impede o exercício da competência tributária, "em razão da mutilação de um ou de alguns aspectos da hipótese de incidência"<sup>225</sup>, impedindo os efeitos da norma impositiva tributária e o nascimento da obrigação tributária.

Da mesma forma a estipulação de alíquota zero, cujos seus efeitos também são obstar a incidência do imposto e, por conseguinte, representam não incidência, equiparando-se à isenção<sup>226</sup>.

- b) Redução de base de cálculo e alíquota: são técnicas de incentivos fiscais, mas diferentemente da isenção, não atingem a incidência do imposto. Elas apenas reduzem a quantidade de tributo devido, seu critério quantitativo, consubstanciado na base de cálculo ou alíquota aplicada. Isto, porque o ICMS incide na operação e faz surgir a relação obrigacional tributária, em virtude da ocorrência de fato impositivo em face da previsão legal da hipótese de incidência. Mas, ao se verificar o montante, percebe-se um decréscimo daquilo que deveria ser recolhido.
- c) Diferimento: é mera medida simplificadora, sua criação não foi com o desiderato de ser instrumento de desoneração, mas apenas como técnica de tributação capaz de postergar a incidência do imposto por conveniência da fiscalização ou arrecadação. Portanto, "fundada em razões de comodidade

---

<sup>225</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 4ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2014, p. 218.

<sup>226</sup> Discorda dessa doutrina Sacha Calmon: "A isenção, é de ver, distingue-se da alíquota zero pelo fato de a previsão isencional relacionar-se com a hipótese de incidência da norma (construção jurídica do fato gerador) e a alíquota zero ligar-se à descrição do dever tributário, atribuindo-lhe conteúdo de gratuidade" Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Normas jurídicas e proposições sobre normas jurídicas – prescrições jurídicas – o papel dos intérpretes*. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, número 173, 2010, p. 146.

e praticidade, voltada à simplificação da atividade fiscalizatória”<sup>227</sup>. No entanto, é utilizada pelos Estados-membros como forma de instituir benefício fiscal, uma vez que não prevê encerramento do diferimento em alguma etapa posterior da incidência plurifásica do ICMS. E assim, equipara-se à isenção ou não incidência do imposto.

- d) Crédito presumido: da mesma forma que o diferimento, originalmente se trata de modalidade de apuração do ICMS, não constituindo, de plano, instrumento de desoneração. Ou seja, ao invés de apurar-se o imposto devido através do cotejo entre os débitos (saídas de mercadorias) e créditos (entradas), estabelece-se um montante prévio de crédito presumido, que não corresponde às reais entradas de mercadorias, mas apenas técnica simplificadora de apuração.

No entanto, a prática tributária é outra, de maneira que este instituto deixa de operar como agente simplificador de obrigação acessória e passa a funcionar como instrumento de desoneração. Pois se estabelece um alto padrão de crédito presumido, por vezes constituindo verdadeira não incidência, como no caso dos créditos presumidos que chegam a 100% do valor do débito (recolhimento nenhum ocorre).

#### 4.2.2 As medidas de resistência dos Estados federados frente à “guerra fiscal”

A radicalização e disseminação pelos Estados-membros de práticas contrárias ao pacto federativo através de instrumentos inconstitucionais de desoneração tributária relativos ao ICMS, como visto, deixou a muito de ser método para incrementar a vantagem competitiva dos entes federados. Em função do fato de todos os sujeitos ativos da cobrança do ICMS oferecerem esse tipo de benefício fiscal não mais apenas para atrair empresas, mas principalmente não as perder.

Sintomaticamente, os sujeitos ativos do ICMS têm adotado uma postura de resistência à “guerra fiscal”, basicamente através de:

---

<sup>227</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 4ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2014, p. 165.

- a) Glosa dos créditos do imposto pelo estado de destino da mercadoria, em casos de comprovação de que aquela operação era objeto de benefício fiscal inconstitucional (ao arrepio de deliberação do CONFAZ) no estado de origem;
- b) Legislação prevendo medidas protetivas à economia.

Na primeira hipótese, esse tipo de artifício perdeu força, uma vez que a jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça (STJ)<sup>228</sup> é no sentido de que os benefícios fiscais inconstitucionais do ICMS só admitem glosa de crédito pelo estado destinatário caso sejam declarados inconstitucionais pelo STF.

Isto, porque o contribuinte que adquire de boa-fé mercadorias seria apenado em função de uma guerra fiscal que não deu causa, mas que é fruto de decisões políticas temerárias dos Estados e DF. Posição alinhada ao entendimento de Roque Antônio Carrazza:

Em suma, problemas emergentes da chamada “guerra fiscal” entre as unidades federadas se resolvem na Suprema Corte, e não às expensas de contribuintes que adquiriram de boa-fé mercadorias e, ainda por cima, têm em mãos, documentando as operações mercantis realizadas, notas fiscais formalmente em ordem.<sup>229</sup>

Além do mais, estaria em flagrante afronta ao princípio constitucional da não cumulatividade, que, conforme visto, se justifica pelo fato do IVA brasileiro (ICMS) ter aderido aos sistemas tributários mais modernos, como medida de Justiça fiscal, procurando eliminar a tributação em cascata, repercutindo o ônus apenas sobre o consumidor final, para que o imposto não influa no mercado, seja neutro.

Dessa interpretação sistêmica, conclui-se que não é possível opor a disposição do art.155, § 2º, XII, g (benefício fiscal aprovado pelo CONFAZ) em face ao art. 155, § 2º, I (não cumulatividade). Ou dito de outra forma, não é possível que Estados destinatários de mercadorias editem normas limitando o princípio da não cumulatividade de seus contribuintes sob o pretexto de inconstitucionalidade dos benefícios fiscais do estado de origem.

---

<sup>228</sup> Conforme decisão proferida em sede do RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 38.041/MG (2012/0105358-8), a glosa dos créditos é ilegal, uma vez que a medida para combater benefícios irregulares são medidas judiciais, não administrativas.

<sup>229</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 14ª Edição. São Paulo: Ed. Malheiros, 2009, p. 364.

Na segunda hipótese, ocorre quando determinado estado ou DF, ao conhecer incentivo ilegal oferecido por outro estado a algum setor ou contribuinte, passa a agir da mesma forma. Ou seja, estende os benefícios inconstitucionais do outro estado para seus próprios contribuintes, como forma de aplacar as repercussões daquelas desonerações na estrutura produtiva de seu Estados, sua capacidade de arrecadação de ICMS e sua própria viabilidade produtiva.

Assim, de forma a reduzir os impactos causados pela “guerra fiscal”, principalmente aqueles Estados mais desenvolvidos atribuem ao seu Poder Executivo a faculdade de adotar "medidas protetivas da economia do Estado", quando houver concessão irregular de incentivo fiscal por outras unidades da Federação. Esse direito subjetivo é previsto nas leis instituidoras do ICMS de Estados como Minas Gerais (art. 225 da Lei estadual 6.763/75<sup>230</sup>), São Paulo (art. 112 da Lei estadual 6.374/89<sup>231</sup>) e Santa Catarina (art. 43 da Lei estadual 10.297/96<sup>232</sup>).

Na visão dos Governadores dos Estados essas medidas são de autodefesa e assim acabam por justificar a concessão de benefícios irregulares, através do apontamento de medida semelhante realizada pela outra unidade federada, seja em quaisquer dos estilos de desoneração suscitadas. Isso representa uma escalada sem precedentes na quantidade de regimes especiais de tributação. Os tribunais estaduais e superiores ainda não conseguiram dar um basta neste processo, de modo que tais “medidas protetivas” estão em pleno vigor na realidade fiscal do país.

---

<sup>230</sup> Art. 225. O Poder Executivo, sempre que outra unidade da Federação conceder benefício ou incentivo fiscal ou financeiro-fiscal não previsto em lei complementar ou convênio celebrado nos termos da legislação específica, poderá adotar medidas necessárias à proteção da economia do Estado.

<sup>231</sup> Art. 112. Sempre que outro Estado ou o Distrito Federal conceder benefícios fiscais ou financeiros, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus tributário, com inobservância de disposições da legislação federal que regula a celebração de acordos exigidos para tal fim e sem que haja aplicação das sanções nela prevista, o Poder Executivo poderá adotar as medidas necessárias à proteção da economia do Estado.

<sup>232</sup> Art. 43. Fica o Poder Executivo autorizado, sempre que outro Estado ou o Distrito Federal conceda benefícios fiscais ou financeiros de que resulte redução ou eliminação, direta ou indiretamente, de ônus tributário, com inobservância do disposto na lei complementar de que trata o art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal, a tomar as medidas necessárias para a proteção dos interesses da economia catarinense.

#### 4.2.3 “Guerra fiscal” em face ao Princípio da Neutralidade e Justiça fiscal

O ICMS, conforme visto, deve ser aplicado com base no princípio da neutralidade, sendo que este desafio tem um caráter mais técnico e menos político, uma vez que dita a não interferência da tributação nas atividades econômicas dos sujeitos passivos. Isto quer dizer, a precificação dos produtos de determinado contribuinte não pode ser mais ou menos afetada pela incidência do imposto do que a de seu concorrente, sem uma justificativa plausível decorrente da extrafiscalidade do ICMS.

Não é o tipo de justificativa que se vê na “guerra fiscal”, uma vez que sua força motriz não está na extrafiscalidade, ou no uso do tributo com vistas à promoção de Justiça fiscal. Ao contrário, sua justificativa não é nem questionada, porque não se trata mais de uma política tributária bem engendrada, formulada com vistas à atração de investimento privado e ganho de vantagem competitiva dos contribuintes de seu estado, mas significa apenas a disseminação de uma prática que viola o pacto federativo e a cooperação dos entes federados.

Como se não bastasse, naquilo que constitui mais um aspecto de degradação dessas práticas, temos que a guerra fiscal viola frontalmente o princípio da neutralidade do imposto sobre o consumo.

Porque ocorre a obtenção de uma vantagem fiscal por determinado contribuinte, que normalmente tem acesso ao Poder Executivo (principalmente em função do poder econômico) e consegue, assim, tratamento diferenciado do estado, com uma carga tributária suportada bem menor do que as demais empresas concorrentes do mesmo setor, mas de menor porte:

Em suma, os postulados de um federalismo solidário e cooperativo repercutem profundamente no equacionamento da tributação em nível constitucional, pois influenciam os critérios de atribuição e exercício das competências impositivas, bem como o perfil e a amplitude que se pretenda dar à autonomia dos Estados-membros e aos parâmetros do seu relacionamento. Num Estado federal, ao lado do convívio sadio das entidades públicas, têm igual relevância as dificuldades técnicas na definição da matéria tributável, que pode resultar em uma desigualdade de tratamento perante a tributação.<sup>233</sup>

---

<sup>233</sup> GRECO, Marco Aurélio. FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Desafios do federalismo fiscal brasileiro*. Revista do Instituto dos Advogados de São Paulo, Ano 1, n. 2 – Julho-Dezembro de 1998, São Paulo: 1998, pp. 97-104.

O resultado é uma tributação não comprometida com a Justiça fiscal, pois estimula-se uma concorrência desleal entre grandes e pequenos contribuintes, pervertendo o princípio da capacidade econômica, pelo fato de a maioria desses incentivos fiscais concedidos agravarem os desequilíbrios sócio-econômicos entre as regiões e entre os próprios sujeitos passivos (grandes conglomerados com carga tributária menor do que pequenas e médias empresas).

#### 4.2.4 Planejamento fiscal agressivo e dificuldade da quantificação da renúncia fiscal

O planejamento fiscal é associado ao conceito de elisão fiscal, em que o contribuinte projeta sua conduta comercial, apoiado na liberdade contratual e livre concorrência, de maneira a ser a menos onerosa do ponto de vista fiscal. E seus efeitos sobre a arrecadação do ICMS devem ser respeitados pelo fisco, uma vez que ocorrida, em tese, com atenção à literalidade do ordenamento jurídico capitaneado pela CRFB/88.

O planejamento fiscal que esse trabalho se refere alinha-se à doutrina de Marco Aurélio Greco, tirando fora do escopo três tipos de condutas que configuram supressão do pagamento de tributo, mas que não se confunde com planejamento<sup>234</sup>:

a) Condutas ilícitas: aqui se pratica ilícito fiscal com o fito de ludibriar o fisco e assim sonegar tributos. Trata-se de prática que não coaduna com planejamento ou elisão fiscal, mas rasteira má fé na prática das operações, com o fito de tornar opaco alguns dos aspectos da hipótese de incidência.

b) Condutas induzidas: aqui não cabe falar de planejamento, uma vez que a conduta não foi efetivamente engendrada, mas o contribuinte se viu impelido a praticá-la sob pena de pagar mais imposto. Esse direcionamento é feito pelo próprio ente tributante, como medida de extrafiscalidade, buscando estimular ou desestimular certas atividades econômicas ou a adesão a algum programa de incentivo.

c) Condutas baseadas em opções legais: nesse caso também não é planejada a conduta, porque se refere a “opções fiscais, que são alternativas criadas pelo ordenamento, propositalmente formuladas e colocadas à disposição do contribuinte para que

---

<sup>234</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 3ª Edição. São Paulo: Editora Dialética, 2011, p. 88.

delas se utilize, conforme a sua conveniência”<sup>235</sup>. Essa opção é exercida quando o contribuinte atende determinado requisito, por exemplo, quando a faixa de faturamento for menor que determinado valor, é autorizado ao contribuinte o regime do “SuperSimples” (programa nacional de incentivo a micro e pequenas empresas). Não é uma escolha do contribuinte (apesar dele poder renunciar a esse benefício), mas uma situação concreta de preenchimento de determinado perfil e seu enquadramento, não se podendo falar em planejamento.

Por suposto, em nenhum dos casos a conduta foi planejada pelo contribuinte, deste modo, podemos cingir o conceito de planejamento fiscal como atinente àquelas condutas não expressamente previstas pela legislação tributária, mas que através da criatividade do empresário redundam em menor arrecadação do imposto ao erário, desde que não seja ato ilícito, e sim apenas norteado pela proteção às liberdades constitucionais do indivíduo, como a livre iniciativa, livre concorrência e liberdade contratual (direitos fundamentais do cidadão-contribuinte).

Interessante é a análise do planejamento tributário agressivo. Nele, essas fronteiras entre a licitude e ilicitude do ato são testadas ao limite. Por isso, o contribuinte arrisca determinada interpretação legal, muitas vezes atuando sob um entendimento não firmemente defensável, sem um propósito negocial lógico, com a única intenção de oponibilidade ao fisco, escapando assim da incidência da norma tributária.

É o caso do planejamento tributário agressivo estimulado pela guerra fiscal e viabilizado pelo fácil deslocamento e mobilidade das empresas hoje. O contribuinte opta por instalar/mudar seu empreendimento industrial ou comercial em/para determinada unidade federada, não em função do melhor atendimento ao mercado consumidor, ou do ponto de vista logístico da distribuição de seu produto, mas sim em torno dos Poderes Executivos estaduais, que estabelecem um balcão de negócios, onde prevalece aquele estado que oferecer a melhor “pechincha tributária”.

Fica claro o modelo perverso que se instalou e que repercute na impossibilidade de concretização do princípio da neutralidade, isonomia, capacidade contributiva e, portanto, Justiça fiscal. A forma jurídica desse planejamento tributário é lícita

---

<sup>235</sup> Ibidem, p. 104.

do ponto de vista do contribuinte, mas tem como questão de fundo benefício fiscal inconstitucional, ilícito. E sua consequência é o derretimento generalizado das cargas tributárias principalmente das grandes empresas, com maior capacidade contributiva e maior acesso à formação das decisões políticas instituidoras de incentivos fiscais, redundando em outro aspecto da erosão da base tributária do ICMS.

Por esse motivo, o planejamento tributário agressivo é alvo da OCDE, que elaborou o polêmico Plano de Ação 12<sup>236</sup> no combate aos BEPS (erosão da base tributária). Nele são feitas recomendações para que a administração tributária elabore normas de declaração obrigatória de transações, esquemas, ou estruturas de caráter agressivo. A intenção é que o fisco drible o planejamento de empresas multinacionais, que operaram em diferentes jurisdições com o objetivo de reduzir ao máximo o nível da alíquota efetiva dos tributos (carga tributária), resultando na erosão da base tributária dos impostos.

No Brasil, inspirado nesse plano de ação 12 da OCDE e a pretexto de transparência fiscal, o governo federal editou em 22 de julho de 2015 a MP 685, objeto de muita divergência dos juristas pátrios sobre sua constitucionalidade e potencialidade de violação dos direitos fundamentais dos contribuintes. Em linhas gerais, ela cria a obrigação de informar à administração tributária federal as operações e atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo<sup>237</sup>.

Outro ponto importante, é que a erosão da base do ICMS se reflete quando calculado o montante de renúncia fiscal dos Estados-membros em função da guerra fiscal. No entanto, esses números no Brasil são imprecisos, pois a concessão de incentivos fiscais irregulares é realizada em grande parte das vezes de modo não transparente, impossibilitando o cálculo do que se deixou de arrecadar.

Esse cenário é caótico, quando ilustrado pelo art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000), que estabelece que “a concessão ou

---

<sup>236</sup> OECD. *Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros*. OECD Publishing, 2014. Disponível em <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264207790-pt>>. Acesso em: 18/setembro/2015.

<sup>237</sup> O art. 199 do CTN, com redação dada pela Lei Complementar 101/2001, já incentiva a atuação global dos fiscos, ao dispor que o fisco federal poderá, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos. Temos ainda o art. 198, §2º do mesmo diploma, que também trata da atuação solidária, cooperativa e com efeitos além de suas fronteiras, através do intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, desde que com a preservação do sigilo fiscal.

ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes”. Por óbvio, esta estimativa inexistente, uma vez que o montante renunciado não é conhecido, em flagrante desacordo com a LRF.

Acelerando ainda mais a mitigação do pacto federativo, temos que os efeitos dessa renúncia fiscal se estende também para aqueles entes que não participam diretamente da guerra fiscal, como é o caso dos Municípios brasileiros. Eles são constitucionalmente participantes de 25% da receita arrecadada com o ICMS, e de acordo com determinados critérios jurídicos definidos na lei estadual. Depreende-se daí que qualquer desoneração desse imposto se reflete na diminuição do montante recebido pelos Municípios, nos termos do art. 158, inciso IV da CRFB/88.

#### 4.3 Os reflexos das decisões políticas na erosão da base tributária do ICMS

A erosão da base tributária do ICMS tem seu aspecto político calcado no fato de que são as decisões políticas que determinam a política tributária dos Estados-membros da federação, constituída basicamente por benefícios fiscais inconstitucionais, em desacordo com o art. 155, §2º, XII, “g” da CRFB/88.

Essas decisões políticas não são informadas pelo federalismo de cooperação que estrutura e justifica a República Federativa do Brasil. O federalismo solidário exige um esforço comum e convergente para a efetividade da Constituição, com a busca pelos objetivos da República, concretização de direitos fundamentais que, no direito tributário em um contexto de Estado Democrático de Direito, significa Justiça fiscal, conforme vem sido reafirmado durante o desenvolvimento desse trabalho.

Como se trata de um problema eminentemente político, mas com efeitos devastadores para o sistema econômico (prejudica neutralidade econômica) e jurídico (ato ilícito do ponto de vista do sistema constitucional tributário nacional), deve-se pensar em uma solução também política para o problema, colocando no centro das preocupações do constitucionalismo hodierno brasileiro a urgência por uma reforma do federalismo fiscal.

O que se observa na prática, no entanto, são medidas políticas que apenas contornam o problema, mas são incapazes de colocar um ponto final nele. Isto, pois não atingem o principal, que é o compromisso efetivo de cooperação e federalismo solidário, reafirmando o pacto federativo.

Foi o caso da Resolução 13/2012 do Senado Federal, que, procurando acabar com a "guerra dos portos", modificou a alíquota interestadual de produtos importados para 4%, inibindo benefícios fiscais para atrair a importação para seus Estados. No entanto, foi insuficiente, pois sua efetividade depende de discussão sobre a uniformização e unificação das alíquotas interestaduais de maneira geral.

Outra medida política foi a edição da Medida Provisória 683, de 13 de julho de 2015, que prevê criação de fundo nacional, com o intuito de auxiliar financeiramente os Estados e o Distrito Federal durante o período de convergência das alíquotas do ICMS, bem como a convalidação dos benefícios fiscais já concedidos e declarados. A expectativa é dar cabo da glosa de créditos de ICMS dos Estados destinatários de mercadoria objeto de benefício fiscal irregular, conforme já debatido.

É comum que os debates de reforma formulem a proposta de tributar o ICMS exclusivamente pelo princípio do destino, como orienta a OCDE, ou seja, os produtos destinados ao consumo em determinado estado serão por ele também taxados. E os bens por ele produzidos, serão tributados pelos Estados de destino dessa mercadoria, mitigando a “guerra fiscal”:

Para tanto, basta adotar o princípio de destino para a tributação dos fluxos de comércio interestaduais, a exemplo do que já se faz no comércio exterior. Adotar o princípio de destino significa eliminar a alíquota interestadual do imposto. [...] Esta sistemática não elimina de todo a guerra fiscal, mas impõe fortíssima restrição à eficácia dos incentivos do ICMS.<sup>238</sup>

Mas também existem muitas outras medidas em tramitação no Ministério e Secretarias da Fazenda, bem como pelo Poder Legislativo, que buscam de fato o aprofundamento das reformas do pacto federativo fiscal brasileiro. É com esse propósito que foi formada a Comissão Especial para o Aprimoramento do Pacto Federativo (CEAPF), instituída pelo Senado Federal e cujos objetivos são rediscutir o Pacto Federativo, a fim de

---

<sup>238</sup> VARSANO, Ricardo. *A Guerra Fiscal do ICMS: Quem ganha e quem perde*. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 1997, p. 9.

viabilizar o financiamento de Estados e Municípios e sistematizar e priorizar as várias propostas em tramitação no Senado Federal sobre o tema.

Seja qual for a solução encontrada, é importante que esse caos fiscal, ou “Carnaval Tributário”<sup>239</sup>, rememorando Alfredo Augusto Becker, seja equacionado, como única forma de se evitar respeitar a constituição, promover segurança jurídica e a cooperação federativa, bem como combater a erosão da base tributária do ICMS, com seus efeitos bem conhecidos e perniciosos para a efetivação de justiça fiscal e efetivação de direitos fundamentais, conforme evidenciado nesse trabalho.

---

<sup>239</sup> "Cada ano é ano de naufrágio fiscal. Os naufragos, só anos depois é que saberão que morreram afogados no mar dos sargaços das leis fiscais. Quando começarem as revisões das declarações de renda e os respectivos exames em sua escrituração fiscal. O auto de infração será o atestado de óbito ocorrido anos atrás." Cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval Tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Editora Lejus, 1999.

## CONCLUSÃO

A erosão da base tributária (BEPS) do ICMS é a perda da capacidade dos governos estaduais e distrital de taxarem determinadas operações e prestações, cujas hipóteses de incidência foram constitucionalmente e legalmente definidas, causando a perda de arrecadação desse imposto, com consequências nefastas ao erário, ao equilíbrio financeiro dos entes federados e à efetivação de direitos sociais e dos contribuintes, conforme demonstrado.

A BEPS resulta do planejamento tributário agressivo potencializado pela economia digital e é realizado por empresas transnacionais globalizadas, que utilizam medidas fiscais em diversas jurisdições com o condão de reduzir sua carga tributária, driblando as legislações fiscais domésticas. Resulta também de diversos fatores ligados às novas tecnologias e economia digital, que transformou profundamente as formas como se circula mercadoria e se presta serviços de comunicação e transporte (base tributável do ICMS).

Por se tratar de problema do direito constitucional e tributário brasileiro, deve ser observado sob a ótica da realização dos objetivos e princípios da República Federativa do Brasil, constituída como Estado Democrático de Direito. Isso requer uma abordagem com o viés de concretização dos direitos fundamentais em todas as suas dimensões, irradiando sua eficácia normativa a todo o ordenamento jurídico.

A tributação não foge à regra, de forma que seu exercício depende de estrita observação dos direitos fundamentais dos contribuintes, notadamente às limitações ao poder de tributar, que estabelecem malha de proteção dos sujeitos passivos em relação aos sujeitos ativos da relação jurídico-tributária. O modelo constitucional de tributação no Estado Democrático de Direito também exige que a exação se realize com justiça fiscal, isto quer dizer, com tratamento isonômico dispensado pela administração pública a seus contribuintes.

Em função dos atuais problemas do Direito Tributário decorrerem da alta complexidade da sociedade, sua abordagem depende de uma análise do sentido das decisões de um ou mais sistemas sociais que contribuem para o objeto dessa pesquisa. A partir do exposto e do entendimento sobre evolução da sociedade é possível diagnosticar que os sistemas que interferem na tributação são o do direito, economia e política, formados pela

intensificação do processo de diferenciação funcional da sociedade em subsistemas auto-referentes e autopoieticos.

Destarte, o aspecto jurídico da erosão da base tributária do ICMS envolve questões ligadas à relação entre fisco e contribuintes. A forma constitucional de distribuição de competências, o regime de incentivos fiscais e os aspectos de sua hipótese de incidência são os principais pontos jurídicos da tributação do ICMS que são atingidos pela política e economia, ensejando prejuízo à base tributária deste imposto e foco desta pesquisa.

Além do mais, a Constituição de 1988 traz um plexo de direitos fundamentais garantidos aos contribuintes do ICMS, como o princípio da neutralidade, segundo o qual o imposto não pode influir na competitividade, tratando diferentemente contribuintes em situações semelhantes (do mesmo setor econômico, por exemplo). O imposto também deve onerar os contribuintes na proporção de sua aptidão econômica (capacidade contributiva) e atentando-se aos seus direitos fundamentais.

Pôde-se ainda aferir que a erosão do ICMS tem reflexo negativo na fiscalidade do imposto (capacidade de arrecadar) e, conseqüentemente, na efetivação dos direitos sociais que dependem de uma atitude prestacional do Estado, através de serviços públicos que possibilitem a todos da sociedade acesso ao mínimo vital. Reflete-se também negativamente na sua extrafiscalidade, que é a utilização da tributação do ICMS como instrumento capaz de assegurar, garantir e estimular a concretização dos direitos sociais.

Em um ambiente conforme o descrito de erosão do imposto, ocorre a desconfiança do fisco na exequibilidade da norma tributária, estimulando que ele lance mão da praticidade (praticabilidade) tributária, que são medidas calcadas em presunções e abstrações generalizantes e que acarretam severas violações aos direitos fundamentais dos contribuintes. Por isso, é fortalecida a proteção às garantias individuais em matéria tributária, quando é reestabelecida a confiança.

No aspecto econômico, vale ressaltar que tanto a economia, quanto os contribuintes, se tornaram mais integrados mundialmente, coordenando suas ações globalmente. Com isto, criam-se oportunidades para empresas multinacionais apostarem no planejamento tributário agressivo como forma de blindar seu patrimônio, através da eliminação de barreiras alfandegárias em função da sua alta mobilidade para deslocamento

de suas operações entre estados e países, buscando sempre atuar com os custos fiscais mais baixos.

A economia digital acelerou esse processo, consistindo assim em um dos principais fatores da erosão da base tributária do ICMS, pois trabalha com um uso massivo de informação, apresenta grande dificuldade em se determinar a jurisdição na qual o valor é criado, se baseia em modelos de negócios dinâmicos e multilaterais e independem de suporte físico das mercadorias, uma vez que seus produtos são muitas vezes desmaterializados (livros e músicas digitais, por exemplo). Além disso, a economia digital está em crescimento acelerado, tem reflexos em todas as áreas da sociedade e vem promovendo a digitalização de atividades tradicionais

Este cenário se reflete claramente nos desafios da tributação do ICMS no comércio eletrônico, seja ele adotando a forma de direto (oferta, compra e entrega totalmente *online*) ou indireto (apenas a entrega da mercadoria não é virtual). O *e-commerce* consiste em uma forma recente e em franco crescimento na economia digital, viabilizado em função da Internet e outros avanços tecnológicos, que impactam fortemente as relações econômicas, comerciais e, naturalmente, a exação pelo ICMS.

Também ficou nítido que as novas tecnologias da economia digital trouxeram inovações que desafiam o legislador tributário no tocante aos aspectos espacial e material da hipótese de incidência. São casos assim as possibilidades de impressão de mercadorias e bens em 3D; utilização de meio de pagamento através de moedas virtuais; bem como o fenômeno da economia compartilhada e a difusão da chamada “Internet das coisas” (computação ubíqua).

Para se adaptar a essas mudanças, a incidência do ICMS vem se atualizando para enquadrar determinado bem como mercadoria, independentemente se é corpóreo ou virtual. Somado a isso, foi visto que a regra jurídica mais racional é a arrecadação ficar para aquele estado em que ocorreu o consumo efetivamente (princípio do destino), independentemente de onde se localiza o centro de distribuição atacadista, vinculado a um site de compra.

Já as conclusões sobre o aspecto político da erosão do ICMS sempre apontam para a mesma direção, que é a crise do federalismo brasileiro, e mais especificamente do federalismo fiscal. Esta configuração constitucional da República brasileira como federação,

tem como fundamento a cooperação federativa. Quer dizer, as políticas públicas, inclusive as tributárias, devem ser feitas de forma conjunta e articulada, com a finalidade de realizar os objetivos da República.

Mas no Brasil, em virtude de fatores políticos como a carga tributária má distribuída entre as regiões do país, intensificou-se a disputa fratricida dos entes federativos para atração de empresas e participação maior no quinhão tributário. Deste modo, Estados e DF realizam desoneração do ICMS, de maneira unilateral e, portanto, inconstitucional.

Se antes isso representava forma de atração de investimentos privados, hoje se transformou em um “leilão fiscal”, em que os governos estaduais oferecem benefícios do imposto sob risco de ver seu parque fabril e atacadista desmontado. O resultado não pode ser diferente: derretimento geral da carga tributária do ICMS para aqueles contribuintes agraciados, normalmente com alta capacidade contributiva e acesso às altas instâncias do Poder Executivo, em função do poder econômico.

Essa situação é pejorativamente denominada de “guerra fiscal” e um de seus produtos é o “carnaval tributário”, nas palavras do jurista Alfredo Augusto Becker, que se transformou a legislação do ICMS: das portarias à norma constitucional, passando por um emaranhado de jurisprudências, regulamentos e regimes especiais. Um ponto final para esse entrave seria a melhor forma de se respeitar a constituição, promover a cooperação federativa e combater a BEPS, com seus efeitos perniciosos aqui demonstrados.

A partir dessas observações, é possível aferir a inter-relação entre os aspectos jurídico, político e econômico como causa do fenômeno da erosão da base tributária do ICMS, bem como suas consequências para a efetivação de direitos fundamentais. Com isto, adquire-se conhecimento para a realização de uma política tributária condizente com o enorme desafio que se apresenta aos estados-membros e para a República de um modo geral.

O plano de ação de combate aos BEPS da OCDE, cujos países membros representam mais de 90% da economia mundial, tem grande importância para formulação de soluções no sistema tributário nacional, uma vez que representa uma tendência mundial. No entanto, em função das muitas peculiaridades do ICMS, bem como dos demais impostos VAT do país, (ISS ou IPI), conclui-se que essas soluções devem ser próprias ao modelo fiscal do Brasil, diferentes das tradicionais e aproveitando seus pontos fortes, como

ferramentas de controle financeiro e fiscal, a exemplo do SPED (Sistema Público de Escrituração Digital).

Para tanto, exige-se transparência na relação entre fisco e contribuintes, além de uma atuação articulada entre as administrações tributárias estaduais, federal e até do exterior, pois o enfrentamento desse problema decorrente de um mundo globalizado, digital e complexo, evidentemente, passa pela necessidade também de uma administração tributária global, ou seja, um fisco capaz de elaborar uma política tributária lastreada em um plano de ação de alcance mundial para combater a erosão da base tributária do ICMS e outros impostos.

Trata-se da adoção de paradigma de uma administração pública global e informacional, muito debatido no Direito Tributário atual e que rompe com o isolamento das administrações tributárias na execução das atividades de tributação, fiscalização e arrecadação. Caracteriza-se ainda pela busca de transparência e intensa troca de informações fiscais e financeiras e, assim, em um contexto de globalização dos mercados, pode evitar a erosão dos impostos decorrentes da economia digital e dos planejamentos tributários agressivos, com conseqüente violação à neutralidade, à capacidade contributiva e aos direitos fundamentais sociais e dos contribuintes.

## REFERÊNCIAS

ADAMS, Charles. *For good and evil – The impact of taxes on the course of history*. Lanham: Madison Books, Versão Kindle, 1994.

ARAÚJO PINTO, Cristiano Paixão. Arqueologia de uma distinção – o público e o privado na experiência histórica do direito. In: OLIVEIRA PEREIRA, Claudia Fernanda (org.). *O novo direito administrativo brasileiro*. Belo Horizonte: Fórum, 2003.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5ª edição – 7ª tiragem. São Paulo: Editora Malheiros, 1998.

ARAÚJO, Valter Shuenquener de. *O princípio da proteção da confiança*. Rio de Janeiro: Editora Impetus, 2009.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11ª edição – atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Editora Saraiva, 1972.

\_\_\_\_\_. *Carnaval Tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Editora Lejus, 1999.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 15ª Edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2004.

\_\_\_\_\_. *Do Estado Liberal ao Estado Social*. 8ª Edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2007.

BULOS, Uadi Lammêgo. *Curso de Direito Constitucional*. 8ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2014.

CARDOSO, Alessandro Mendes. *O dever fundamental de recolher tributos no Estado Democrático de Direito*. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2014.

CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 14ª Edição. São Paulo: Ed. Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2011.

CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime Jurídico dos incentivos fiscais*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2004.

CETIC. *TIC - Domicílios 2014*. Disponível em: <<http://www.cetic.br/tics/usuarios/2014/total-brasil/H7/>> Acesso em: 30/setembro/2015.

CEZAROTI, Guilherme. *ICMS no comércio eletrônico*. São Paulo: MP Editora, 2005.

COELHO, Fábio Ulhôa. *Manual de Direito Comercial*. 18ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2007.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Normas jurídicas e proposições sobre normas jurídicas – prescrições jurídicas – o papel dos intérpretes*. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, número 173, 2010.

\_\_\_\_\_. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 12ª edição. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2012.

COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária. Exequibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Editora Malheiros, 2007.

\_\_\_\_\_. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 4ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2014.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Aspectos essenciais do ICMS como imposto de mercado. In: SCHOUERI, Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coordenadores). *Direito Tributário. Estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Editora Dialética, 1998.

\_\_\_\_\_. *Modificações da jurisprudência no Direito Tributário*. São Paulo: Editora Noeses, 2009.

EZEQUIEL, Márcio. *Receita Federal: história da administração tributária no Brasil*. DF: Receita Federal do Brasil, 2014.

FURTADO, Celso. *Formação econômica cafeeira do Brasil*. 24ª Edição. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 2005.

GALINDO, Jorge. La política como sistema: reflexiones en torno de la sociología política de Niklas Luhmann. In: *Metapolítica*. Vol. 5, n. 28, 2001.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 3ª Edição. São Paulo: Editora Dialética, 2011.

\_\_\_\_\_. FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Desafios do federalismo fiscal brasileiro*. Revista do Instituto dos Advogados de São Paulo, Ano 1, n. 2 – Julho-Dezembro de 1998, São Paulo: 1998.

HESSE, Konrad. *Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha*. Porto Alegre: Editora Sérgio Antônio Fabris, 1998.

HOBSBAWN, Eric J. *A era dos impérios*. Rio de Janeiro: Editora Paz e Terra, 1988.

\_\_\_\_\_. *A revolução francesa*. 7ª Edição. Rio de Janeiro: Editora Paz e Terra, 1996.

GIDDENS, Anthony. *As conseqüências da Modernidade*. Tradução de Raul Fiker. São Paulo: Unesp, 1991.

LUHMANN, Niklas. *Sociologia do Direito I*. Rio de Janeiro: Edições Tempo Brasileiro, 1983.

\_\_\_\_\_. *Poder*. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1985.

\_\_\_\_\_. *Die Wirtschaft der Gesellschaft*. 1ª. Edição. Frankfurt: Editora Suhrkamp Verlag, 1988.

\_\_\_\_\_. *A improbabilidade da Comunicação*. Lisboa: Editora Vega-Passagens, 1992.

\_\_\_\_\_. *Globalization or World society? How to conceive of modern society*. International Review of Sociology 7, no. 1, 1997.

\_\_\_\_\_. *Familiarity, confidence, trust: problems and alternatives in* Diego Gambetta (ed.), Trust: making and breaking cooperative relations, Electronic Edition, Department of Sociology, University of Oxford, 2000, chapter 6, pp. 94-107 (<http://www.sociology.ox.ac.uk/luhmann94-107.pdf>).

\_\_\_\_\_. *El derecho de la sociedad*. México: Universidad Iberoamericana, 2002.

\_\_\_\_\_. *Confianza*. México: Universidad Iberoamericana, 2005.

\_\_\_\_\_. *El arte de la sociedad*. Mexico: Editora Herder, 2005.

\_\_\_\_\_. *La sociedade de la sociedad*. Mexico: Editora Herder, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. *Direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição*. São Paulo: Atlas, 2009.

MATURANA, Humberto e VARELA, Francisco. *A árvore do conhecimento: as bases biológicas do entendimento humano*. Campinas: Editora Psy II, 1995.

MEDAUAR, Odete; OLIVEIRA, Gustavo Justino de. *Consórcios Públicos: Comentários à Lei 11.107/2005*. 1ª. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel; SARLET, Ingo Wolfgang. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; COELHO, Inocência Mártires. *Curso de direito constitucional*. 4ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2009.

MOELLER, Hans-Georg. *Luhmann Explained: From Souls to Systems (Ideas Explained)*. Chicago: Editora Open Court, 2006.

NEVES, Marcelo. *Entre Têmis e Leviatã – uma relação difícil: o Estado Democrático de Direito a partir e além de Luhmann e Habermas*. 2ª edição. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2008.

\_\_\_\_\_. *A constitucionalização simbólica*. 3ª edição. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2013.

NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. *A cidadania social na Constituição de 1988: estratégias de positivação e exigibilidade judicial dos direitos sociais*. São Paulo: Editora Verbatim, 2009.

OECD. *Taxation and Electronic Commerce*. Paris: OECD Publishing, 2001. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/consumption/Taxation%20and%20eCommerce%202001.pdf>>.

Acesso em: 18/setembro/2015.

\_\_\_\_\_. *Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros*. OECD Publishing, 2014. Disponível em <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264207790-pt>>. Acesso em: 18/setembro/2015.

\_\_\_\_\_. *BEPS Action 1: Address the tax challenges of the digital economy*. Paris: OECD Publishing, 2014. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/comments-action-1-tax-challenges-digital-economy.pdf>>. Acesso em: 18/setembro/2015.

\_\_\_\_\_. *Measuring the Digital Economy: A New Perspective*. Paris: OECD Publishing, 2014. Disponível em: <<http://www.oecd.org/sti/measuring-the-digital-economy-9789264221796-en.htm>>. Acesso em: 18/setembro/2015.

\_\_\_\_\_. *Relatório Territorial da OCDE: Brasil*. Paris: OECD Publishing, 2013. Disponível em: <[http://www.oecd-ilibrary.org/urban-rural-and-regional-development/relatorio-territorial-da-ocde-brasil\\_9789264189058-pt](http://www.oecd-ilibrary.org/urban-rural-and-regional-development/relatorio-territorial-da-ocde-brasil_9789264189058-pt)>. Acesso em: 18/setembro/2015.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 6ª Edição. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2011.

PEIXOTO, Afrânio. *História do Brasil*. São Paulo: Cia. Editora Nacional, 1944.

PRADO JÚNIOR, Caio. *História econômica do Brasil*. 20ª Edição. São Paulo: Editora Brasiliense.

REQUIÃO, Rubens. *Curso de Direito Comercial*. Vol. 1. 20ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 1991.

RIBEIRO, Marcelo Miranda. *Administração tributária cibernética: o interesse público e o princípio da eficiência como critério de legitimidade*. Curitiba: Editora Juruá, 2013.

ROCHA, Leonel Severo. *Paradoxos da auto-observação: percursos da teoria jurídica contemporânea*. Curitiba: JM Editora, 1997.

\_\_\_\_\_. *Introdução à teoria do sistema autopoietico do direito*. 2ª Edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

RODRIGUES, Leo Peixoto; NEVES, Fabrício Monteiro. *Niklas Luhmann: a sociedade como sistema*. Porto Alegre: EDIPUCR, 2012.

SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

SEVERINO, Antônio Joaquim. *Metodologia do trabalho científico*. 23ª edição. São Paulo: Cortez Editora, 2007.

SIMIONI, Rafael Lazzarotto. *Curso de Hermenêutica Jurídica Contemporânea*. Curitiba: Editora Juruá, 2014.

BRASIL. Tesouro Nacional. *Estados e Municípios*. Disponível em: <[http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Estados\\_municipios](http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Estados_municipios)> Acesso em: 18/setembro/2015.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e o princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Editora Malheiros, 2002.

TONET, Fernando. *Reconfigurações do Constitucionalismo*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2013.

TORRES, Ricardo Lobo. *A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 1991.

TORRES, Heleno Taveira (Organiz.). *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2006.

TRINDADE, André. *Os direitos fundamentais em uma perspectiva autopoietica*. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2007.

UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT. *The mapping of international Internet public policy issues*. Suíça: CSTD Secretariat, 2014. Disponível em: <[http://unctad.org/meetings/en/SessionalDocuments/CSTD\\_2014\\_Mapping\\_Internet\\_en.pdf](http://unctad.org/meetings/en/SessionalDocuments/CSTD_2014_Mapping_Internet_en.pdf)> Acesso em: 18/setembro/2015.

VARSAÑO, Ricardo. *A Guerra Fiscal do ICMS: Quem ganha e quem perde*. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 1997.

VIANA, Ulisses Schwarz. *Direito e Justiça em Niklas Luhmann: complexidade e contingência no sistema jurídico*. Porto Alegre: Editora Sérgio Fabris, 2015.

WOLKMER, Carlos. *Fundamentos de história do direito*. 8ª edição. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 2014.

XAVIER, Alberto. *Conceito e natureza do acto tributário* apud GRECO, Marco Aurélio. Norma jurídica tributária. São Paulo: Editora Saraiva, 1974.