FACULDADE DE DIREITO DE VITÓRIA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS
DOUTORADO EM DIREITO

GUSTAVO SIPOLATTI

ESTADO FISCAL E AS SUAS DISFUNÇÕES, IMPACTOS DA ECONOMIA DIGITAL E O DEVER SOLIDÁRIO DE CUSTEIO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS NO BRASIL

VITÓRIA
2023

GUSTAVO SIPOLATTI

ESTADO FISCAL E AS SUAS DISFUNÇÕES, IMPACTOS DA ECONOMIA DIGITAL E O DEVER SOLIDÁRIO DE CUSTEIO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS NO BRASIL

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito e Garantias Fundamentais da Faculdade de Direito de Vitória, como requisito para obtenção do grau de Doutor em Direito, na área de concentração Direitos e Garantias Fundamentais.
Orientador: Prof. Dr. José Luis Bolzan de Morais.

VITÓRIA
2023

GUSTAVO SIPOLATTI

ESTADO FISCAL E AS SUAS DISFUNÇÕES, IMPACTOS DA ECONOMIA DIGITAL E O DEVER SOLIDÁRIO DE CUSTEIO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS NO BRASIL

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito e Garantias Fundamentais da Faculdade de Direito de Vitória, como requisito para obtenção do grau de Doutor em Direito, na área de concentração Direitos e Garantias Fundamentais.
Orientador: Prof. Dr. José Luis Bolzan de Morais.

Aprovado em:

COMISSÃO EXAMINADORA

_____
Prof. Dr. José Luis Bolzan de Morais
Faculdade de Direito de Vitória
(Orientador)

_____
Prof. Dr. Adriano Sant'ana Pedra
Faculdade de Direito de Vitória

_____
Profa. Dra. Elda Coelho de Azevedo Bussinger
Faculdade de Direito de Vitória

_____
Prof. Dr. Alfonso de Julios-Campuzano
Universidad de Sevilla

_____
Profa. Dra. Melissa Guimarães Castello
Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul

À minha esposa Walckiria e aos meus três filhos Henrique, Guilherme e Laura, que são a minha razão de viver; aos meus pais Valentim e Gelta, que são a minha razão de existir.

AGRADECIMENTOS

A Deus, o único que sabe o fim.

Ao Estado do Espírito Santo, por possibilitar esta oportunidade, com o seu programa de incentivo ao aprimoramento científico, para não dizer humano, dos Procuradores.

À Faculdade de Direito de Vitória, pela excelência e grau de exigência. Espero ter sobrevivido e colaborado.

Ao meu orientador Prof. Dr. José Luis Bolzan de Morais. Às análises e às predições de um futuro anunciado, que rapidamente se impôs com a Pandemia, evidenciam a sua sabedoria e o privilégio de sua orientação num período revoltoso da humanidade.

À Associação dos Procuradores do Estado do Espírito Santo. Aquela despretensiosa reunião com a Professora Elda foi o primeiro passo.

À Wal, que viveu comigo esta jornada acadêmica: primeiro foi o dela, agora o meu Doutorado, já com filhos, casa, chefias, presidências... e não poderia faltar a Rogéria (o outro amor que apareceu em minha vida, em duas rodas). Somos a prova viva da alegria na tristeza, testemunhas e confidentes um do outro; com as nossas imperfeições e dificuldades tentamos fazer o melhor, muitas vezes falhamos, somos felizes ao nosso jeito.

"Disciplina é liberdade; compaixão é fortaleza; ter bondade é ter coragem".

Renato Russo

RESUMO

Tese realizada no Doutorado em Direitos e Garantias Fundamentais da Faculdade de Direito de Vitória (FDV), no núcleo do Grupo de Pesquisa Estado e Constituição do Professor José Luis Bolzan de Morais, que se propôs a responder à pergunta: “Como o Estado Fiscal deve superar as suas disfunções e também tributar a economia digital?”. A base teórica adotou o conceito de dever fundamental de pagar impostos de Casalta Nabais. Através de pesquisa bibliográfica e pelo método dialético se desenvolveu o tema a partir do contratualismo moderno, passando pela Economia Analógica e pelo Tecnoliberalismo, para se chegar a Economia Digital disruptiva, fluída, inovadora e sem fronteiras, em que a matriz de riqueza principal, o capital, vem perdendo espaço para os dados e que ao mesmo tempo que produz riqueza, concentra poder, forma feudos tecnológicos, gera efeitos deletérios para a sociedade e impacta os direitos e os deveres fundamentais. Se analisou, então, a capacidade do sistema tributário para lidar com este problema: os seus paradigmas tradicionais, os princípios da legalidade e da segurança jurídica, o apreço da dogmática pela norma e sua validade formal, a hierarquia das estruturas qualificadas, os esquemas autorreferentes e o extenso rol de direitos dos contribuintes. A abordagem também se voltou para casos concretos. O enfoque foi dado nas disfunções do Poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário), no excesso de formalismo, na complexidade normativa e burocrática, na sua incompreensão social, no direcionamento da arrecadação e dos benefícios por grupos de interesse, no privilégio aos oligopólios, na regressividade, no protagonismo do executivo federal, na ausência de regulamentação e no *déficit* de participação democrática nos órgãos de poder. Portanto, o Estado analógico se mostrou disfuncional, e também não está preparado para tributar a economia digital, havendo o descumprimento do dever fundamental de pagar impostos, em especial pelos feudos tecnológicos, levando ao *apartheid* fiscal. Ao final, como resposta, no âmbito internacional, se propõe a criação de um novo sistema, com núcleo gravitacional na compreensão da responsabilidade comum, solidária e universal de custear o Estado por meio dos tributos, para o fim de manter o tecido social e combater a miséria, por meio de um direito tributário negocial e firmado subsidiariamente entre as nações e com a participação dessas grandes empresas de tecnologia, com a criação de um imposto global sobre as operações digitais, abarcando as distintas matrizes de riqueza, os dados e o capital. No âmbito

nacional, preservada a autonomia do Estados e conscientes dos limites da territorialidade, deverá ser assegurada e estimulada a participação democrática nos centros de poder, com a criação e aplicação do direito antenada a criação de condições para a realização dos interesses eleitos, com a métrica republicana para constante revisão dos seus impactos, destronando os paradigmas da legalidade formal, da cristalização das injustiças pelo manto da segurança jurídica e da cultura do conceitualismo, os quais têm servido a proteção de oligopólios locais e estrangeiros, aumentando a pobreza e as desigualdades, tudo com o viés declarado de resgate aos propósitos originais e civilizatórios justificadores da criação do Estado.

Palavras-chave: Estado; tributo; dever fundamental; economia digital; solidariedade.

ABSTRACT

Thesis carried out in the Doctorate in Fundamental Rights and Guarantees of the Faculty of Law of Vitória (FDV), in the nucleus of the Research Group State and Constitution of Professor José Luis Bolzan de Morais, which proposed to answer the question: “How the Fiscal State should overcome its dysfunctions and also tax the digital economy?”. The theoretical basis adopted the concept of fundamental duty to pay taxes from Casalta Nabais. Through bibliographical research and the dialectical method, the theme was developed from modern contractualism, through Analog Economy and Technoliberalism, to arrive at a disruptive, fluid, innovative and borderless Digital Economy, in which the main wealth matrix, the capital, has been losing space for data and which, at the same time as it produces wealth, concentrates power, forms technological feuds, generates deleterious effects for society and impacts fundamental rights and duties. The ability of the tax system to deal with this problem was then analyzed: its traditional paradigms, the principles of legality and legal certainty, the appreciation of dogmatics for the norm and its formal validity, the hierarchy of qualified structures, the self-referential schemes and the extensive list of taxpayers' rights. The approach also turned to concrete cases. The focus was on the dysfunctions of the Powers (Executive, Legislative and Judiciary), on the excess of formalism, on the normative and bureaucratic complexity, on their social incomprehension, on the direction of collection and benefits by interest groups, on the privilege of oligopolies, on the regressivity, in the protagonism of the federal executive, in the absence of regulation and in the deficit of democratic participation in the organs of power. Therefore, the analogical State proved to be dysfunctional and also not prepared to tax the digital economy, with a breach of the fundamental duty to pay taxes, especially for technological feuds, leading to fiscal apartheid. In the end, as a response, at the international level, the creation of a new system is proposed, with a gravitational core in the understanding of the common, solidary and universal responsibility to fund the State through taxes, in order to maintain the social fabric and fight poverty, through a tax law negotiated and subsidiarily signed between nations and with the participation of these large technology companies, with the creation of a global tax on digital operations, covering the different matrices of wealth, data and capital . At the national level, preserving the autonomy of the States and being aware of the limits of territoriality, democratic participation in the centers of power must be ensured and

encouraged, with the creation and application of law in line with the creation of conditions for the realization of elected interests, with the republican metric for constant revision of its impacts, dethroning the paradigms of formal legality, the crystallization of injustices by the mantle of legal security and the culture of conceptualism, which have served to protect local and foreign oligopolies, increasing poverty and inequalities, all with the declared bias of rescuing the original and civilizing purposes that justified the creation of the State.

Keywords: State; tribute; fundamental duty: digital economy; solidarity.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABDI	Agência Brasileira de Desenvolvimento Industrial
ADC	Ação Declaratória de Constitucionalidade
ADI	Ato Declaratório Interpretativo
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADI-MC	Ação Direta de Inconstitucionalidade em Medida Cautelar
ADPF	Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental
AED	Análise Econômica do Direito
AgR	Agravo Regimental
AI	Agravo de Instrumento
APEX	Agência Brasileira de Promoção de Exportações e Investimentos
ARE	Recurso Extraordinário com Agravo
Art.	Artigo
BEPS	*Base Erosion and Profit Shifting*
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CF/88	Constituição Federal de 1988
CNJ	Conselho Nacional de Justiça
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CPC	Código de Processo Civil
CPMF	Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira
CPRV	Contribuição Previdenciária
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
DFPI	Dever Fundamental de Pagar Impostos
DJ	Diário de Justiça
DUDH	Declaração Universal dos Direitos Humanos
EC	Emenda Constitucional
EDv	Embargos de Divergência
EUA	Estados Unidos da América
FATCA	*Foreign Account Tax Complaince Act*
FDV	Faculdade de Direito de Vitória
FGTS	Fundo de Garantia por Tempo de Serviço

FGV	Fundação Getulio Vargas
FMI	Fundo Monetário Internacional
FUNDAP	Fundo de Desenvolvimento de Atividades Portuárias
FUNRURAL	Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural
G-20	Grupo dos Vinte
GST	*Goods & Service Taxation*
IA	Inteligência Artificial
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação
IBS	Imposto sobre Bens e Serviços
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IDUR	Imposto Digital Universal sobre Riqueza
IN	Instrução Normativa
INCRA	Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária
INSPER	Instituto de Ensino e Pesquisa
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IoT	Internet das coisas
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IPVA	Imposto sobre Veículo Automotor
IR	Imposto de Renda
IRPF	Imposto de Renda Pessoa Física
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
IRRF	Imposto de Renda Retido na Fonte
ISS	Imposto sobre Serviços
ISSQN	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITBI	Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis
ITCMD	Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação
ITR	Imposto Territorial Rural
LAI	Lei de Acesso à Informação
LC	Lei Complementar
LGPD	Lei Geral de Proteção de Dados
MC	Medida Cautelar

MF	Ministério da Fazenda
MI	Mandado de Injunção
MS	Mandado de Segurança
OAB	Ordem dos Advogados do Brasil
OCDE	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OECD	*Organization for Economic Cooperation and Development*
ONU	Organização das Nações Unidas
PADIS	Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores e Displays
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PEC	Proposta de Emenda Constitucional
PF	Pessoa Física
PGE	Procuradoria Geral do Estado
PGE-SE	Procuradoria Geral do Estado de Sergipe
PGFN	Procuradoria Geral da Fazenda Nacional
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programa de Integração Social
PIS/PASEP	Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PJ	Pessoa Jurídica
PLT	Partido Liberal Trabalhista
RE	Recurso Extraordinário
REsp	Recurso Especial
RFB	Receita Federal do Brasil
SEBRAE	Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
SEFAZ	Secretarias da Fazenda
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TCU	Tribunal de Contas da União
TFPG	Taxa de Fiscalização Ambiental e Regulatória das Atividades de Exploração e Produção de Petróleo e Gás
TJAM	Tribunal de Justiça do Amazonas
TJDFT	Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios
TRF2	Tribunal Regional Federal da 2ª Região

TRF3	Tribunal Regional Federal da 3ª Região
TRF4	Tribunal Regional Federal da 4ª Região
UE	União Europeia
URSS	União das Repúblicas Socialistas Soviéticas
USP	Universidade de São Paulo
VAT	*Value Added Tax*
VOES	*Value Added Tax on Eletronic Services*
VOIP	Voz sobre Protocolo de Internet

SUMÁRIO

1	**INTRODUÇÃO**.....	16
2	**ESTADO E O PAPEL DA TRIBUTAÇÃO**.....	39
2.1	O ESTADO, A IMPORTÂNCIA DO TRIBUTO, O CONTRATUALISMO E O ESTADO FISCAL.....	40
2.2	DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS.....	49
2.2.1	**Solidariedade e capacidade contributiva**.....	51
2.2.1.1	Aplicação do princípio da solidariedade pela Suprema Corte Brasileira.....	58
2.3	DO LIBERALISMO AO TECNOLIBERALISMO.....	65
3	**ECONOMIA DIGITAL E *APARTHEID* FISCAL**.....	74
3.1	AUSÊNCIA DE FRONTEIRAS E DE *FAIR PLAY*.....	87
3.2	ECONOMIA DIGITAL E A AUSÊNCIA DE REGULAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	90
3.3	NACIONALISMO, TRADICIONALISMO E EROSÃO TRIBUTÁRIA.....	95
3.3.1	**Conceitualismo**.....	100
3.4	PLATAFORMAS DIGITAIS E A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.....	107
3.5	DISRUPÇÃO E DIFICULDADE DE TRIBUTAÇÃO: CRIPTOMOEDAS.....	112
3.6	A CENTRALIDADE DAS MÁQUINAS.....	115
3.7	TECNOLOGIA E ARRECADAÇÃO.....	118
4	**SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E OS SEUS DESAFIOS**....	122
4.1	DISFUNÇÕES DO PODER LEGISLATIVO.....	125
4.1.1	**Modelos analógicos de reforma tributária**.....	132
4.2	DISFUNÇÕES DO PODER EXECUTIVO.....	138
4.2.1	**Estruturas postas: relatório do CNJ**.....	139
4.2.2	**Vieses, benefícios e *apartheid* fiscal**.....	150

4.3 DISFUNÇÕES DO PODER JUDICIÁRIO..... 151

4.3.1 **Estudo de caso: jurisprudência de crise fiscal na pandemia**..... 153

5 **ECONOMIA DIGITAL POR UM NOVO SISTEMA TRIBUTÁRIO**..... 161

5.1 POR UM SISTEMA TRIBUTÁRIO UNIVERSAL..... 161

5.1.1 **Dever fundamental universal negociado**..... 162

5.1.2 **Imposto Digital Universal sobre Riqueza (IDUR), tributação de dados e do capital**..... 167

5.2 POR UM SISTEMA TRIBUTÁRIO LOCAL..... 176

5.2.1 **Executivo: *Storytelling* e a Democratização do Poder Tributário**..... 178

5.2.2 **Legislativo: democracia tributária**..... 193

5.2.2.1 Abertura compreensiva, burocracia e sociedade..... 194

5.2.2.2 Legística Material..... 196

5.2.2.3 Burocracia estadual e municipal como contrapeso à federal..... 199

5.2.3 **Judiciário: julgador, ordenador e o custo dos direitos**..... 202

5.2.3.1 Justificação, interdisciplinaridade e garantias constitucionais..... 202

5.2.3.2 Solidariedade, (DFPI) e a autonomia do direito..... 207

5.2.3.3 Conceitualismo e calibragem normativa..... 212

5.2.3.4 Legalidade, praticabilidade e eficiência estatal..... 216

6 **CONSIDERAÇÕES FINAIS**..... 221

REFERÊNCIAS..... 235

1 INTRODUÇÃO

A presente tese foi desenvolvida no Doutorado em Direitos e Garantias Fundamentais da Faculdade de Direito de Vitória (FDV), no núcleo do Grupo de Pesquisa Estado e Constituição do Professor José Luis Bolzan de Morais, em que se discute as relações entre o direito e tecnologia a partir dos impactos da revolução tecnológica, aqui considerando o direito tributário e os relevantes aspectos constitucionais do Estado Brasileiro.

A perda de contato da dogmática com a realidade aparenta uma esquizofrenia. Ao mesmo tempo em que as teses e as pesquisas firmadas por cortes metodológicos precisos, com assegurado distanciamento do objeto, uso de linguagem científica e neutra permitem a descrição da norma e a apreensão metalinguística dos fenômenos tributários, avança, de forma paralela, por linhas que não se tocam, o mundo da vida e a percepção comum dos cidadãos e da sociedade sobre os poderes e a praxe tributária.

A opção metodológica pelo campo de validade formal não deixa de ser uma escolha, contudo, deve se ter a consciência que descarta a experiência do contribuinte e a sua relação com o tributo no seu dia a dia. A história, a política e a economia se abstraem e se colocam ficticiamente num outro plano, afastando-os de todo o processo de estudo pela busca da almejada perfeição acadêmica de viés positivista, com tendência à segurança dos princípios e dos métodos adaptados das ciências naturais, que almejam o repetitivo acerto na sua obtenção de resultados e na produção de um saber técnico, cíclico e auto referenciado, limitado em si e por si, com propósito maior de satisfazer a sua própria quimera, com ênfase em esquemas dedutivos e abstratos e reforço das suas fórmulas e artificialidades laboratoriais.

A irradiação de efeitos civilizatórios e compreensivos dessa produção acadêmica perante o substrato social é questão acessória diminuta, pouquíssimo estudada e aparentemente irrelevante na busca da perfeição interior e sistêmica, não tendo preocupação dentro do seu objeto de análise a aparente percepção comum do que precisa ou deveria ser feito. A prática positivista se coloca num altiplano para o qual se propõem, num fetiche (CUNHA, 2014) pelo estudo das normas dentro do seu

campo formal, de linguagem própria, impenetrável e por veículos introdutores e ejetores próprios, traduzidos e limitados pelo conceito de competência, hierarquia e verticalidade. Os resultados obtidos ignoram deliberadamente o já sedimentado subconsciente coletivo e a vida, não melhorando a percepção popular.

A escolha pelo caminho da pesquisa formal e asséptica, sem considerar os relevantes fatores que influenciam as suas causas, como também a opção por ignorar as suas consequências enviesa o estudo do direito tributário. A neutralidade é apenas aparente. A não observância pelo pesquisador dos efeitos no plano do ser, dinamita a chance de evolução e serve a manutenção do estado de coisas que se repete numa cíclica animalesca, apesar de sua voracidade.

A percepção social em relação ao contexto tributário é animalizada, o seu ator principal e publicado é, inclusive, representado pela imagem do felino: o rei da selva[1] personifica o fisco e as suas ações refletem a relação tributária, de sofrida imposição.

O topo da cadeia alimentar, a força, o ataque, os caninos aparentes e a fome pela presa traduzem a imposição sobre o contribuinte-vítima. O desfecho certo é do abocanhamento da riqueza econômica. O saciar é passageiro e a dinâmica logo é renovada, num ciclo de perda-sobrevida-perda. Apesar da ritualista selvagem se repetir, a rotina estabelecida, fundada em concepções técnicas, legalistas e estéreis não gera a boa compreensão da vítima, tampouco os doutos conseguem ou se preocupam em lhe explicar de forma razoável e inteligível esse processo. O “como”, o “para que” e o “porquê” de participar dessa relação não são respondidos de forma satisfatória para a sociedade.

A sensação em cada esquina é da lei da selva, imperando a irracionalidade do mais forte, com a percepção social de insatisfação e de exploração, numa relação de sujeição e de servidão, de muita perda a troco de muito pouco. Apesar da importância da realização das políticas pública, a incompreensão por se pagar muito e por receber pouco gera o sentimento negativo, havendo inegáveis aspectos culturais deletérios e já consolidados. O tributo tem no Brasil a percepção social dominante de

[1] No Brasil, como forma de personificar o Fisco, se utiliza a figura animalesca do leão.

antagonismo. Nem no direito do trabalho, que versa sobre a tradicional dicotomia sindical x patronal e no criminal, sociedade x criminoso, com a subjacente ideia marxista de luta de classes, se chega a este extremo negativo da percepção e de má vontade.

No Brasil, apesar de sua importância pouquíssimos torcem pelo tributo. Até pela parte dos homens do Estado há críticas e maus juízos sobre o tema. Nem os grandes estão libertos[2] das amarras desse ambiente hostil e complexo, por maior que sejam os subterfúgios e atalhos, no final todos são vítimas, inclusive a própria fera. Continuamos sendo o país do futuro que não chega, com miseráveis e famintos sentados há séculos sobre as suas potencialidades nunca alcançadas.

A tendência pela dogmática tradicional tem significativas implicações sobre a vida. A pretensão pelo corte metodológico preciso, ínsita as ciências naturais, quando transportada para o direito, com o apego a esquemas linguísticos, propensões de concentração e de dispêndio de energia auto referenciais tende a referendar essa estética artificial, em que a almejada perfeição[3] das sínteses lógico descritivas não se compatibilizam com as necessidades do mundo real e as suas constatações não se reproduzem adequadamente e nem com preocupação e consciência das suas causas e dos seus efeitos, não combatendo a reificação dos desconformismos, inibindo a compreensão crítica do sistema e do seu funcionamento.

A estética tradicional acaba permitindo uma aleatoriedade (STRECK, 2000) e gera um paradoxo, a escolha e micro definição dos seguimentos a serem dissecados, o que impregna de arbitrariedade e de discricionariedade ao pesquisador, ao criador e ao aplicador do direito, pela sua opção consciente ao que deve e inconsciente ao que não deve ser analisado. As opções e balizas eleitas reforçam o enfoque da parte em

[2] O Ministério da Fazenda (MF) isenta as importações realizadas por meio das plataformas, se notando um considerável prejuízo as contas estatais, quando poderia facilmente tributar esses players de forma concentrada, o prejuízo repercute na indústria e no comércio interno, pois a concorrência é desigual pela altíssima carga tributária que incide sobre as operações nacionais. A Magazine Luiza, por exemplo, uma grande empresa do varejo veio a público protestar a desigualdade de condições para concorrer com esses fornecedores que aqui comercializam os seus produtos e serviços sem qualquer tributação.

[3] A Lei não consegue prever todos os conflitos “Não existe um sistema legal perfeito, que permita imediatamente obter uma resposta para qualquer problema, uma vez que a vida é muito rica e os seres humanos são inconstantes para compreender todos os conflitos a partir das palavras da lei” (CARVALHO NETTO, 2003, p. 36).

relação ao todo sob uma mesma leitura unidimensional, ignorando as suas razões e as suas causas e reforçando estruturas já existentes. Tudo reprimido de forma não volitiva, para dentro de um labirinto cognitivo, perpetuando o sistema já posto.

O estudo da norma, por exemplo, de tamanho e justificado apego dos tributaristas, comumente não é realizado tendo preocupação com as suas causas, com os seus efeitos e com os seus propósitos. Tradicionalmente a ênfase é concentrada na hipótese, nos critérios e na base de cálculo de cada espécie tributária e nas infindáveis obrigações acessórias.

O apego às suas verdades absolutas, ao concentrar toda energia no enrijecimento do tributo e das suas estruturas, torna o cidadão refém daquilo que objetiva se libertar. O resultado da busca pela segurança e o equivocado foco na lei e em sua quase literalidade gerou um dos sistemas mais complexos do mundo, com uma alta e regressiva carga tributária distribuída de forma desproporcional. Os múltiplos deveres acessórios dificultam a compreensão das obrigações principais e a liquidação dos valores devidos inibindo a produção, o serviço e o comércio. As disfunções são suportadas em maior medida por assalariados, servidores e pequenos empreendedores, que demandam um regime muito mais simplificado[4] para viverem com um mínimo de liberdade.

O aspecto meramente descritivo das pesquisas também tem servido para tornar ainda mais aguda a complexidade do sistema tributário, ao não compreender a dinâmica da realidade, agora acelerada pelos avanços tecnológicos, levando ao descumprimento das finalidades do Estado e a sua própria falência. Toda essa extravagância tem reforçado no plano do ser o lugar comum do tributo descrito por Becker há meio século, o manicômio e o carnaval tributário (BECKER, 1989). Os limites desta opção formalista, que não têm servido para uma feição evolutiva e tampouco revolucionária,

[4] "O *apartheid* fiscal decorre não só duma carga mais pesada para os pequenos empresários manifesta-se também, porventura até em termos mais insuportáveis, em sede do complexo e não raro labiríntico sistema de deveres de administração ou gestão dos impostos. "[...] O que, a nosso ver, impõe o estabelecimento, designadamente, de um mínimo de subsistência traduzido num ou mais regimes simplificados de cumprimento desses deveres para as micro e pequenas empresas" (NABAIS, 2019, p. 31-32).

a sua complexidade produz uma realidade sofrida, anárquica, selvagem e complexa. E a incompreensão[5] gera a insegurança, aquilo que se propõe combater.

O direito tributário aprisiona, pune e adoece. Adoecem o indivíduo, a sociedade e o Estado. A mudança de qualquer paradigma pressupõe a sua superação, quando submetidos a uma dialética, a um processo de falibilidade que lhe é necessário, com indagações, e principalmente a contraposição com a realidade e a correlação com os seus fins. A *ratio* deve ser esta, uma ideia posta e dominante a ser confrontada com o mundo real. O positivismo tributário, centrado na sua logicidade e na sua correção interna, tendo por propósito garantir a segurança, não deveria reprimir o campo de refutabilidade, ignorando o contexto social, a realidade e principalmente a verificação dos fins eleitos na carta política.

A não relação entre o mundo da vida e a dogmática tributária tradicional estimulam a proliferação de traços psicóticos desse não convívio, pois há a forte presença do tributo nos acontecimentos sociais e a sua imposição se dá por meio de uma relação de força, tendo, inclusive, sido historicamente causa de revoltas e de guerras, de Tiradentes aos selos e chás norte-americanos. Indubitavelmente o conhecimento setorizado tem a sua importância, contudo, temerário adotar como verdade absoluta para um campo do saber tão rico e com tamanho impacto, se fazendo necessário considerar a vida e a sua complexidade para analisar os efeitos dessa opção formal ao mesmo tempo simplificadora, por limitar o objeto sob análise, como também complexa por aprofundar o seu foco.

A ausência de impacto civilizatório do conhecimento superespecializado sobre a sociedade leva a necessidade de uma análise crítica sobre a metodologia empregada pela dogmática tradicional, o que impõe buscar outro caminho, para se tentar obter resultados distintos dos até então alcançados. A pesquisa precisa ser orientadora, do indivíduo, da sociedade e do Estado, por meio de extravasar o diálogo entre os experts[6], para permitir contemplar as diferentes perspectivas e as experiências que

[5] "A complexidade da lei tributária apenas serve para afastar a compreensão da população e a sua participação do debate político, obstando a realização da justiça fiscal" (MOREIRA, 2021, p. 51).
[6] O conhecimento dos experts apesar de necessário é apenas parcial, devendo haver ceticismo sobre as suas conclusões (CHANG, 2014).

devem servir na compreensão do fenômeno tributário, numa tentativa mais conectada a realidade.

Se coloca diante da praxe, da história, dos poderes, da economia, da tecnologia e do homem. O ser e a percepção do evento no mundo devem ser considerados. A cidadania, a participação na comunidade e o funcionamento do Estado devem ser compreendidos e discutidos para buscar o direcionamento constitucional. Não se deixa também de levar em consideração os aspectos objetivos do direito, que em grande parte funcionam e devem funcionar no seu campo semântico, mas afasta-se da abstração e universalismo *kelseniano*, para se aproximar dessa compreensão por meio da realidade (NUNES, 2002) e da sua narrativa. Uma visão crítica que permite o questionar a certeza metafísica, numa certa vocação de juntar (STRECK, 2012) a filosofia analítica existencial e ontológica à proposta hermenêutica de Dworkin (2007).

O abandono da verdade semântica não afasta, mas permite uma aproximação do direito como integridade e na busca da melhor postura, na resposta correta. Quando se referencia o direito tributário a uma razão maior já eleita, as conclusões tendem a se preocupar com a criação das condições materiais para a realização dos fins eleitos pelos cidadãos, viabilizando os direitos fundamentais “À verdade óbvia de que os direitos dependem do governo, ou seja, do Estado, deve-se acrescentar uma consequência lógica rica em implicações: os direitos custam dinheiro e não podem ser protegidos nem garantidos sem financiamento[...]” (HOLMES; SUSTEIN, 2019, p. 12).

O cuidado é pela legitimidade do direito, preservação do Estado, respeito da Constituição e sem deixar de lado a sacralidade do indivíduo, considerando a sua atitude individual, a sua responsabilidade, o seu dever e o seu poder na eleição e no processo de efetivação dos propósitos coletivos eleitos, nos direitos fundamentais a serem realizados. A postura ética não se dá a partir de uma escolha aleatória, mas do comprometimento com algo que se antecipa (STRECK, 2012), daquilo que foi colocado como condição para o pacto social, num poder-dever de responsabilidade na eleição dos fins e no meio material de sua realização.

A abordagem calcada na compreensão pelo desvelamento do ser e na sua análise voltada para a compreensão que se trata da condição de efetivação dos objetivos e

propósitos constitucionais, criando uma junção do individual, do coletivo e do Estado, por poderes-deveres e solidariedade. A miríade de elementos partícipes desse enredo (lei, mercado, contribuinte, fisco, norma, economia digital, tributo, causas, consequências, produção do direito, identificação das causas e análise de suas consequências) devem ser percebidos e compreendidos nos seus papéis, para comporem a atitude interpretativa e acompanharem o seu movimento, em todas as suas etapas e detalhes. Uma ontologia que leva em consideração na sua análise[7] a imparcialidade, o tempo, o espaço em que o ser vive, participa, integra e é integrado, as suas possibilidades e voltada para o acontecer e não para o ente ou para qualquer concepção abstrata e impessoal. Há uma consciência constante da possibilidade de mudança ao qual é submetido e participa, sendo responsável, inclusive pelas suas escolhas.

O enfoque também é dado sobre os desajustes aparentes e que se desvelam para fins de correção. O chamado é pela responsabilidade da própria vida, das escolhas, dos projetos e para recuperar a sua essência, o algo ético que o justifica. A opção se impõe, pois a crise do direito, da sua legitimidade e das instituições políticas tem reflexo na própria crise da noção da verdade e do homem, a qual se potencializa por um formalismo jurídico entendido na concepção idealizada por sistemas normativos, em que se sonega a sua facticidade (CUNHA, 2012) em apego a estruturas ideais, artificiais, metafísicas e segmentadas. A exploração do tema não revela tão somente uma fenomenologia do poder, mas sobretudo uma crítica do papel desempenhado na persecução e na garantia dos direitos e dos deveres fundamentais, razão pela qual o encaminhamento perpassa necessariamente por um viés democrático, inclusive trazendo protagonismo para o cidadão na construção da sua própria vida e nas suas

[7] A pesquisa não tem ambição ao acerto lógico interno e a precisão matemática votada para esquemas meramente semânticos e normativos, dissociados do mundo do ser. Com respeito aos metafísicos e aos conceitualistas objetivar alcançar a exatidão quando as premissas e as conclusões perpetuam disfunções e distorções se mostra um verdadeiro contrassenso. A escolha aqui pretendida é pelo caminho em direção ao cumprimento da Constituição. Para tanto, se aproxima sem maiores rigores da ontologia, pois vem a ser importante provocar uma postura ativa do jurista, rompendo a passividade do cientista do direito, pois na sua experiência por meio do desvelamento dos fenômenos, que acontecem e se repetem, se mostrará o que está oculto e também perpetua o *status insanus*. O ambiente interpretativo passa a ser considerado em toda a sua historicidade, miopia, limitações e parcialidade. Se o apelo é pelo despertar, o objetivo dificilmente será concretizado com o reducionismo fenomenológico. A necessidade de aprendizagem pelo diálogo interdisciplinar e a institucionalidade Democrática demandam uma maior abertura compreensiva, levando a uma aproximação a dialética. Num estudo que se propõe a lidar com algo disruptivo, fluído, incompreendido e novo, os sentidos não podem ser limitados a uma compreensão voltada para o retrovisor e diminuta.

possibilidades, pois somente assumindo os seus deveres alcançará a almejada liberdade.

A adoção de uma postura também ontológica, voltada para o ser no mundo, busca desmistificar o conhecimento e o ocultismo tributário, o que possibilita controlar e diminuir as distorções pautadas na análise formal e clássica do direito, o que tem servido para coibir a realidade e a concretização do processo civilizatório, com prejuízo a sua autonomia. Se objetiva transpor a ideia de passividade, dando ênfase no plano da vida, extraindo do próprio ente os seus conceitos e sem forçá-los, deixando que estes se desvelem por si mesmo, um deixar acontecer (CUNHA, 2014).

A pesquisa abre as discussões que se encerram no plano abstrato da racionalidade do discurso, o que tem, por vezes, servido para encobrir a realidade. Se considera a intencionalidade do agente. Há também nesse processo de desvelamento uma preocupação com as condições e efeitos dos eventos, o seu movimento, situando-o no tempo e no espaço, num exercício de interrogação do ser. O aspecto da temporalidade, da insegurança, do acontecer também é valorizado em detrimento da segurança, tradicionalmente vista pela busca das essências e do que é constante, consagrada na metafísica desde Platão[8] .

A escolha metodológica não se entrega à anarquia dos fatos e a um direito libertário. A busca é pelo fundamento filosófico de firmamento do pacto social, que vem a ser instrumentalizado pela Carta Política. Uma concepção de justiça que se aproxima e valoriza o atendimento dos objetivos constitucionais, como causa maior da integridade do direito e do próprio Estado. Compreendendo de forma ampla a importância do tributo como principal forma de recurso a viabilizar as condições materiais para o cumprimento do contrato que mantém o tecido social.

Se objetiva alcançar a transcendência por meio da interpretação da prática legal, de forma coerente e a partir, também, de uma noção de desenvolvimento, elaboração e melhoramento do direito no curso do tempo em conformidade com a ideia de integridade da forma mais ampla possível. Os operadores do direito tributário devem

[8] Pela metafísica de Platão a essência das coisas é espiritual, sendo este mundo uma sombra do verdadeiro mundo das ideias (CARNEIRO, 2014).

levar em conta a contingência do mundo hodierno e a devida sintonia com o mundo da vida, sem a qual pode se perder o próprio fundamento dos direitos consagrados universalmente e a própria dignidade da pessoa humana, pois só assim será possibilitado o cumprimento dos mandamentos constitucionais. A vida é muito rica e, como já anunciado, todos os elementos do enredo moderno sempre foram objeto de confrontação com a realidade.

A pretensão é declarada, para gerar uma postura crítica e por meio de uma abordagem mais abrangente levar em consideração o mundo dos vivos e em grande parte a sua fluidez, para tentar descomplicar o que se complicou no seu labirinto que leva ao poço que há mais de século não se consegue sair. Necessária à consideração dos valores, do relato que traduza representar uma história comprometida com a verdade, levando em consideração os personagens, os vieses, os acontecimentos, o tempo, o espaço, o modo, as causas e as suas consequências[9]. As escolhas tentam ser conscientes e vocacionadas. Não se apega a pretensão fantasiosa à neutralidade, mas se valoriza a honestidade, inclusive para se errar com convicção, se aponta o que se pretende analisar e para onde se entende como sendo o caminho distinto para se caminhar, tudo com o objetivo de obter resultados diferentes e condizentes com o texto constitucional.

Os vieses, então, são declarados e explicados para serem compreendidos sem surpresas. As causas e os objetivos são desvelados. Não há manipulação por meio de propósitos ocultos e enviesados.

A abordagem tende à observação dos fenômenos por meio da descrição daquilo que já foi objeto de pesquisa, inclusive de campo, traduzida em números, dados do judiciário, do legislativo, do executivo, do cotidiano do contribuinte e da economia digital sobre o tributo e a sua relação com o contribuinte, com a sociedade e com o Estado.

[9] Lukács (1965, p. 50), em sua obra, já colocava a não casualidade da opção metodológica: “O contraste entre o participar e o observar não é casual, pois deriva da posição de princípio assumida pelo escritor, em face da vida, em face dos grandes problemas da sociedade, e não do mero emprego de um diverso método de representar determinado conteúdo ou parte de conteúdo”; e concluí de forma invocativa para a responsabilidade do narrador: “Esta constatação é necessária a fim de colocarmos concretamente o nosso problema”.

Relatórios do Instituto de Ensino e Pesquisa (INSPER), trabalhos organizados pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ) sobre o impacto da tecnologia, Estudos da Fundação Getúlio Vargas, Teses de Doutorado, artigos e livros são mencionados, inclusive enfatizados os seus aspectos métricos e resultados. Objetiva-se desnudar o poder tributário. Aspectos históricos e evolutivos no curso do tempo são analisados para o fim de verificar a realização da justiça fiscal. Fatores externos também são pontuados para se notar a sua influência no sistema posto.

Por limitações naturais apenas se considera partes de um grande quebra-cabeças, apoiando-se nas figuras mais aparentes e óbvias, evidenciadas por esses dados que servem para traduzir as particularidades do Estado (legislativa, judicial e executiva), para só então desaguar na economia digital e nos seus impactos à sociedade, para, assim, se buscar uma compreensão do todo, o cotidiano referenciado a um passado recente e antenado com um futuro que já chegou e se impôs.

Lugares de convergência perceptiva, por exemplo, da responsabilidade solidária dos cidadãos de criar condições materiais para a realização dos direitos fundamentais e de custear o próprio Estado, por vezes, quase todas, não tão considerados pelos vieses empregados e reduções empreendidas, a fim de garantir a certeza do direito tributário, acabam sendo o foco maior desta pesquisa.

No curso da tese, objetivos surgem em forma de indagações a serem respondidas e direcionam o resultado da pesquisa: “Qual a razão do tributo para o homem, para a sociedade e para o Estado? Como é a relação histórica da sociedade com o tributo? Quem deve ser tributado e quem é tributado? Como os poderes lidam com o tributo? O Estado está preparado para tributar a economia digital? Como o Estado Fiscal pode lidar com os desafios da arrecadação?”.

Numa dialética constante e em camadas de questionamentos e respostas, parte-se das mais genéricas para as mais específicas, a busca por cada conclusão teve vocação voltada para a realidade que se apresenta, o fenômeno tributário e a sua percepção social, contemplando também a análise das suas causas e dos seus efeitos aparentes perante a sociedade.

Assim, se constrói a tese, avançando por questionamentos mais genéricos até se alcançar a resposta da pergunta principal: “Como o Estado Fiscal deve superar as suas disfunções e também tributar a economia digital, que ao mesmo tempo que produz riqueza, concentra poder, forma feudos tecnológicos, gera efeitos deletérios para a sociedade e impacta os direitos e os deveres fundamentais?”.

Nesse caminhar se busca ressaltar e valorizar os espaços de consensos para chegar a uma visão final concatenada com o todo, a fim de gerar entendimento civilizatório e produzir conhecimento sensível a reposicionar o homem no centro do direito.

A proposta também serve para evitar a perpetuação dos esquemas autorreferentes e tem o enfoque nos desajustes seculares não resolvidos, como também para possibilitar o descortinamento de possíveis interesses ocultos. Assim, o estudo não se preocupa em focar aquilo que não deve ser objeto de crítica, nem tampouco a importância da tributação e do aparato estatal, pelo contrário, as análises e os ajustes propostos são pela sua melhor colocação e atuação.

A postura é de se afastar do objeto para tentar compreender o todo, sem nada deliberadamente excluir. Há uma declarada e proposital fuga pela tendência a especialidade, pela fraca força revolucionária do caráter indutivo, para não dizer o reforço a sua tendência à manutenção das estruturas de poder. Dificilmente o particular tem potencial de modificar o cotidiano diagnosticado como doentio. Há, inclusive, um desapego aos esquemas trazidos pelas ciências naturais e exatas, um menor peso para o raciocínio fundado nas especificidades indutivas e nas generalidades dedutivas que, por vezes, ignoram as zonas de sinergia, que potencializam a reprodução dos mesmos resultados.

Se pretende gerar reflexão e não reforçar o já bem construído artificialmente, pois se busca aproximar a academia da praxe tributária e vice-versa, não se ignorando o campo de interseção, o que entende que deveria ser o propósito final da ciência social.

As conclusões da pesquisa não são estanques, sequer se aventa essa possibilidade, pois não se consegue apreender todos os elementos que circundam o fenômeno tributário, dinâmico e fluido, ainda mais diante da economia digital inovadora, quando

muito se alcança uma produção crítica e voltada para a realidade que se desnuda, com referencial no tempo, no espaço e para a percepção do ser em seu movimento. Novamente, a análise não tem maior preocupação formal, nem metafísica, tampouco circulante e muito menos autorreferencial.

Se opta por dar voz a todo enredo tributário, tendo como atores principais o Estado, o contribuinte, a obrigação, a norma, o pagamento, a complexidade, a lei, o mercado, os interesses, as necessidades, as condições materiais, a economia digital, as revoluções tecnológicas, o mundo sem fronteiras, a soberania, a miséria, o acúmulo de riqueza e os feudos tecnológicos. Não se ignora também o tempo e o espaço, os quais em suas múltiplas variáveis e em suas possibilidades, em conformidade com as referências tomadas, devem ser considerados para a boa compreensão do fenômeno.

A tese vai um pouco além e tende também a incorporar a insegurança[10] como elemento importante da relação tributária, buscando retratar o movimento, para ajudar a questionar de onde viemos, onde estamos e para onde podemos ir. Esforça-se pela importância cinética, a ação e a perspectiva dos seus efeitos sociais, em especial a sua repercussão na compreensão de que existe uma relação jurídica maior e não divisível entre o Estado e o Cidadão.

Ao ampliar a tradicional abordagem, numa tentativa de compreensão do todo, os erros tenderão a ocorrer em maior proporção, pelo seu intento mais flexibilizador[11] aos paradigmas existentes, inclusive pela ampla possibilidade de questionamento, novas perspectivas, outras interpretações e outros olhares sobre essa miríade de acontecimentos e de atores. Sem dúvida, afasta-se da análise microscópica, que vem a ser dotada de maior acerto dentro dos seus parâmetros previamente eleitos e seguros. O apego ao macro flerta com o erro de ignorar as suas nuances, mas tem a vantagem de gerar alertas e indagações fora do radar de pesquisas superespecializadas, inclusive com uma construção aberta a outros pontos de vista,

[10] A tese enfatiza a insegurança da vida e não defende o núcleo do princípio da segurança jurídica na sua imposição ao legislador.
[11] Se mostra necessário ter em mente essa noção de ruptura de paradigmas, para atingir a pretensão de racionalizar a interpretação jurídica (COURA, 2009).

aos olhares interdisciplinares, com o potencial colaborativo, integrativo, evolutivo e não apenas refutativo.

O corte da pesquisa, apesar de delimitar, não restringe. Elege-se modernidade sem desconsiderar a anterior existência do homem no mundo. A cadeia compreensiva é fixada a partir do conceito de Estado. Se enfatiza os interesses eleitos pelos cidadãos para a sua formação, pois essa vem a ser a resposta, a razão filosófica e civilizatória, para participar e integrar uma sociedade. A legalidade vem a ser consagrada como forma autorizadora do uso do poder em face do cidadão, numa perspectiva qualificada, com a compreensão da necessidade de correlação e consecução do interesse por ele eleito. Assim se inicia a narrativa, justificando e delimitando o seu marco teórico para se evoluir até a conjuntura tributária, a fim de possibilitar pensar criticamente nos desafios que se impõem.

O exercício do poder, nota essencial do Estado, condição de sua própria existência, passou, a partir da modernidade, a ter autoridade na lei, tão sagrada para o Direito Tributário. A relação entre quem manda e quem obedece é ilustrada na figura do soberano, quem exerce a sua autoridade por meio de leis aplicadas ao seu povo e em determinado território, que passou a ser justificada no contrato social, em que os cidadãos cedem o exercício da autotutela por um bem maior e para a efetivação do interesse comum.

Na modernidade, o pacto social firmado é justificado filosoficamente num ato político. Já a dogmática tributária foca a verticalidade, a validade formal e a força, destrinchando a norma tributária, tendo por preocupação maior a adequação sistêmica para a sujeição do contribuinte à lei. O aspecto de competência é enaltecido, com ênfase nas condições e os detalhes imprescindíveis para o exercício desse poder.

Contudo, tal enfoque acaba por minorar e até a ignorar aspectos materiais macro e instrumentais essenciais ao próprio Estado e a sociedade civilizada, em especial, da importância da eleição e da realização dos direitos e das garantias fundamentais, que são eleitos e viabilizados pelos súditos. Ou seja, o processo de escolha desses

interesses e a responsabilidade comunitária na sua realização não podem ser minorados ou dissociados da análise do fenômeno.

Escolher o tradicional paradigma da segurança tem alta carga paralisante, por meio de uma aderência a uma concepção legalista, que implica em reduzir a importância e limitar a própria compreensão do objeto; em última análise, se fecha os olhos para a própria razão de existência do Estado, diminuindo o papel da Constituição e fragilizando o tecido social.

A legitimidade do leviatã e a higidez do pacto social devem abarcar uma concepção mais ampla e viva de cidadania fiscal, que deve ser compreendida não só enquanto sujeição passiva tributária. A figura do contribuinte também não pode enfatizar a condição de mera credora de direitos e garantias. O seu papel dentro da comunidade, enquanto eleitor e participe na definição dos interesses eleitos, bem como de garantidor dos meios para o funcionamento e legitimidade do próprio Estado devem ser considerados.

Talvez essa ilação represente o que aqui se tenta construir como espaço de convergência e obviedade por vezes ignorado, fazendo parte do núcleo da ideia iluminista de Estado, a importância da escolha e a responsabilidade para a realização desses fins eleitos pelos próprios súditos. A eleição dos interesses é do povo, a sua escolha política para abrir mão da autotutela o justifica, sem que isto signifique renúncia a esses fins ou ausência de deveres e responsabilidades do particular na sua efetivação. A relação é muito mais ampla, indissociável, una, dinâmica e solidária quanto aos aspectos de deveres e de direitos, para o Estado e para o Cidadão.

Há por parte de cada sujeito uma responsabilidade mais complexa do que aquela reinante na tradicional e míope visão vertical da obrigação tributária, também existindo um poder-dever de caráter horizontal, na escolha dos interesses e na sua viabilização. Uma conjunção de liberdade[12] para a escolha e para o cumprimento das suas necessidades. A definição, a redefinição, a locação e a alocação, que devem ser

[12] O tributo é condição essencial para a viabilização do Estado (TORRES, 1991).

consideradas no curso de todo o espectro, se desenvolvem por meio da compreensão da importância da cidadania fiscal.

O tributo, a partir desse enfoque atrelado à razão original do pacto social, valoriza o seu sentido de ser da própria justificativa do Estado, sendo a solução e não o problema da sociedade. O indivíduo e o Estado sempre estão nas duas pontas e ao mesmo tempo nessa conjugação de deveres e de direitos, desse pacto de interesses que apenas se satisfaz e se renova, com cada um assumindo o seu papel pela existência do outro e para a sua coexistência harmônica.

O dever fundamental de pagar impostos passa a ser compreendido como a garantia da liberdade do cidadão e do pacto social. Através da solidariedade se permite efetivar o propósito e o projeto civilizatório posto. O foco a ser dado não pode ser a tradicional relação hierárquica de força e de sujeição, mas sim a percepção de todo o fenômeno, como meio e como condição material para a realização dos fins eleitos.

Limitar o estudo à lei não atende a uma função elucidativa do papel mais amplo do cidadão, o qual deveria ser o ponto de partida e preponderante para a compreensão da sujeição tributária, o direito tributário “[...] não pode ser encarado como um mero poder para o estado, nem como um mero sacrifício para os cidadãos, constituindo antes o contributo indispensável a uma vida em comunidade [...]” (NABAIS, 1998, p. 679), inclusive absorvendo nessa ideia o conteúdo dos princípios da solidariedade e da dignidade da pessoa humana.

O extrato e percepção dessa relação maior que deve ser utilizado na tentativa de se produzir a boa compreensão. Para tal desenvolvimento, o marco teórico eleito se apropria de parte do trabalho intelectivo de Casalta Nabais. As suas ideias influenciam o desenvolvimento da tese desde o seu início, com a compreensão do Estado Fiscal, pois, a partir da modernidade, independente da passagem do Estado Liberal para o Social e para o Estado Social e Democrático de Direito (NABAIS, 1997), os tributos sempre foram o meio fundamental para a realização do projeto constitucional, para viabilizar a concretização dos direitos fundamentais e para o custeio de suas instituições.

O cumprimento desse dever de pagar impostos é condição indispensável para a existência e funcionamento do Estado nos moldes constitucionais e fundamental para a vida livre em comunidade (NABAIS, 2003). Entendendo a sua condição indissociável de, ao mesmo tempo, contribuir conforme as suas possibilidades, mas também de ser um cidadão que tem importância e deve exigir a participação de todos os demais membros da sociedade nesse propósito comum e solidário.

A finalidade coletiva e o esforço solidário ganham também espaço nessa equação, sem ignorar a postura do indivíduo singularmente considerado. Parte-se, então, para a compreensão e o reforço da importância de um dever fundamental esquecido, o de pagar tributo, com a necessidade educacional das partes dessa relação Estado-Sociedade-Cidadão compreenderem a importância na indivisibilidade de seus papéis.

As análises servem para ajustes, para o convívio crítico com as estruturas já prontas e consagradas, para também viabilizar uma necessidade de correção estrutural antenada nesse amalgama compreendido como um só corpo, na mescla entre o artificial e o natural, a parte do todo e o todo e a sua parte. Um convite a ampliar as molduras[13] que constrangem a vida e o cumprimento do pacto social.

A partir da concepção iluminista de Estado, se evolui para a importância do tributo como um dever fundamental e o seu papel comunitário. Como maneira de entender a sua finalidade, o seu propósito maior, se correlaciona o direito tributário com a origem do pacto social. Um resgate amplo e genérico para gerar consenso mínimo entre os partícipes dessa relação e os seus papeis, em especial e em destaque, do Estado e do Cidadão, na unidade do poder-dever de ambos, na unicidade sinérgica fundamental e por vezes ignorada, de um realizar os interesses eleitos, garantindo a efetivação dos direitos fundamentais e do outro criar condições materiais para a sua materialização por meio do seu devido custeio.

[13] Kelsen, em sua obra, já sinalizava não haver critério científico para a melhor eleição entre as possibilidades de preenchimento da norma, pois não há método que possibilite distinguir umas das outras, sendo a sua teoria pura frágil quanto à possibilidade de interpretação autêntica para além da moldura, já que não se mostraria possível antecipar a interpretação correta (COURA; AZEVEDO; 2014).

O propósito é de dar as mãos do ente criado pela modernidade com o ser físico, pensar na sua conexão, o convite para fora do conforto das sujeições postas, como se essas fossem uma condição arbitrária e exterior. A atitude é para entender e compreender a coexistência. Assim enxergar o momento único e dinâmico de ambos. O equilíbrio que norteia essa conjunção. O necessário distanciamento do objeto e a ampliação dos limites cognitivos é tamanho, que se busca alcançar a visão macro do pacto social. O afastamento converge a percepção instrumental da razão de tudo ser até chegar a uma compreensão de Estado Fiscal e o seu papel dignificante.

A escolha teórica se justifica por se voltar a uma perspectiva de desenvolvimento sustentável, de geração de riqueza, de distribuição de esforços e de fortalecimento da confiança do indivíduo como ser pertencente e responsável pelas escolhas políticas de sua comunidade. Se reforça a essência moderna e legítima do Estado. Se busca a compreensão desse plexo e da sua importância, que englobam a um só tempo a existência de interesses eleitos, da escolha desses interesses apenas ser legítima quando feita pelos cidadãos, que estes devem ser garantidos materialmente pelo sacrifício comum e limitados a validade da lei formal.

Não se enfatiza e não se reforça o tradicional antagonismo estabelecido em razão da relação tributária no seu aspecto de força e de verticalidade, que, além de simplista, implica na tendência a aversão a sua imposição pelo sacrifício imprimido ao tempo e a riqueza do súdito, sem entendimento da sua razão de ser no mundo. A compreensão mínima é necessária para a consecução de qualquer fim, a riqueza arrecadada deve servir às prioridades conforme as decisões eleitas pelos seus destinatários, que devem ter consciência que fazem parte desse mesmo núcleo relacional e decisório. Portanto, entende-se o direito tributário como fonte principal da obtenção de receitas e condição no plano material para a garantia e para a efetivação do pacto social.

Em certo grau, se democratiza o pódio até então ocupado pelo dominante paradigma da legalidade, para ampliar a percepção sobre o direito tributário. A concepção comunitária, não nega a importância da lei e da individualidade, mas também enfatiza a solidariedade, o dever jurídico de partilha na divisão de sacrifício pessoal para benefício coletivo, a denominada solidariedade vertical. Cada um tem a sua

importância e responsabilidade em relação ao destino dos demais membros da comunidade. Uma espécie de “direito *boomerang*”, ao mesmo tempo são deveres para o respectivo titular ativo, voltando-se contra os próprios (NABAIS, 2015), numa relação sem perder de vista a liberdade e a individualidade, pela importância e interdependência do próprio indivíduo partícipe do coletivo. A compreensão enfatiza a importância das condições à produção de riqueza e para a tributação observando a capacidade contributiva, com o propósito de ao mesmo tempo desenvolver as potencialidades e diminuir as desigualdades para o fim de alcançar a dignidade da pessoa humana no cumprimento do projeto constitucional e com observância dos seus objetivos.

Portanto, a filiação teórica da tese gravita no conceito de dever fundamental de pagar tributos, reforçando a importância do campo compreensivo constitucional, dando visibilidade para o indivíduo, para a comunidade e para o Estado, numa vocação de agora não só enfatizar o aspecto passivo da relação tributária, e o seu aspecto de sujeição, mas também a condição ativa dos seus *players*, de se primar por uma sociedade justa, para viabilizar a realização dos demais direitos constitucionais, gerando consciência do seu papel como garantidor da vida civilizada, da sua própria liberdade por meio da pactuação política e da participação na própria construção do Estrado.

E o pacto social, ato político, as suas finalidades, pela mutabilidade e pelas condições de tempo e do espaço deve também absorver o conceito de insegurança e de fluidez dos novos tempos, principalmente quando contrastadas as revoluções e as novas realidades que se impõem. O Estado e os seus elementos não passaram incólume ao curso do tempo. As evoluções, as involuções e as tragédias e os avanços são fatos históricos, apenas para citar, as revoluções tecnológicas e as guerras mundiais. Não foi diferente com o direito e não pode ser com o tributo. Idas e vindas, avanços e retrocessos são uma constância da vida, as perspectivas variam no curso do tempo e do espaço, numa dialética de desintegração e integração, de frustração e de realização, com todas as suas manipulações e sujeições em face da realidade que se impõe.

Sem a pretensão de atender a maiores rigores históricos, do início do século passado para os dias de hoje, se nota que o surgimento dos Estados Nação produziu resultados, alguns dos quais nada iluminados, não havendo linearidade, nem a almejada segurança e tampouco certeza evolutiva a partir da ideia moderna. Os fluxos migratórios causados por interesses político-econômicos e pelas guerras, somados a questão ambiental, reforçam a crise e o apelo ao desapego aos elementos nacionais.

A fragilização do Estado e de suas instituições numa versão tradicional passou a ser acelerada pelos avanços tecnológicos. As mudanças passam a ocorrer em curto espaço de tempo, mais rápidas e com maior integração geográfica. A crise sanitária sem limitações geográficas catalisou esse interminável ciclo de reconfiguração do homem e das sociedades.

O mercado, onde a riqueza gira, que vem a ser o ambiente natural do direito tributário, também passa por alterações radicais. Os conceitos tradicionais de bens e serviços se mesclam. O mundo físico, do escambo, da indústria e da troca de bens materiais dá lugar à economia digital, a tecnologia amplia a sua importância, abocanha não só a burocracia, mas se expande para todos os campos do viver, capturando todos os nossos movimentos e nos conduzindo a uma direção desconhecida. A riqueza se torna imaterial e a informação vem a ser a principal moeda dos novos tempos. Este novo contexto, impulsionado por *lockdowns* (SUTTO, 2021), acelerou o descomunal crescimento exponencial da economia digital (MANSANO, 2021) e aparenta não ter volta.

Apesar de englobar relevante parte das operações de venda de produtos e de serviços, o Estado não tem conseguido alcançar a riqueza desses novos *players*, dando-lhes o adequado tratamento fiscal. A almejada segurança do direito tributário e o apego às suas tradicionais estruturas, numa correção e logicidade matemática, não servem para tributar essa nova economia. As distorções surgem, os efeitos nocivos e predatórios também, vão desde as pequenas importações que ocorrem de forma isenta[14] por meio de plataformas nacionais e estrangeiras, com grande acúmulo de poder e concentração de riqueza e ao mesmo tempo ocorre a tributação das lojas

[14] As importações de até 50 dólares foram isentas pela Portaria nº 153/1999 do MF.

físicas (DE CHIARA, 2021) e da indústria (MATTOS, 2020) nacional, tradicionais contribuintes[15], que aqui empregam, locam e geram riqueza, as quais, em razão da concorrência predatória têm fechado as suas portas.

A força de trabalho humano que suporta a alta carga tributária é substituída pelas matrizes robóticas isentas de tributação, a centralidade é da máquina, a burocracia não compreende as novidades, validando sem maior senso crítico um processo de desvalorização e aparente substituição da humanidade.

Se não bastasse essa incompreensão que leva a autossabotagem do ser pela máquina, que penaliza quem dá emprego e opta por beneficiar o robô, há também fatores alienígenas que dificultam a realização da justiça tributária. Por exemplo, a maior economia do mundo se utiliza de conceitos tradicionais, neutralidade e nacionalidade, para o fim de legitimar a expropriação de capital dos Estados periféricos, pela retaliação a qualquer tentativa de oneração dos seus cidadãos, que venham praticar atos de comércio no mundo sem fronteiras, caso aqueles serviços e bens digitais sejam tributados pelos países consumidores. A ideia é antiga, a sede física que deve valer para fins tributários[16] e para protecionismo dos seus próprios cidadãos.

Parte-se então para o retrato do momento, a impotência, o interregno (BOLZAN DE MORAIS, 2018), da compreensão do que já foi o Estado e a tentativa de juntar as peças desse quebra-cabeças fragmentado. No ambiente de desintegração, sem fronteiras e de anomia, os feudos tecnológicos são erigidos sem resistências, invisíveis, com amplo poder e domínio da informação, da técnica[17], das cadeias de produção, do objeto de consumo e do consumidor, não sendo alcançados, preferindo eles organizarem as suas próprias atividades e evitar a regulação estatal.

[15] A carga tributária para os pequenos empresários é de até 34% pelo regime mais benéfico do simples.
[16] A ameaça americana é de retaliar quem quiser tributar as suas empresas que não estejam sitiadas nos países onde os serviços e produtos digitais são entregues e prestados.
[17] A ciência não se confunde com a técnica. A técnica se preocupa com a eficiência de determinada tarefa, já a ciência se preocupa com o conhecimento geral, com a verdade (BRESSER PEREIRA, 1972, p. 97).

O *apartheid* fiscal[18] tecnológico se impôs, em razão da grande dificuldade de se tributar essas grandes empresas, o que acaba violando o Dever Fundamental de Pagar Impostos (DFPI) e fragilizando a cidadania fiscal, por não observar por um lado a capacidade contributiva e por outro a distribuição desigual da carga fiscal, representada pela sua percentagem em relação ao Produto Interno Bruto (PIB) e pelo esforço fiscal, que corresponde ao que sobra para o cidadão após o pagamento dos seus tributos[19], para a justa garantia do suporte financeiro do Estado.

O poder político e econômico é deslocado para fora dos Estados, desidratando as suas instituições tradicionais, sem meios para normatizar essa realidade intangível e alienígena que concentra poder e riqueza sem qualquer meio eficiente de regulação. A consciência do interregno e a compreensão dessa conjuntura, dos limites do corpo normativo e da hermenêutica tradicional, nessa fase dialético construtiva, também ciente do contexto histórico e do plano da facticidade são imprescindíveis para o adequado direcionamento a ser dado à Sociedade e ao Estado no exercício da sua função fiscal, para garantir a sobrevivência do pacto social e do próprio indivíduo.

A problematização evidencia-se pela atual conjuntura que tende a agudar as distorções: a edificação de feudos globais e sem amarras fiscais, com crescente concentração de renda e de poder, não é alcançada e sequer compreendida por instrumentos e conceitos tradicionais do direito tributário. Então, tenta-se responder à pergunta: “Como o Estado Fiscal deve superar as suas disfunções e também tributar a economia digital, que ao mesmo tempo que produz riqueza, concentra poder, forma feudos tecnológicos, gera efeitos deletérios para a sociedade e impacta os direitos e os deveres fundamentais?”.

---

[18] O *apartheid* fiscal se evidencia pela crescente desigualdade na distribuição da carga e do esforço fiscal (NABAIS, 2019, p. 29), distorção que tem se mostrado evidente pela economia digital.

[19] A carga fiscal corresponde a relação das receitas fiscais sobre o PIB, já o esforço fiscal corresponde ao rendimento disponível que sobra para o cidadão depois de pagar os tributos, relação entre a carga fiscal e o PIB per capita, portanto, o esforço fiscal do cidadão não tem relação direta com a carga fiscal. Em outras palavras, países com a mesma carga podem ter esforços diferentes (NABAIS, 2019, p. 30). Da mesma forma, o retorno e a sua sensação pelas políticas públicas não tem correlação direta com o esforço ou com a carga fiscal. Caso do Brasil, em que a carga é alta, o esforço da classe média também, mas a sensação de retorno é muito baixa.

A busca da resposta a essa pergunta, levou à análise de eventos, casos concretos, envolvendo as distintas esferas de poder, relatórios e dados, a fim de traçar a conjuntura tributária.

A abordagem tem uma preocupação precípua com os novos tempos, com o direito tributário, com a solidariedade e com a proteção dos mais vulneráveis. A tese defendida combate a invisibilidade dessas grandes empresas de tecnologia, ataca as disfuncionalidades do sistema e visa reforçar o tecido social. Urgente a necessidade de solidarizar os paradigmas que sustentam o Estado e o nosso sistema fiscal.

O pacto social precisa ser refundado, com o direito tributário repensado. Apenas com a compreensão dessa dinâmica se possibilitará atender o pacto social e viabilizar a existência do Estado, para não perder de vista o plano real e viabilizar a proteção das cadeias tradicionais de produção, de serviço e de comércio, minorando os efeitos e os riscos deletérios produzidos pela tecnologia, que também marginaliza, tudo numa tentativa mais plausível e adequada de assegurar o equilíbrio com o não constrangimento desse ambiente de negócios, fonte criadora de soluções inovadoras e de produção de riqueza.

Vários objetivos e questionamentos se desenvolvem de forma correlata ao objeto desta pesquisa, as indagações são muitas, a insegurança é a marca dos novos tempos, e somente com a sua aceitação se permitirá refletir sobre a necessidade de edição de novos instrumentos, ampliar e flexibilizar os limites dos já existentes e construir outros paradigmas pelos aplicadores do direito, em especial dos tributaristas.

A questão preponderante a ser respondida volta-se para a atuação do Estado Fiscal, a correção de suas distorções e como ele deve tributar a economia digital para fins de garantir os direitos sociais. A resposta somente será alcançada após o atendimento aos seguintes objetivos: a descrição da percepção comum e da dogmática tributária tradicional; a compreensão da relevância do conceito de dever fundamental de pagar tributo e a percepção fiscal do Estado a partir modernidade; a compreensão da conjuntura tributária nacional, e da praxe dos poderes legislativo, executivo e judiciário a fim de verificar o cumprimento dos objetivos e propósitos constitucionais ainda na economia analógica, para moldar a postura do Estado a partir dos desafios da

economia digital e dos feudos tecnológicos, para assim, ao final, se formularem propostas de índole macro sobre o direito tributário e sobre a economia digital, tendo por núcleo indissociável o dever fundamental de pagar tributo e a dignidade da pessoa humana.

Portanto, a tese visa repensar o Estado, a fim de evitar a sua desintegração e resgatar a centralidade humana diante das dificuldades impostas por essa fluidez, do desconhecido e do mundo sem fronteiras, para compreender o direito tributário como o meio garantidor das condições materiais para a realização dos interesses eleitos contidos na Constituição e nas Cartas Universais de Direitos Humanos, não podendo mais se apegar à compreensão de funcionamento analógico, um relógio de cordas utilizado para prever o mal tempo climático do futuro que já chegou. O enfrentamento se anuncia. A concentração de riqueza, a miséria e o risco duma tirania que controla a vida humana estão postos. A hora é do contribuinte, da comunidade e do Estado se unirem diante do desafio posto.

2 ESTADO E O PAPEL DA TRIBUTAÇÃO

"*Quanto mais para trás você puder olhar, mais adiante você provavelmente verá*".

Winston Churchill

Neste capítulo se resgatam conceitos, partindo da essência filosófica da justificativa criadora do Estado, do contexto fiscal estabelecido pela lei para a realização de seus projetos, para traçar o marco teórico adotado, com a importância da compreensão do DFPI, que por meio da solidariedade, do seu conteúdo ético valorativo, forma uma amálgama na tríade relação entre Estado – Indivíduo – Comunidade, para o fim de dar equilíbrio e direcionar o projeto civilizatório da modernidade.

A referência compreensiva do direito tributário aqui escolhida como ponto de continuidade para o desbravamento do Estado se dá a partir da modernidade, não apagando toda a evolução anterior e a própria unidade da história da humanidade, com as suas experiências e conhecimentos adquiridos no curso do tempo. A própria ideia de tributo tem origem muito mais antiga, com referência já nas primeiras organizações sociais[20].

A Modernidade tem por propósito balizar conceitualmente o campo político, social e filosófico, enfatizando o projeto/paradigma ocidental. Sendo a origem do Estado justificada filosoficamente pelo contrato social. As suas teorias[21] apontam para um

[20] Os primeiros registros de cobrança datam de 4000 anos antes de Cristo. A ideia de tributo decorre daquilo que se rende ou se presta a outro, por dever ou dependência, desde a antiguidade era retirado da sociedade para reis, faraós, imperadores e governantes em geral se manterem nos seus poderes sem preocupação com a função destinada. Primeiro eram ofertados aos líderes das tribos, por sua bravura ou proteção, na antiguidade, com os egípcios, assírios e fenícios com as guerras foi utilizado como instrumento de servidão em relação aos povos subjugados, nas civilizações helênica e romana os recursos eram retirados dos vencidos para armar os vencedores para defender as cidades e saquear outras, na Grécia era utilizado como meio de defesa para o bem coletivo, apenas estrangeiros, imigrantes e forasteiros o pagavam, os gregos eram isentos, Roma também passou a tributar os indivíduos que não fosse romanos, na idade média era utilizados como obrigações ou dádivas dos servos para com os seus senhores e na modernidade Portugal cobrava tributos sobre toda mercadoria importada ou exportada (ALVES, 2019).

[21] Os seus principais teóricos foram: Thomas Hobbes, John Locke e Jean-Jacques Rousseau. Para um melhor entendimento, envolvendo as diversas teorias contratualistas, recomenda-se a leitura de: Forma e Poder de um Estado Eclesiástico e Civil, de Thomas Hobbes; Segundo tratado sobre o governo civil, de John Locke; e Contrato social, de Rousseau.

consenso estrutural, para se chegar ao seu conceito referencial, extrair a sua razão de ser e evidenciar a importância do tributo.

Se faz uma explanação sobre o conceito de Estado Fiscal e a sua fonte de custeio principal pelo cumprimento do DFPI, sobressaindo nessa compreensão idealística um caráter finalístico e instrumental, um núcleo atrativo e gravitacional do qual não se pode totalmente se afastar, mas que pode vir a ser objeto de reflexões e contestações, aproximações e distanciamentos, que aparenta manter uma essência compreensiva a despeito dos fatos.

Esse conceito, finalístico e instrumental vem a ser eticamente referenciado pela solidariedade, servindo então de parâmetro qualificado para analisar se o campo real se aproxima do projeto da modernidade, permitindo verificar se as causas, as consequências e os vieses da ação humana no curso da história são compatíveis com o constructo.

Se possibilitará então uma análise crítica e descritiva da conjuntura tributária atual, presente e local dos poderes constituídos, como também da global pelo fenômeno sem fronteiras da economia digital, para verificar se o Estado está capacitado para cumprir as suas funções.

2.1 O ESTADO, A IMPORTÂNCIA DO TRIBUTO, O CONTRATUALISMO E O ESTADO FISCAL

Em termos de construção de uma referência crítica, o conceito moderno de Estado é dado a partir das monarquias absolutistas do século XV em Portugal, França, Espanha e Inglaterra, por meio da união e da reorganização de feudos, com um poder político centralizado e forte, constituído em torno de três elementos básicos povo, território e soberania (MARTINEZ, 2013).

A então nova forma de poder gerou análises, conceituações e teorias estabilizantes, passando da justificação pela força-imposição, para o aspecto consensual (MACHADO, 2022), deliberado e mandamental, com apelo a organização social, um

sistema de ordens garantidas, de obediência em razão das promessas estabelecidas e por meio de ajustes. Esses conceitos extraídos da modernidade ainda refletem na ideia do Estado.

A justificativa teórica (MACHADO, 2022) da criação do Estado foi enfatizada pelo seu aspecto contratualista pelos seus três principais filósofos Hobbes, Rousseau e Locke[22].

Thomas Hobbes, por meio de um contrato social, em que o súdito na sua condição natural e de guerra de todos contra todos abdicava de parte da sua liberdade, cedendo-a a uma estrutura maior, o Estado, em troca da paz e da segurança. A justiça se alcançava por meio desse ajuste, passando do estado de natureza para o estado civil. Já Jean-Jacques Rousseau entendia que as propriedades privadas geravam a guerra na sociedade e o ser humano no curso da história se tornou o seu próprio algoz. Representava o egoísmo e o desejo de saciar as necessidades pessoais. Por meio do pacto associativo, o homem perdia a sua liberdade natural e os seus direitos em troca da liberdade civil (limitada pela vontade geral) e do direito de propriedade, tornando a sociedade mais justa. A vontade geral não se originava desse pacto, mas da união entre seres humanos e da condição igualitária entre si. A renúncia de interesses se dava em prol de um projeto coletivo, funcionando o pacto social como consagrador do interesse público. A soberania popular. Por fim, Jonh Locke enfatizava a ausência de autoridade do homem em seu estado de natureza, desprovido de autoridade e norteado pela liberdade e pela igualdade. A propriedade privada somente seria possível com os agrupamentos e organização em sociedades e o Estado, por meio do pacto social, seria responsável por garantir os direitos essenciais de seus súditos: a vida, a liberdade e a propriedade. O consentimento seria essencial para a formação de um governo justo e a caracterizar o direito à propriedade como um direito inerente ao homem, igualando-o ao mesmo nível de importância do direito à vida. Ressaltava também e de forma distintiva a pré-existência de direitos naturais

[22] A ênfase a citação às teorias contratualistas tem por propósito trazer uma referência e verificar se esta serve no plano real ao propósito eleito, pois não se pode ignorar a preexistência de organizações sociais e de toda uma história da humanidade. Assim, os conceitos para que não se tornem palavras meramente símbolos e que exprimam sentimentos devem ser contrapostos ao plano real.

anteriores ao firmamento do contrato, que também deveriam ser protegidos e referendados (MACHADO, 2022).

Em comum, as três explicações adequadamente rotuladas de contratualistas enfatizam o aspecto de ajuste, de disposição, de associação, de pacto e de consentimento para a conformação da ordem social.

Em todas as vertentes teóricas haveria pelos súditos a escolha de interesses (paz, segurança, justiça, vida, liberdade civil e propriedade) a serem garantidos pelo Estado, a fim de que por esse sistema de trocas haveria o cumprimento das promessas estabelecidas.

Dentro dessa análise estrutural primária, se extrai o poder-dever de escolha desses interesses a serem realizados e as suas condições de realização como elementos essenciais do Estado pelo indivíduo e pela sociedade na consecução do pacto social e de forma comum “[...]a formulação de políticas públicas não devem ser tomadas com base numa hostilidade imaginária entre a liberdade e o coletor de impostos [...] (HOLMES; SUSTEIN, 2019, p. 27).

Após o exercício do poder-dever de escolha de interesses, partindo para o plano de possibilidade de sua realização, ou melhor, de sua efetivação no mundo do ser, há a constante necessidade material de se criarem condições reais para a realização dessas promessas em maior ou menor medida.

Com a ascensão da burguesia, aprimoramento das trocas e utilização das moedas, por meio da pecúnia se permitiu e se possibilitou a contraprestação para viabilizar a realização das obrigações de dar e de fazer. O funcionamento do Estado, então, depende de meios materiais, de riqueza, de pecúnia e de dinheiro. O que se percebe sem possibilidade de refutação a partir da modernidade.

E a produção de riqueza tem por causas o empreendedorismo próprio, a obtenção de empréstimos, o retorno dos investimentos, o espólio de patrimônio alheio, a arrecadação do produto das sanções aplicadas em razão do cometimento de ilícitos

e, por fim, o tributo[23] que, em termos gerais, incide sobre aquilo que se entende como movimentação de riquezas[24] decorrentes da realização de atividades lícitas[25].

O ponto de partida teórico e de tentativa de chegada do direito tributário é extraído desse aspecto original, instrumental e indissociável, de existência, de funcionamento e de criação do próprio Estado, de que a sua principal fonte de riqueza é a tributação (NABAIS, 1998).

Nota-se que a importância do tributo para a existência e para o funcionamento do Estado somente vem a ser relativizada a partir da modernidade na sua primeira fase, pelo absolutismo, em que as atividades comerciais e industriais eram assumidas pelo Estado, pelos Estados socialistas, com as suas atividades econômicas monopolizadas e pelos Estados extrativistas, que obtém receitas provenientes da exploração de matéria prima (NABAIS, 1998).

Independente da modalidade e da adjetivação do Estado, nota-se que, em todas as suas formas, a riqueza produzida tem por indissociável propósito viabilizar a realização das garantias, dos direitos e das competências constitucionais, não interferindo a sua forma de organização, liberal ou social, com programas mais amplos ou mais enxutos[26].

O modelo prevalecente de mercado globalizado e de Estado, com a ampliação de suas funções e dos seus custos impôs por si esse instrumento, a fiscalidade, como fonte de arrecadação de riqueza[27] para o seu sustento.

---

[23] O Estado fiscal (impostos unilaterais) distingue-se do tributário (taxas e contribuições de natureza bilateral), indicando aquele como não sendo o meio exclusivo, mas preponderante para garantir a maioria dos compromissos da modernidade (NABAIS, 1998).

[24] Não se ignora a cobrança de taxas pela realização de serviços públicos ou pela prestação do poder de polícia. De qualquer forma, as taxas também têm um referencial de riqueza.

[25] Estado fiscal concretiza-se no dever de pagar imposto "[...] imposto como a prestação pecuniária, unilateral, definitiva e coactiva, exigida de detentores de capacidade contributiva a favor de entidades que exerçam funções públicas com vista à realização de fins públicos não sancionatórios" (NABAIS, 1998, p. 681-682).

[26] Os deveres fundamentais constituem pressupostos de existência e do funcionamento do Estado, a outra face da liberdade e da propriedade (NABAIS, 1998, p. 48).

[27] Apesar da liberdade ter sido a marca do seu início, com uma tributação mais leve nos séculos XVIII e XIX, estimulando as atividades empresariais, o que somente veio a mudar com o fim das guerras mundiais e o surgimento do Estado de bem estar social, em que notadamente o tributo aumenta de

A qualificação fiscal, pelo uso dos tributos como principal meio arrecadatório, passa a ser a prevalecente no mundo todo. Até no oriente, a China Comunista e a Rússia, apesar do notado intervencionismo, não abrem mão desse instrumento e dos recursos oriundos dessa forma de arrecadação de riqueza.

O contratualismo ao atrelar o ajuste original a um pacto para o cumprimento dos seus propósitos em relação aos quais os súditos elegeram os interesses principais, se submetendo a um poder exterior maior que o legitima, de forma indissociável também precisa de garantir as suas condições materiais de realização, por meio de um projeto de estabilização[28]. A sua viabilização por meio do tributo passou a ser essencial e também qualificada-atrelada, inclusive justificada numa legitimação comunitária, reforçando os laços da sociedade e do indivíduo para com o Estado, num aspecto material e horizontal, pois a arrecadação passou a ter importância fundamental para a consecução desses interesses eleitos, o que condiciona o uso desse poder e a sua possibilidade de exteriorização pela força, condicionando a verticalidade da relação de sujeição entre fisco e contribuinte. O liame e a incidência normativa têm por entrelace os interesses escolhidos pelos cidadãos e o sacrifício individual para garantir a sua realização.

Saindo do plano teórico, nota-se no plano histórico que essa concepção se materializou, os interesses evoluíram no curso do tempo com relevantes modificações e ampliações, em destaque: a Declaração de Direitos (1689), no contexto da revolução Gloriosa, determinou, por exemplo, a submissão do poder monárquico a um parlamento, resultando na formação de uma monarquia parlamentarista na Inglaterra; a Independência dos Estados Unidos (EUA, 1776) que consagrou conceitos como o federalismo, o presidencialismo e a divisão dos poderes executivo, legislativo e judiciário; e a Revolução Francesa de 1789, por meio da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, determinou a importância da conservação dos direitos naturais

tamanho à medida que o Estado também aumenta, para então se chegar ao Estado Democrático de Direito, agora corroído pelo neoliberalismo e mais recentemente pelo tecnoliberalismo (GODOI, 2005).

[28] Interessante a tese trabalhada por Scaff (2016) sobre o Estado endividado e o propósito arrecadatório também se voltar para o pagamento do crédito público. Apesar da tendência do Estado se tornar refém das instituições financeiras, não refuta a tese aqui construída da finalidade fiscal atrelada aos interesses da comunidade, pois até por esse raciocínio, a obtenção de valores junto as instituições seria também uma escolha dos cidadãos, da sociedade desejante, em razão das suas necessidades, servindo ainda o tributo para pagar esses compromissos.

e imprescritíveis do homem, além de estabelecer os princípios libertários da burguesia como bases do primeiro diploma constitucional europeu.

Os significativos eventos históricos, inclusive as conquistas sociais no curso do tempo, geraram também documentos de caráter universal, com observância por todos os Estados, alguns formalmente ratificados e incorporados no ordenamento interno brasileiro, entre vários, por exemplo: a) Declaração Universal dos Direitos Humanos (DUDH), de 1948; b) Declaração Americana dos Direitos e Deveres do Homem, de 1948; c) Pacto Internacional dos Direitos Civis e Políticos, de 1966; d) Pacto Internacional dos Direitos Econômicos, Sociais e Culturais, de 1966; e, e) Convenção sobre os Direitos da Criança, de 1989.

Nota-se que todas essas cartas buscaram garantir a ordem e coesão social, a fim de manter o Estado justificado no ajuste, no consenso, adjetivo qualificador elaborado com maior propriedade a partir da modernidade.

Em âmbito interno, a Constituição Federal de 1988 (CF/88), convergindo às diretrizes internacionais sobre os direitos humanos, traçou um plano de valores e a busca pela justiça social, prevendo expressamente entre os seus objetivos fundamentais, art. 3º, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, que garanta o desenvolvimento, erradique a pobreza, reduza as desigualdades e promova o bem de todos sem preconceito de quaisquer formas ou discriminação[29]. Elencou uma série de princípios e garantias: dignidade da pessoa humana, igualdade, solidariedade, proteção à família, ao trabalhador, à família e à criança, acesso à saúde, segurança, que devem ser compreendidos em sua forma estruturante, normativa e constituindo a razão das normas jurídicas (CANOTILHO, 1995).

A sucessão histórica de acontecimentos, a edição de cartas universais e as nacionais (locais) possibilitaram, inclusive, as mais diversas conceituações acadêmicas em

[29] Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:
I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;
II - garantir o desenvolvimento nacional;
III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

relação a evolução desses direitos, por exemplo, nominando-o como sendo de 1ª, 2ª, 3ª geração (BOBBIO, 2004), que também foram rotulados nas mais distintas dimensões (SARLET, 2007).

Os interesses eleitos e realizados sempre evoluíram e retraíram no tempo e no espaço, a despeito de serem por vezes compreendidos como conquistas históricas que não deveriam voltar para trás ou por construções iluminadas, dadas por um grupo de interesse, elite intelectualizada, a natureza não estática é a sua marca, como também a necessidade de serem garantidos pelo Estado, que passou e passa por variações de tamanho e de finalidades, voltado para as suas condições de funcionamento e as suas razões de momento, para sempre reforçar a ideia de ajuste e coesão.

Durante todo o tempo, reforçando e justificando a própria existência do ente fictício que se tenta capturar, a realização desses direitos e desses interesses se deu precipuamente pela pecúnia arrecadada pelo direito tributário, que acaba sendo condição material de sua efetivação.

E a partir da construção do Estado de Direito, consagrado pela liberdade, constitucionalismo, democracia, representação política e pelo capitalismo também entendido como liberalismo (BOLZAN DE MORAES, 2018), o direito tributário vem a ser a principal forma de se criar condições materiais para garantir o funcionamento do Leviatã e de todo o seu aparato, que deve sempre ser atrelado à garantia de realização dos interesses eleitos.

A referência conceitual passível de ser refutável, pelas suas variáveis históricas, mas que se elege para o direito tributário a partir da modernidade, vem a ser preponderantemente entendido como o meio de extração de pecúnia para se criar condições materiais para a realização dos interesses eleitos, o que garante o próprio funcionamento e a existência do Estado. Ou seja, a importância foca o caráter instrumental vinculado a um aspecto material, a criação de condições materiais para a realização desse projeto político.

A despeito da inegável importância, inclusive histórica, num altiplano abstrato, de visualização afastada e genérica, a lei não vem a ser de primordial importância e presença nessa relação primeva entre Estado – cidadão – direito tributário – eleição de interesses – realização de interesses.

A própria conceituação do governo soberano indica a autoridade maior que exerce o poder dentro do Estado frente a outros núcleos (PORTELA, 2015), sem levar em consideração a lei. Dentro dessa conceituação, o próprio Kelsen também não traz a lei como elemento formador do Estado, mas indica um quarto, que vem a ser o tempo, ressaltando a perenidade da sua condição de existência (KELSEN, 1998). Há também quem traga a lei como elemento essencial do Estado, pois entende que apenas por meio dessas que poderia haver o governo (BASTOS, 1990).

Sem grandes dificuldades de compreensão, a Lei como instrumento produzido pelo poder legislativo é importante. Quase inimaginável se pensar na sua ausência, ainda mais como meio de contenção do arbítrio, mas a sua ideia não é constitutiva do Estado, tampouco umbilical como elemento de compreensão e funcionamento do tributo e muito menos para a inserção do ser dentro desse contexto. O seu caráter instrumental e importância se dão num segundo momento, com variações formais em menor e em maior medida, por exemplo, nos estados consuetudinários, como também nos de maior apelo central, com preponderância do executivo.

Fugindo da abstração, apenas para se pontuar, no Brasil, apesar do sistema normativo ser extremamente engessado, as alíquotas[30] de determinados impostos são

[30] O Supremo já entendeu como constitucional a flexibilização da legalidade tributária concernente ao § 2º do art. 27 da Lei nº 10.865/04, que altera as alíquotas do PIS e da COFINS, ADI 5.277 e RE 1.043.313. A EC nº 32, de 11 de setembro de 2001, alterando a redação do art. 62 da CF/88, trouxe a possibilidade de instituição ou majoração de tributo por medida provisória, espécie normativa que não é lei. Há também quem nomine como exceções aparentes a legalidade, art. 153 § 1º, que faculta ao poder executivo alterar as alíquotas sobre o II, IE, IPI e o IOF, art. 177 § 4º, I, b: está indiretamente posto no artigo, que possibilita ao executivo reduzir ou restabelecer a alíquota da contribuição de intervenção e domínio econômico (CIDE), art. 155, IV, que permite aos Estados e ao DF, definir as alíquotas do ICMS monofásico incidente sobre combustíveis, importante observar que a lei não diz alterar as alíquotas, mas definir, o que pressupõe maior poder dos Estados e do DF. O ato normativo é o convênio do CONFAZ e art. 97, § 2º, do CTN, que diz não constituir majoração de tributo a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo. Para entender esta exceção pode-se pensar na atualização da base de cálculo do IPTU.

fixadas pelo executivo e por aí vai a compreensão de quebra da concepção estanque da absoluta e inafastável essencialidade da lei para o tributo.

Relevante também notar a dinâmica em contraposição ao aspecto temporal, pois a evolução dos Estados ocidentais tem levado à compreensão de prevalência de determinados poderes em detrimento dos demais. O século XIX foi do legislativo, o século XX foi do executivo e o século XXI está sendo do judiciário. Ou seja, o parlamento tem tido uma maior ou menor participação no curso dos fatos e na condução dos acontecimentos tributários.

O núcleo conceitual e referencial que marca a importância do direito tributário, atrelada a construção do conceito de Estado pela modernidade e referendada pela história em suas diversas cartas, vem a ser o meio de extração de riqueza para o fim de se criar condições materiais[31] para o próprio funcionamento e a existência desse Estado.

Nabais (1998) qualifica essa construção ao adjetivar o Estado de Fiscal, que tem as suas necessidades financeiras essencialmente cobertas por tributos. A evolução do modelo econômico liberal para o social, não mitigou a sua importância, independente da maior ou menor participação sua na economia, repousando na relação fluida com a sociedade, sendo concretizado na livre disponibilidade econômica por meio do atendimento das imposições constitucionais, em que a economia de mercado viabiliza economicamente a ação social do Estado, sendo o imposto o suporte financeiro dominante dessa coletividade, colocado a cargo de toda sociedade.

Salta desse aspecto instrumental qualificado um paradoxo, de tensão e sinergia entre o coletivo e o individual, de importância e busca de equilíbrio simultâneo, da eleição de interesses - coletivo, da criação de condições para a produção de riqueza – coletivo e individuo, de custeio pelo indivíduo e de destinatário o individual e o coletivo em primeiro plano, mas como beneficiário do Estado pelo fortalecimento do pacto social.

[31] O Estado para cumprir o plano constitucional precisa ser custeado e o tributo é o meio empregado pela comunidade, por meio do sacrifício individual, para a comunidade.

2.2 DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS

É essencial para o Estado o seu adjetivo fiscal, conforme já visto. A adjetivação deve ser justificada, evidenciando a importância fundamental do pagamento do tributo, que, contudo, parece mais ser um foco financista no aspecto de resultado e regras orçamentárias, do que dos juristas, até como se fossem fenômenos que não se tocam.

Numa linha compreensiva e em apego histórico, Nabais (1998) pontua o esquecimento dos deveres fundamentais, explicando que a raiz dessa omissão vem a ser o sentimento antitotalitário e antimilitar do fim do século passado; as cartas mais garantidoras foram promulgadas, o que se notou aqui com a CF/88, tendo a doutrina nacional (GODOI; ROCHA, 2017) e os juristas uma tendência natural pelo estudo dos direitos fundamentais com prejuízo da atenção para a responsabilidade comunitária dos indivíduos. Nota-se haver um pudor que leva a ignorar a obviedade de que os direitos são custeados por alguma fonte [...] soa antes como um paradoxo, uma ofensa às boas maneiras, talvez mesmo como uma ameaça à própria preservação dos direitos. Afirmar que um direito tem um certo custo é confessar que temos de renunciar a algo para adquiri-lo [...] (HOLMES; SUSTEIN, 2019, p. 21).

O dever de pagar impostos seria um dever fundamental clássico, tendo a coletividade como sendo o seu titular ativo (NABAIS, 1998), pressuposto do próprio funcionamento do Estado, tendo ainda como outras espécies o dever de votar, de defender a pátria e o serviço militar, garantidores do funcionamento econômico e democrático do Estado. Consistiria numa categoria jurídica constitucional própria.

Os deveres fundamentais podem estar previstos de forma expressa ou implícita (NABAIS, 1998), podendo ser inferidos do próprio texto, contudo, são *numerus clausus* e não se confundiriam com os limites e com os deveres correlatos dos direitos fundamentais, não sendo o aspecto passivo da relação, mas a sua expressão de soberania e baseado na dignidade da pessoa humana[32].

[32] O princípio da dignidade da pessoa humana dá legitimidade ao Estado, ao ordenamento jurídico, serve para integração e interpretação das normas e baliza a ponderação entre interesses constitucionais conflitantes, além de operar como limite para os demais direitos fundamentais. (SARMENTO, 2016).

Em larga escala, uma criação do constituinte, por exclusão, não se confundiria com os deveres legais estabelecidos pelo legislador ordinário e seriam deveres para com a comunidade[33].

São aplicáveis de forma indireta (NABAIS, 1998), pois depende de lei para a sua aplicação, tendo, assim, o legislador também como destinatário fundamental, podendo ser regulados conforme os objetivos e propósitos do Estado. Contudo, não são meramente proclamatórios, diretivos, pois consagram posições subjetivas passivas dos cidadãos (NABAIS, 1998).

Tipologicamente (NABAIS, 1998) os deveres fundamentais consistiriam: posição passiva em face do Estado ou da comunidade, em que os deveres podem ser positivos, uma prestação de fato, pessoal e personalíssima, infungíveis e também negativos; autônomos, pois não se confundem como contrapartida dos direitos fundamentais; dependente de regulamentação infraconstitucional; subjetivos (NABAIS, 1998), pois imputados da própria Constituição ao indivíduo; individual (NABAIS, 1998), de todos os sujeitos nacionais, estrangeiros, apátridas e também as pessoas jurídicas, inclusive públicas estrangeiras na condição de titulares ou de destinatários dos deveres fundamentais; universal (NABAIS, 1998) ou permanente, encargos ou sacrifícios para a comunidade nacional, genericamente de todas as pessoas, em que vem a ser proibido o arbítrio e as discriminações em critérios subjetivos, com duração por todo tempo; e essencial para a comunidade e para o funcionamento de um determinado tipo constitucional de Estado.

O pagamento dos impostos constituiria um dever fundamental, consistindo no exercício da cidadania, para viabilizar e concretizar o projeto constitucional, observando e voltando-se para os seus propósitos e objetivos, assumidos em primeira análise pela comunidade e voltados para a sociedade, pois consistem no meio material indispensável para a realização da vida organizada pelo Estado Fiscal (NABAIS, 2003).

[33] “[...] isto é, estão directamente ao serviço da realização de valores assumidos pela colectividade organizada em estado como valores seus [...]” (NABAIS, 1998, p. 102).

2.2.1 Solidariedade e capacidade contributiva

Evidenciada a importância do aspecto fiscal para o Estado e a sua forma de alimentação pelo exercício do DFPI, resta então traçar o campo ético, principiológico e valorativo que alivia e irradia efeitos nessa tensão entre o Indivíduo-Coletivo-Estado, a solidariedade.

A solidariedade transformou-se num conceito jurídico positivado em várias Constituições[34] ao redor do mundo. Apenas para citar, consta do art. 2º da Constituição Italiana, como sendo deveres do cidadão “solidariedade política, econômica e social”, na Espanha está explicitada no art. 2º e a Constituição Portuguesa prevê em seu art. 1º que a República Portuguesa deve se empenhar na construção de uma sociedade livre, justa e solidária.

Baseados na dignidade da pessoa humana, todos esses textos influenciaram (FARRARO, 2018) a CF/88. Como as demais Cartas também convergiu às diretrizes internacionais sobre os direitos humanos, traçando um plano de valores e a busca pela justiça social. A tributação foi integrada aos seus objetivos fundamentais (art. 3º) por meio da construção de uma sociedade livre, justa e solidária, que garanta o desenvolvimento, erradique a pobreza, reduza as desigualdades e promova o bem de todos sem preconceito de quaisquer formas ou discriminação[35]. Positiva o aprimoramento histórico do Estado (ROSSO, 2000) como forma de organização da sociedade para uma convivência justa (SILVA, 2005).

A CF/88 elenca uma série de princípios e garantias: dignidade da pessoa humana, igualdade, liberdade, justiça, segurança proteção à família, ao trabalhador, à família e à criança, acesso à saúde, que devem ser compreendidos em sua forma estruturante, normativa e constituindo a razão das normas jurídicas (CANOTILHO, 1995), de

[34] A Constituição Norte-Americana ao ser interpretada pela Suprema Corte no caso Bowling v. Bowers de 1928 decidiu que a solidariedade deve ser entendida como um dever que se desdobra da cidadania. O Americano goza de proteção e defesa em qualquer parte do mundo (FERRARO, 2018).

[35] Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:
I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;
II - garantir o desenvolvimento nacional;
III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

especial relevância o princípio da solidariedade para o direito tributário (HABERMAS, 2004), pois este vem a ser o principal meio justificador e axiológico para legitimar a obtenção de recursos com o propósito de equacionar materialmente os projetos constitucionais, inclusive viabilizando a concretização dos objetivos fundamentais da República Federativa Brasileira e colocando o peso[36] dessa obrigação sobre o indivíduo e em prol da comunidade, para viabilizar a concretização do projeto coletivo estabelecido.

Ou seja, necessária para viabilizar o funcionamento do Estado Constitucional Democrático, que somente se realiza pelo Estado fiscal (DINIZ, 2008), criando-se as condições necessária para equacionar a má distribuição de renda, para erradicar a pobreza e as desigualdades sociais e regionais, mas tudo com equilíbrio, sem caráter absolutista e sem conferir arbitrariedade aos seus intérpretes[37] em vista de também preservar a liberdade, "[...] a tributação não precisa ser a melhor possível da perspectiva solidária, mas não pode conter preceitos que contrariem o valor solidariedade [...]" (GRECO, 2000, p. 181-182), o foco não é o Estado, mas a dignidade da pessoa humana e os seus direitos fundamentais.

Resgata-se nessa concepção aqui defendida a ideia de fraternidade[38] de forma complementar[39] a solidariedade, quase que deixada de lado após a Revolução Francesa, que rompe com o egocentrismo do liberalismo clássico, levando em

[36] A distribuição do encargo deve observar a capacidade contributiva.

[37] Oliveira (2008, p. 266) critica a discricionariedade conferida aos Ministros, ao considerarem o que entendem ser o melhor a ser apreciado, ao invés do juridicamente (constitucionalmente) adequado ao caso concreto.

[38] A fraternidade está prevista no preambulo: "Todas as pessoas nascem livres e iguais em dignidade e direitos. São dotadas de razão e consciência e devem agir em relação umas às outras com espírito de fraternidade" e contido no art. 1º da DUDH: "Toda pessoa tem deveres para com a comunidade, em que o livre e pleno desenvolvimento de sua personalidade é possível", evidenciando se tratar de princípio que possibilita a realização de todos os demais e a própria dignidade da pessoa humana (BAGGIO, 2008, p. 138-139).

[39] Conforme será visto nos próximos capítulos, a tese combate o conceitualismo estéril, como também adota como marco teórico o DFPI, numa compreensão já tratada de amálgama entre os seus participes para reforço valorativo do pacto social, com a divisão de responsabilidades, protagonismo e comunhão de propósitos entre os indivíduos e a comunidade, sendo esse o sentido justificador do Estado. Pela visão aqui defendida, despiciendo desvincular o conceito de fraternidade de solidariedade, pois os vetores apontam em direção comum, para a dignidade da pessoa humana, com a igualdade de direitos e de deveres, em específico pela busca de equilíbrio na repartição do esforço fiscal com irradiação no Poder Tributário (Legislativo, Executivo e Judicial). Quando muito, a menção feita à fraternidade serve para reforçar e resgatar, sem se afastar do conceito de solidariedade, a compreensão da importância da relação entre indivíduo, comunidade e Estado. Todos participam do custeio do Estado, como já dito, esse vem a ser o preço da liberdade, para não dizer da felicidade.

consideração o projeto coletivo e trabalha com a valorização do próximo como irmão, não só no aspecto de receber, como também de contribuinte, pois a solidariedade "[...] ultrapassa a dimensão puramente ética da fraternidade, para tornar-se uma norma jurídica: o dever de ajudar o próximo. Conceitos importantes da atualidade [...]" (MODESTO, 2003, p. 136-137).

A fraternidade deve ser compreendida com a sua força atrativa do indivíduo, o Estado e a coletividade, "[...]reconhece a existência e dignidade do outro, e é tratado pela sociedade individualmente com necessidades e fins próprios de forma que a felicidade, que é um fim individual por excelência, se realize em comunidade" (JABORANDY, 2016, p. 71), não apenas se referindo a relação entre o Estado - Indivíduo, mas também entre Estado - Indivíduo e Indivíduo – indivíduo[40], todos pertencentes a uma comunidade e com a eficácia horizontal dos direitos fundamentais, gerando deveres entre os particulares, por fazerem estes parte desse coletivo (SARMENTO, 2011). Em outros termos e notando essas interfaces, José de Castro Farias elenca as três dimensões: "[...] o consenso, que é a referência às orientações culturais comuns; o conflito, que opõe os adversários; o compromisso, que combina esse conflito com respeito de um quadro social – em particular jurídico – que o limita [...]" (FARIAS, 1998, p. 284).

A zona de sinergia, o pertencer, o fazer parte são estimulados pelo dever fundamental[41] que por meio da solidariedade entre indivíduos tem caráter forte e

[40] A conexão, o dever-ser conectivo do princípio da solidariedade, conecta os indivíduos sendo compreendida como um direito-dever e não somente com as condições ideais a serem estabelecidas pelo Poder Público, havendo, assim uma pretensão externa entre particulares, o que destoa do conceito clássico de obrigação positiva, que também deverá ser assegurado nesse contexto, conforme leciona Sarmento (2006, p. 290): "[...] no sistema constitucional brasileiro, entende-se que o Estado tem obrigações positivas mesmo em relação aos direitos individuais clássicos que não podem mais ser concebidos como simples direitos de defesa em face dos poderes públicos. Assim, é dever do Estado não só se abster de violar estes direitos, como também agir positivamente, seja para protegê-los diante de ameaças representadas pela ação de terceiros, seja para assegurar as condições materiais mínimas necessárias a viabilização do seu exercício pelos mais pobres".

[41] A compreensão aqui traçada corresponde a temática desenvolvida sobre deveres fundamentais, por Fabris e Abikair Filho (2014), ao abordarem a solidariedade, em que destacam a forte influência do multiculturalismo para o reconhecimento do outro e para a inclusão social. "O grupo de pesquisa em questão desenvolveu o conceito de dever fundamental, como sendo este: uma categoria jurídico-constitucional, sendo fundada na solidariedade, e que implica em adoção de condutas, que são impostas de maneira proporcional aos cidadãos submetidos à uma determinada ordem democrática, condutas essa passíveis ou não de sanções, com a finalidade de promoção de direitos fundamentais [...]".

propulsor, principalmente em regimes democráticos, em que a concepção cívica e republicana[42] dentro da sociedade possibilita as suas reais condições de concretização.

Força motriz para demolir qualquer barreira, pois de nada valem políticas de incorporação da solidariedade em normas e pelo Poder Público, se o indivíduo não se enxerga como pertencente a uma comunidade e não tem deveres cívicos para com esta. A característica gregária e as condições reais de existência e vida são mais importantes do que a própria retórica normativa ou política governamental.

De extrema importância esse amadurecimento[43] e assimilação[44] mútuos da formação de cultura social em relação aos deveres humanos, em que a inércia e a polarização entre os iguais impossibilita a concretização dos direitos fundamentais e cria um ambiente de exclusão, egoísmo e litigiosidade.

A solidariedade tem por vocação irradiar efeitos em relação a todos os seres humanos, devendo ser compreendida na sua maior extensão no dever que vincula a vontade da comunidade ao criar as pessoas políticas e o atendimento das pessoas mais necessitadas, independente das contraprestações e obrigações não serem distribuídas de forma igual, num projeto de estabilização, que vem a ser de interesse comum, atendendo a todas as posições sociais, já que a proteção da liberdade e da propriedade privada demandam a construção de uma sociedade civilizada, pois "[...] o tributo é o preço pago pela liberdade" (TORRES, 1995, p. 94-95).

---

[42] O neo-republicanismo defende a tese de que não basta o Estado e nem a lei, a república tem de ser uma realidade cívica, somente assegurada se todos a reconhecerem com base em razões objetivas. A defesa das liberdades é uma virtude cívica, com a participação política de todos em condições de igualdade numa Democracia deliberativa (SILVA, 2008).

[43] A cidadania tributária é essencial para a Democracia, para a aprimorar o sistema e para as escolhas políticas. "Simplificar, deformalizar, descomplicar, tornar público, incluir, debater: eis a tônica de um regime de cidadãos tributantes e tributados que se reconhecem mutuamente como livres e iguais" (MOREIRA, 2021, p. 76).

[44] Nabuco (2003), em toda a sua obra, na luta contra o abolicionismo, evidencia a necessidade de se buscar a compreensão mútua da causa do oprimido, o que no caso da novel legislação, conforme já explicitado, teve o condão de produzir uma votação histórica e unânime pelo parlamento brasileiro. Reproduz-se citação concludente feita por ele a W. Channing: "Não é por ação direta e pessoal sobre o espírito do escravo que lhe podemos fazer algum bem. É com os livres que nós devemos nos entender; é com estes que devemos pleitear a causa daquele. A lei eterna obriga-nos a tomar a parte do oprimido, e essa lei toma-se muita mais obrigatória desde eu nós lhe proibimos levantar o braço em defesa própria" (NABUCO, 2003, p. 184-190).

O seu conceito correlaciona-se com a ideia de cidadania fiscal[45], que “[...] se consubstancia no DFPI, um dever que constitui o preço que pagamos e devemos pagar de bom grado por vivermos em uma comunidade assente na ideia de liberdade” (NABAIS, 2022, p. 31). Resume-se ao preço pela liberdade, em que a condição passiva do cidadão tem por reflexo indissociável diversos direitos para o fim de que cada membro da comunidade contribua.

A divisão de responsabilidade, a repartição do custo fiscal deve ser solidária e refletir o núcleo de realização do fato econômico (NABAIS, 2022), não podendo ser compreendida e limitada a conceitos apegados a pessoa humana e a sua nacionalidade, com exclusão dos estrangeiros que aqui realizam o fato gerador, ou das empresas que aqui vendem os seus produtos e prestam os seus serviços, mas tem as suas sedes em outros países e paraísos fiscais. O apego aos elementos tradicionais não alcançam as ficções humanas ou o produto gerado por outras fontes, por exemplo, o produzido pelas inteligências artificiais, que geram riqueza e outros inventos, mas que potencialmente acabam não participando da relação tributária pelo apego a conceitos estanques, retrógrados e milenares, que não servem de instrumental adequado a essa tecnologia disruptiva.

A solidariedade na justa medida de irradiar efeito sobre todos, também deve ser compreendida no sentido de permitir que a tributação alcance novas formas de produção de riqueza, por exemplo, os robôs, naquilo que substituam o ser humano e tenham o potencial autônomo ou orientado de gerar valor e de também de realizar o fato gerador tributário[46]. A fungibilidade e a substituição ou a divisão da carga

[45] A cidadania fiscal não se correlaciona a nacionalidade, tem por núcleo a realização o fato econômico por toda e qualquer pessoa, física, nacional ou estrangeira, devendo-se ir além, inclusive para se tributar as novas formas de produção de riqueza, por exemplo, robôs e IA que substituam o homem e tenham o potencial autônomo ou orientado de gerar valor e de também realizar o fato gerador tributário.
[46] Necessária a divisão solidária da carga tributária, em especial no que tange as contribuições devidas para custeio da seguridade social, que acabam recaindo e onerando a força de trabalho humana, ou seja, poucos cobrem não apenas a sua própria previdência, como também a seguridade e a assistência social. O quadro existente é insustentável, pela diminuição das taxas de natalidade e pelo aumento da expectativa de vida, ou seja, a base contributiva tem diminuído e a cobertura tem se ampliado, o que se agrava com as revoluções tecnológicas e a substituição da força de trabalho humana. A erosão tributária cresce de forma e maneira exponencial em detrimento da pessoa humana e das futuras gerações. Nos capítulos seguintes se evidencia um esforço tributário maior das empresas que empregam, em relação as matrizes industriais robóticas, que inclusive são beneficiadas com incentivos tributários e suportam uma tributação mais favorecida.

impositiva deve ser imediata, independente do artifício planejado gerado, para o fim de evitar distorções, como também para não inverter a relação de centralidade da máquina em relação ao ser humano.

A solidariedade funciona como elo (GODOI, 2005) entre as possibilidades materiais e as necessidades individuais, um valor moral que fundamenta juridicamente o cumprimento do dever fundamental e preserva a capacidade contributiva (TORRES, 1995), que também se articula com os demais princípios e se desdobra da igualdade, não no seu sentido formal e perante a lei, mas no sentido material e garantida pela lei, não sendo vinculada com o princípio do Estado social, com o nivelamento social e com o fim da liberdade individual.

A solidariedade também não significa um cheque em branco para a tributação proporcional, não podendo permitir o arbítrio, mas devendo se ater às revelações de riqueza e funcionar como pressuposto e critério de tributação para fins fiscais, garantindo o mínimo existencial e evitando o máximo confiscatório (NABAIS, 1998).

Por um critério métrico qualificado sobre a riqueza, pela valoração econômica, comuta-se o sacrifício de cada um e, aí sim, de forma proporcional, em que a medida do contributo para a realização dos interesses atende a igualdade material, servindo a um aspecto de distribuição de bens, recursos e sacrifícios entrelaçados e eticamente justificados nesse princípio e em razão da noção de dever de exercício da cidadania fiscal, representando pois como fundamento do dever fundamental de contribuir, afastando a ideia negativa de tributo (GODOI; ROCHA, 2017).

Ferraro (2018) desenvolve a sua pesquisa no sentido de que a capacidade contributiva tem esteio na solidariedade, sendo adotada pelo Direito Constitucional contemporâneo, no sentido de ser o parâmetro preferencial para a realização do princípio da igualdade e para a construção de uma sociedade justa, sendo desdobramento da solidariedade social da tributação citando para tanto a legislação

estrangeira (ITÁLIA, 1947)[47] e doutrina nacional (GRECO, 2008) e comparada (MOSCHETTI, 2001).

Para Ferraro (2018) o princípio da solidariedade, inclusive, teria estreita relação com a base do nosso sistema constitucional pátrio, que é a dignidade da pessoa humana, tendo por valores a igualdade e a justiça social, e conclui que o apelo econômico à técnica[48] da progressividade no Brasil não teve a mesma carga que o italiano, em razão da limitação à progressividade ao Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e ao ITR (BRASIL, 2017), regra comum prevista no já citado art. 53.

O texto constitucional brasileiro impõe a intervenção positiva estatal para a criação de uma sociedade justa, igualitária e solidária, denotando que o pagamento dos impostos serve a tutela do coletivo e resgata o conceito de fraternidade com um novo olhar ao princípio da solidariedade[49], não podendo ser meramente visto como uma obrigação despida de sentido ético ou de mero propósito beneficente/assistencialista, para ser encarada como sendo o exercício da cidadania, justificada nos valores de irmandade, de família e de igualdade, concretizada na baliza econômica constitucionalizada[50] da capacidade contributiva, de forma objetivamente, independente de qual seja a condição subjetiva de cada um, respeitando e considerando a autonomia da sociedade civil pela sua importância e papel ativo e solidário na sociedade, em que se aproveita o campo de sinergia entre cidadania e economia (GODOI; ROCHA, 2017).

A solidariedade atrelada a compreensão do DFPI serve para justificar a exigência tributária. Atrela o custeio do Estado à realização dos desejos políticos da sociedade,

[47] Art. 53 da Constituição Italiana "[...] cada pessoa deve contribuir para as despesas públicas em razão de sua capacidade contributiva [...]" (ITÁLIA, 1947).
[48] Haveria no nosso ordenamento como técnica a progressividade e a proporcionalidade, aquela apenas possível quando permitida.
[49] A EC nº 41/2003 estendeu aos servidores inativos a contribuição solidária para custear a previdência social, já o art. 195 estabelece que a seguridade social deve ser financiada por toda a sociedade de forma direta e indireta. Há a menção indireta nos arts. 194, 196, 203, 205, 225, 227 e 230, tendo ainda relação próxima com a propriedade e a sua função social, art. 5º, XXIII, e art. 170, III, da Constituição.
[50] "Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...] § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte" (BRASIL, 2017).

vinculando a obrigação a vontade e ao bem da comunidade, servindo como vetor interpretativo e criativo para dar o justo valor as normas jurídicas.

2.2.1.1 Aplicação do princípio da solidariedade pela Suprema Corte Brasileira

Após pontuar a solidariedade como o recorte ético, principiológico e valorativo que deve irradiar efeitos na relação entre o indivíduo-comunidade-Estado, se analisam três casos concretos de sua aplicação pelo Supremo Tribunal Federal (STF) para melhor percepção da sua importância.

Destaca-se, em primeiro lugar, o estudo de caso realizado por Carolina Ferraro sobre o julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) nºs 2.859/DF, 2.390, 2.386 e 2.397, em que se ressalta o voto do Ministro Dias Toffoli, que obteve maioria, ao fazer referência à tese de doutoramento de Nabais.

O Ministro Toffoli em seu voto reforçou que os cidadãos estão ligados por um vínculo de solidariedade, do qual decorrem não apenas direitos individuais, sociais, econômicos e culturais, mas também deveres, entre os quais se destaca o dever fundamental de pagar tributos para financiar as atividades estatais. Justificando a adoção de mecanismos de combate à sonegação fiscal, que afetam a redução da receita pública e a prestação de serviços essenciais pelo Estado, prejudicando a concretização dos direitos sociais.

Necessário concretizar os princípios da isonomia e da capacidade contributiva, que implicam o dever de contribuir financeiramente para o funcionamento do Estado, de modo a garantir uma distribuição justa dos encargos financeiros e uma redução da carga tributária.

O Ministro Toffoli concluiu seu voto, dando prevalência à cidadania fiscal em detrimento do direito à intimidade e à vida privada, afirmando a validade dos arts. 5º e 6º da Lei Complementar (LC) nº 105/2001, com o objetivo de combater a sonegação e cumprir os compromissos internacionais assumidos pelo Brasil em relação à transparência e ao intercâmbio de informações financeiras para fins tributários e de combate à movimentação de recursos de origem ilegal no mundo. Segundo o Ministro,

a mera transferência de dados sigilosos de um órgão para outro, que tem o dever de sigilo, não implica violação de direitos. O Ministro Luís Roberto Barroso acompanhou esse entendimento (FERRARO, 2018).

O segundo caso julgado envolve os questionamentos formulados por meio das Ações Declaratórias de Inconstitucionalidade (ADCs) nºs 3.128, proposta pela Associação Nacional dos Procuradores da República; e 3105, proposta pela Associação Nacional dos Membros do Ministério Público ao art. 4º da Emenda Constitucional (EC) nº 41/2003.

Ambas as ADIs questionavam a incidência da contribuição previdenciária sobre aposentadorias e pensões pagas pelo setor público, tendo sido o primeiro caso em que houve a análise entre o Direito Tributário e a Solidariedade.

A conclusão da Corte Constitucional foi no sentido de que o dispositivo em questão não violava o direito adquirido, o ato jurídico perfeito nem o princípio da irredutibilidade de proventos.

Em um julgamento anterior, na ADI nº 1.441, o STF já havia reconhecido que os vencimentos dos servidores em atividade e os proventos recebidos pelos aposentados não eram imunes à incidência tributária.

No julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade em Medida Cautelar (ADI-MC) nº 2.010, foi demonstrado que a garantia constitucional da irredutibilidade não possui caráter absoluto e não pode ser invocada contra o Poder Público para impedir o aumento de tributos.

Ao final, concluiu-se pela constitucionalidade do dispositivo que estendeu a contribuição previdenciária a um grupo de pessoas sobre o qual essa tributação não incidia anteriormente, com base no princípio da solidariedade e com o objetivo de promover o equilíbrio financeiro da previdência social.

Ao analisar o caso, Ferraro (2018) elencou os votos e os seus argumentos pela procedência das ações em razão da ampliação indevida da hipótese de incidência e

em relação aos pensionistas, tendo em vista a irredutibilidade de vencimentos e proventos, para defender a não existência no nosso ordenamento do princípio estrutural[51] da solidariedade, ao se transformar a contribuição dos inativos em imposto com destinação especial.

Dentro da linha adotada na tese, que se distancia do conceitualismo, é importante destacar que a contribuição em questão tinha o propósito de garantir a continuidade dos pagamentos aos beneficiários, como aposentados e pensionistas, em conformidade com o princípio da solidariedade intergeracional.

A manutenção da previdência social se torna necessária por meio de uma contribuição que leve em consideração o aspecto econômico e observe a capacidade contributiva, garantindo um mínimo existencial a milhares de brasileiros.
Para atender aos objetivos fundamentais de construir uma sociedade livre, justa e solidária, erradicar a pobreza e a marginalização, e reduzir as desigualdades sociais e regionais, a conclusão da Corte, por maioria, pela constitucionalidade do dispositivo, parece ter sido acertada.

A tributação foi aplicada de forma adequada para manter a viabilidade do projeto constitucional de seguridade social, no qual todos devemos participar e contribuir, seguindo as disposições da lei e do campo semântico constitucional. Nesse sentido, o princípio da solidariedade não deve ser utilizado como um instrumento arbitrário para maximizar a tributação ou ampliar as incidências tributárias.

Por fim, analisa-se de forma mais detida e em maior extensão os limites da aplicação do princípio da solidariedade e o seu aspecto estrutural (TORRES, 2005), expressamente abordado no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 593.068/SC (BRASIL, 2018) pelo STF, que afastou a cobrança da contribuição previdenciária sobre valores não incorporados à aposentadoria pelos servidores públicos por meio de uma leitura dos §§ 3º e 12 do art. 40 e do § 11 do art. 201, da CF/88.

[51] Princípio estruturante dão a conformação política, econômica e social do Estado, traçando o seu rumo e a sua finalidade. Citam-se o federalismo, o republicanismo e o Estado de Direito enunciados no caput do art. 1º da CF/88 (TORRES, 2014, p. 279).

As discussões e argumentos foram intensos, o que se reflete nas extensas 202 laudas com diversos votos e considerações detalhadas, embasadas em doutrina e precedentes da corte, resultando em amplos debates. As argumentações se dividiram em dois blocos distintos.

O primeiro grupo, composto pelos Ministros Teori Zavascki, Dias Toffoli, Marco Aurélio e Gilmar Mendes, defendia a incidência da cobrança e a ampliação da base de cálculo da contribuição previdenciária, porém, constituíam a minoria vencida.

Já o segundo grupo, liderado pelo Ministro Relator Luis Roberto Barroso, e acompanhado pelos Ministros Luiz Fux, Carmen Lucia, Ricardo Lewandowski e Rosa Weber, sustentou a inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo. O Ministro Alexandre de Moraes não votou devido à sucessão do falecido Ministro Teori Zavascki, e o Ministro Celso de Mello estava ausente com justificativa durante o julgamento realizado em 11 de outubro de 2018.

Os argumentos favoráveis à cobrança podem ser resumidos como segue, de acordo com o voto (BRASIL, 2018) do Ministro Teori Zavascki: em primeiro lugar, foi afirmada a natureza remuneratória e não indenizatória da verba em questão; em segundo lugar, foi defendido que, de acordo com o princípio da solidariedade, o financiamento da previdência não exige uma contraprestação específica ou proporcional; por fim, destacou-se que o art. 201, em seu § 11, da CF/88 contempla os ganhos habituais na base de cálculo.

Destaque deve ser dado ao voto (BRASIL, 2018) do Ministro Gilmar Mendes, ao traçar da similitude com o posicionamento da cobrança dos inativos nas já citadas ADCs nºs 3.128, proposta pela Associação Nacional dos Procuradores da República; e 3105, ao sinalizar que a discussão seria a mesma “[...] Evidência máxima da não comutatividade é a própria contribuição dos inativos, como afirmou o saudoso Min. Teori, cuja constitucionalidade foi reconhecida por essa Corte nas ADIs 3.105/DF [...]” (BRASIL, 2018), que não deveria ser resolvida sob aspecto econômico, mas sob a índole jurídica, visando a sustentabilidade do sistema.

Cita ainda, Nabais (2005, p. 111-112) e o princípio da solidariedade, que deve ser compreendido na relação de pertinência do indivíduo ao grupo social, que “[...] liga cada um dos indivíduos à sorte e vicissitudes dos demais membros da comunidade, quer em sentido subjetivo e de ética social, em que a solidariedade exprime o sentimento, a consciência dessa mesma pertença à comunidade [...]”, para, ao final, entender que o princípio solidariedade “[...] mitiga a referibilidade que é própria das contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social, afastando a ideia de retribuição linear [...]” e “[...] em palavras simples: solidariedade é dar mais do que receber” (BRASIL, 2018).

Já a maioria vencedora capitaneada pelo voto (BRASIL, 2018) do Relator Luis Roberto Barroso, acompanhados dos Ministros Luiz Fux, Carmen Lucia, Ricardo Lewandowski e Rosa Weber, afastou a cobrança, adotando em síntese os seguintes argumentos resumidos em sua ementa:

1. O regime previdenciário próprio, aplicável aos servidores públicos, rege-se pelas normas expressas do art. 40 da CF/88, e por dois vetores sistêmicos: (a) o caráter contributivo; e (b) o princípio da solidariedade.
2. A leitura dos §§ 3º e 12 do art. 40, c/c o § 11 do art. 201, deixa claro que somente devem figurar como base de cálculo da contribuição previdenciária as remunerações/ganhos habituais que tenham “repercussão em benefícios”. Como consequência, ficam excluídas as verbas que não se incorporam à aposentadoria.
3. Ademais, a dimensão contributiva do sistema é incompatível com a cobrança de contribuição previdenciária sem que se confira ao segurado qualquer benefício, efetivo ou potencial.
4. Não é possível invocar o princípio da solidariedade para inovar no tocante à regra que estabelece a base econômica do tributo.
5. À luz das premissas estabelecidas foi fixada em repercussão geral a seguinte tese: “Não incide contribuição previdenciária sobre verba não incorporável aos proventos de aposentadoria do servidor público, tais como ‘terço de férias’, ‘serviços extraordinários’, ‘adicional noturno’ e ‘adicional de insalubridade” (BRASIL, 2018).

Importante notar a importância dada à base econômica no julgamento e aos precedentes da Corte em que o Ministro Relator fez toda uma memória história de julgamentos anteriores, RE nº 434.754, citando ainda Agravo de Instrumento (AI) nº 712.880/MG, Rel. Min. Eros Grau, Segunda Turma, o AI nº 710.361-AgR/MG, Rel. Min. Cármen Lúcia, Primeira Turma e o AI nº 727.958-AgR/MG, Rel. Min. Eros Grau, Segunda Turma, para fixar o entendimento de que somente as parcelas incorporáveis ao salário poderiam servir à incidência da contribuição previdenciária. Trouxe ainda jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento dos Embargos de Divergência (EDv) no Recurso Especial (REsp) nº 956.289 e o posicionamento do CNJ nos Pedidos de Controle Administrativo nºs 183 e 184.

Foi aberto, também, capítulo próprio “III.2. Os vetores constitucionais representados pelo caráter contributivo do sistema e pelo princípio da solidariedade” que, resumidamente, trata do princípio da solidariedade como regente do sistema previdenciário e o caráter contributivo e solidário trazido pela EC nº 20/98, indicando a base remuneratória dos proventos e firmando limites ao poder de tributar por meio desses vetores “[...] confira ao legislador razoável margem de livre apreciação para a sua concreta configuração, o dever de harmonizar as suas dimensões solidária e contributiva impõe o afastamento de soluções radicais [...]” (BRASIL, 2018), estabelecendo como limite a necessidade de contraprestação efetiva ou potencial, assim firmando como exigência a referibilidade.

Destaque deve ser dado ao voto do Ministro Luiz Fux, que menciona as possibilidades sistêmicas e constitucionais do aumento da arrecadação por meio da elevação da alíquota ou de uma maior participação estatal na previdência. Ao abordar o princípio da solidariedade, o Ministro cita a obra do professor Ricardo Lobo Torres, enfatizando que a capacidade contributiva se tornou o fundamento das contribuições sociais, assim como ocorre com os impostos. Segundo o princípio contributivo, que possui como requisito legitimador um sinalagma mínimo, é possível imperar a relação entre o que é pago e o que é recebido, mesmo que não haja uma perfeita correlação e simetria (BRASIL, 2018).

Também é relevante mencionar o voto da Ministra Carmen Lúcia, que aborda a distinção da situação dos inativos em relação aos ativos. Ela destaca a observância

do regime contributivo, no qual os inativos são impelidos a participar do custeio do regime previdenciário de sua categoria em menor proporção, a fim de evitar eventuais insolvabilidades do sistema. Além disso, a Ministra complementa que a base de cálculo da contribuição dos inativos é diferente da base dos servidores da ativa, incidindo apenas sobre a parcela dos proventos que excede o limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social (BRASIL, 2018). Observa-se que, neste caso, o argumento de cobrir o déficit previdenciário perdeu força, uma vez que a manutenção da solidez do sistema não foi ameaçada, e existiam outras formas sistêmicas adequadas para cumprir esse propósito.

A ampliação da incidência das contribuições seria uma tributação indevida, não justificada pela aplicação arbitrária do princípio da solidariedade apenas com o objetivo de aumentar a arrecadação, o que afetaria diretamente a autonomia e os direitos dos segurados. Não foi evidenciada qualquer proteção ao mínimo existencial, e a medida não serviria efetivamente para garantir o cumprimento dos objetivos fundamentais do Estado, especialmente no que diz respeito ao financiamento da seguridade.

Essa tentativa também ignoraria o aspecto econômico, pois não haveria uma base retributiva para os valores que seriam incorporados à aposentadoria. Portanto, considerou-se a dimensão contributiva do sistema e a incompatibilidade com a tributação de verbas que não caracterizam benefício efetivo ou potencial, um parâmetro específico e justificador para buscar a justiça social, pois repercute na capacidade contributiva.

Assim, a corte declarou que a solidariedade não justificaria, por razões estruturais (FERRARO, 2018) formas excepcionais e arbitrárias de cobrança, sob pena de causar uma anarquia sistêmica e não observar as regras de competência constitucional[52].

Tendo sido firmada a tese plasmada no tema 163 de repercussão geral, ao dar parcial provimento ao RE no sentido de não incidir contribuição previdenciária sobre verba

[52] A criação de tributos para colaborar com gastos públicos deve atentar para as regras de competência constitucional, sendo direcionado o valor de solidariedade principalmente para o legislador tributário (GRECO; GODOI, 2005, p. 83-84).

não incorporável aos proventos de aposentadoria do servidor público, tais como terço de férias, serviços extraordinários, adicional noturno e adicional de insalubridade (BRASIL, 2018).

Portanto, compreender a solidariedade como o recorte ético, principialógico e valorativo do DFPI serve a compreensão das possibilidades do uso desse princípio que pode ser erigido a sua condição estrutural para o direito tributário, a fim de possibilitar a correção de distorções pela fluidez da economia e desarranjo do esforço fiscal, servindo de baliza perante a justiça e a administração pública.

2.3 DO LIBERALISMO AO TECNOLIBERALISMO

"*História é a ficção que inventamos para nos convencermos de que os eventos são reconhecíveis e que a vida tem ordem e direção*".

Bill Watterson como Calvin em "Calvin & Haroldo"

Após ter sido delineado o marco teórico, com a importância da compreensão do DFPI e da solidariedade como sendo o seu conteúdo ético valorativo, ressaltando a prevalência universal do Estado Fiscal, com a sua fonte de custeio principal pelo cumprimento do DFPI, se analisa de forma crítica o campo real, para se verificar as aproximações e os distanciamentos a partir do liberalismo ao projeto da modernidade, até se chegar ao tecnoliberalismo.

O Estado, ao largo do tempo, trouxe muitas conquistas civilizatórias: o princípio da legalidade, a representação política, o controle da legislação, os partidos políticos, a quebra da arbitrariedade, a promoção de equidade (inicialmente formal) e a liberdade em relação a todos os indivíduos. Com o fim das monarquias, a revolução industrial e o surgimento da burguesia, o direito passou a consolidar a nova ordem capitalista, com a concentração de bens e a desigualdade, em que as suas tradições liberais (BOLZAN DE MORAIS, 2018) devem sempre ser consideradas na sua dinâmica, durante todo o curso do tempo e de suas transformações.

A ideia de Estado liberal traduziu a clássica concepção da Constituição como instrumento de proteção formal[53] à liberdade, à igualdade e à propriedade. O direito passou a regular a ordem social, política e econômica, sem exigências axiológicas – a autoridade se impõe pela lei formal, como se esta fosse infalível em sua racionalidade. Os códigos garantiram a liberdade do mercado, a expansão do capitalismo e a criação dos monopólios (CAMPUZANO, 2018).

A concepção positivista, ao emoldurar a norma, sem nenhum vetor direcionador, também possibilitou uma grande dose de discricionariedade e um distanciamento dos valores[54] e princípios constitucionais. Como consequência desse tecnicismo asséptico, o capitalismo apesar de gerar riqueza, também produziu a concentração de bens e a desigualdade.

A sua estrutura formal quando contraposta a realidade histórica entra em crise. Já na virada do século XX foi o pano de fundo para a ascensão de regimes totalitários. As rupturas[55] decorreram da organização das massas populares[56], ocorrida no início do século passado, e se destacam como principais eventos a revolução russa, a primeira guerra mundial, a segunda guerra e a revolução chinesa.

O conflito de interesses entre os países que compuseram a tríplice aliança (Alemanha, Áustria-Hungria, Império Otomano e Itália) e a tríplice Entente (Grã-Bretanha, Rússia e França) foi gerado em razão do fortalecimento do nacionalismo, o que desencadeou a primeira guerra mundial. Após 10 milhões de mortes e seu término, a Alemanha foi derrotada e mergulhada em uma grave crise econômica devido às duras condições estabelecidas pelo Tratado de Versalhes. Os Russos devastados foram obrigados a se retirarem da guerra, consolidando o regime socialista no país. A resposta à fragmentação e à tragédia geraram novos movimentos ultranacionalistas no ocidente e no oriente, evidenciados pelo fascismo de Mussolini na Itália, pelo nazismo de Hitler

[53] A Constituição limita e modera os poderes do Estado (CANOTILHO, 1999).
[54] Dworkin, em sua teoria, critica o positivismo por limitar a sua análise às regras, não discutindo a aplicação dos princípios na busca da resposta correta (COURA; AZEVEDO, 2014).
[55] O autor trata das críticas lançadas à burguesia, que passou a deter o domínio quase que total dos bens de produção e riquezas em geral, ao mesmo tempo que o proletariado apenas possuía condições mínimas de subsistência (LASKI, 1973).
[56] O autor trata da reivindicação maciça dos direitos trabalhistas (BONAVIDES, 2007).

na Alemanha e pelo comunismo de Stalin na Rússia. Na sequência, a segunda guerra mundial se mostrou uma tragédia ainda maior.

O conflito serviu para evidenciar a fragilidade das concepções autorreferentes e a crítica aos Estados nacionais. A Alemanha Hitlerista foi fundada na razão e no império da lei, na sua obediência mecânica.

A partir da crise do paradigma liberal e a organização da classe operária, surge no ocidente a figura do Estado de bem-estar social (BARACHO, 2000), *new deal*, garantidor da igualdade material, da função social da propriedade, dos direitos de caráter econômico e social, havendo nesse momento uma redescoberta da solidariedade e da fraternidade, inclusive constando das Declarações Universais.

Em resposta à crise, a Liga das Nações foi substituída, em 1945, pela Organização das Nações Unidas (ONU), e, em 1948, se proclamou na sua Assembleia Geral, a DUDH. Os conceitos de povo, de soberania e de território, submetidos a um processo de tragédia, geraram adaptação e evolução, consagrando-se um período de ajustes mundiais. Apesar do direcionamento civilizatório, no contexto geopolítico, tendências atômicas, nacionais e egoísticas se formavam num plano paralelo. A artificial união dos povos conviveu por décadas com o mundo dividido por dois blocos. As duas superpotências ganhadoras do conflito, EUA e União das Repúblicas Socialistas Soviéticas (URSS) (hoje, Rússia) repartiram o globo em zonas de interesses, o ocidental e o oriental. Um muro traçou as novas fronteiras.

Com a derrocada dos regimes totalitários[57], o Estado passa a se preocupar com a integração social e evolui para a tutela das igualdades na sua dimensão material e para a solidariedade. Mesmo assim, sempre se notou uma tensão permanente entre as conquistas sociais x os fundamentos do liberalismo; política de inclusão x economia de exclusão; interesses do capital x anseio das classes populares; capitalismo de

[57] Arendt trata dos regimes totalitários, comunismo e nazismo e da sua pré fase, o fascismo, com a transformação dos indivíduos em massas, onde todos são um-só-homem, os que não são devem ser combatidos, como as “raças incapazes” do nazismo e “classes agonizantes” no stalinismo. (ARENDT, 2009).

plataformas x solidariedade; promessas constitucionais x possibilidades de sua realização (BOLZAN DE MORAIS, 2018).

O muro de Berlim caiu e sua queda foi simbólica para a abertura política e econômica, marcando o fim da União Soviética. Os regimes de exceção também caíram na América Latina. Ao mesmo tempo, recursos, investimentos e empresas voaram do ocidente para o oriente, em especial para a China, espaço que passou a ser preferido das grandes empresas pela fartura de mão de obra, legislação mais flexível e governo mais centralizado, condições ideais para o desenvolvimento de um capitalismo aos moldes de Mussolini.

Com o Globalismo e o neoliberalismo, as funções sociais do Estado passaram a ser submetidas a um cálculo econômico, introduzindo critérios de rentabilidade nos serviços públicos e condicionando a realização dos interesses sociais a prova de eficiência(BOLZAN DE MORAIS, 2018).

Numa quase repetição da história e de seus resultados, o tecnicismo, que já havia marcado a revolução industrial, passa a comandar o Estado para fins de direção e execução de suas finalidades. O absolutismo da técnica econômica passa a ser determinante, o cálculo econômico-material passa a designar o que deve ser feito, a escolha para a realização dos interesses não é mais do homem, a justificativa racional do pacto social é aprisionada por critérios que se justificam em si mesmos “[...] o processo de tecnização é universal, totalizante, irreversível, e, ademais, irresistível” (BOLZAN DE MORAIS, 2022, p. 9).

Com a integração de mercados, ocorre a livre circulação mundial de bens, serviços, tecnologias, informações, matrizes industriais, redes, empregos etc. Os fluxos migratórios somados à questão ambiental (CAMPUZANO, 2018) reforçam o desapego aos elementos nacionais. A fragilização do Estado e de suas instituições passa a ser acelerada pelos avanços tecnológicos (BOLZAN DE MORAIS, 2018). As revoluções que duravam décadas passaram a ocorrer em curto espaço de tempo, com avanço mais rápido e com maior integração de espaço.

A complexidade social, política, o avanço científico, a revolução da informática e a insuficiência da estrutura estatal contribuíram para criar um ambiente de crise em torno da modernidade e do sistema jurídico abstrato e universal sobre o qual este se assentou, notando-se uma crescente perda de capacidade decisória pelo Estado Nacional e o poder passa a ser exercido fora da política (BOLZAN DE MORAIS, 2018).

Essa percepção se concretizou e ganhou cores pela pandemia da COVID-19, em que se mostra notável o processo cíclico de integração-desintegrada[58], de interdependência global e de ausência de capacidade de regulamentação extrafronteiras[59], notadamente se escancaram as configurações geopolíticas, com o poder de controlar os fluxos produtivos, mercantis, monetários e migratórios. Os feudos[60] tecnológicos, oligopólios[61] mundiais, passam a exercer, à margem das instituições tradicionais, um controle sobre as vozes dissonantes e possuem condições[62] nunca visto de estabelecer padrões de comportamento (ZOLET, 2017), além de interferirem nos mecanismos democráticos[63], na representação política[64] e direcionarem a cadeia produtiva (YUGE, 2019) global e sem fronteiras.

Crise em diferentes setores do pensamento evidenciam a insuficiência do projeto moderno. As relações sociais apontam para uma mudança de paradigma cultural em razão das novas tecnologias, com impacto nas matrizes industriais, nos processos produtivos, nas relações de trabalho e comerciais. A produção jurídica se altera, o poder jurídico com a globalização pulveriza e debilita o Estado e o sentido positivista. (CAMPUZANO, 2018).

---

[58] Os organismos internacionais, em destaque a Organização Mundial de Saúde foram colocados no meio de um embate político, ocidente x oriente, EUA x China, gerando grande tensão em suas deliberações e posicionamentos.

[59] Ao mesmo tempo que o vírus não respeita fronteiras, os Estados não conseguiram se articular dentro das diretrizes internacionais com o surgimento da pandemia, pública e notória a guerra de narrativas e o mal-estar em relação a dificuldade de informações precisas e transparentes.

[60] Twitter, Facebook e Instagram se notabilizaram por definir dentro de suas políticas internas quem pode e quem não pode falar e o que pode e o que não pode ser dito.

[61] Notadamente o Brasil é um país dominado por oligopólios, no mercado financeiro são 5 grandes bancos, existem poucas e gigantescas indústrias extrativistas e os Campeões Nacionais, em maior ou menor variações são estes que exercem grande influência na política interna e nos seus rumos.

[62] Se Australopitecos guardasse 3mil/mês até hoje, seria mais pobre que Bezos? (SÉ, 2020).

[63] Rememora-se a história de Dominic Cummings, diretor do Brexit. (EMPOLI, 2019).

[64] Cita-se, também, a empresa de tecnologia Cambridge Analytica recrutada por Donald Trump. (EMPOLI, 2019).

A distância não é mais um dado objetivo, mas um produto social. Tudo é acessível. Nossa era é marcada pela redução do espaço geográfico e a criação do espaço cibernético (CASTELLO, 2021). As mudanças tecnológicas alteram as relações sociais e o direito. A razão teórica, o pilar da modernidade, se fragiliza, gerando uma sensação de insegurança diante do desconhecido, já a razão tecno-instrumental passa a controlar a sociedade e a natureza, esvaziando o direito tradicional, aumentando a ignorância e influenciando as estruturas de poder da sociedade (CAMPUZANO, 2018).

Nesses contextos, as autorregulações e autorregulamentações privadas e sociais se impõem (RIEM, 2019). O Estado neoliberal, incapaz de cumprir seus compromissos constitucionais, é afetado pelos avanços tecnológicos: a revolução da internet, a IA, a internet das coisas (IoT) e a Revolução 4.0. Esses impactos são constantemente renovados, acelerados e impulsionados. A combinação do neoliberalismo com a ciência leva o Estado a uma nova etapa, a era do "tecnoliberalismo". Tudo passa por um processo de quantificação, estímulo, consumo e moldagem comportamental.

Sadin e Attia (2019) notam que, na era digital, a vida está sendo industrializada. O estágio de acesso à informação foi rompido. Agora, a ambição é coletar gestos, movimentos, hábitos, fluidos fisiológicos, temperatura e dominar nossas ações por meio da tecnologia, que dialoga com o ser humano e dita o que deve ser feito. Uma autoridade que define a nossa verdade. Entramos em um novo estágio em que as situações são resolvidas de maneira e tempo muito superiores à capacidade humana. A IA se torna uma instância superior. Observa-se uma mudança civilizacional, antropológica, indutiva e interativa da tecnologia, algo inédito na história da humanidade.

Como consequência: a) todos os aspectos de nossas vidas são mercantilizados, o chamado Estado Incitativo; b) a vida humana é otimizada, o sistema indica quem é o humano escolhido para o trabalho, para pagar a menor tarifa, para poder trabalhar, local de residência etc. Os algoritmos decidem tudo, o chamado Estado Imperativo; c) há um fenômeno de introdução de sensores em toda a superfície, chips controlam nossas emoções, propõem soluções terapêuticas, o chamado Estado Prescritivo; d) a capacidade de autodeterminação desaparece, os sistemas nos interpretam o tempo

todo e ditam o que fazer, reduzindo os seres humanos a robôs de carne e sangue, ignorando completamente a integridade e legitimidade do reconhecimento das pessoas, por meio de modelos de racionalidade que tendem a mercantilizar, automatizar e algoritmizar nossas existências coletivas. A IA tem se traduzido como a anatomia de um anti-humanismo radical. Uma nova visão de mundo, o chamado Estado Coercitivo (SADIN; ATTIA, 2019).

Nessa era digital, as necessidades são captadas, os propósitos civilizatórios e a dignidade da pessoa humana são relegados a um segundo plano, o ser é tecnificado, sem qualquer conexão com a realidade. A técnica transcende a ideia de instrumento e se impõe como uma finalidade em si mesma, dominando a realidade e constrangendo tanto o homem quanto o Estado. A essência clássica dos princípios liberais e a concepção de que o mercado invisível tudo pode marginalizam as massas numa velocidade pós-moderna (SADIN; ATTIA, 2019).

O avanço científico, ao contrário de libertar, constrange, induz e domina a mente. Na era digital, por meio da coleta de dados, produção de metadados, monitoramento e uso da IA, cria-se uma onipresença vigilante. O processamento sem precedentes de informações e a produção de estímulos moldam os indivíduos para controlar suas ações individuais e, em seguida, categorizá-los por meio de grupos de interesse político e econômico. Isso inaugura a era do poder tecnológico(SADIN; ATTIA, 2019).

O uso da técnica sai da fábrica, a escolha se mantém pelo homem ao definir os algoritmos, para o fim de alcançar determinado resultado de forma menos custosa (recursos materiais e tempo) e mais vantajosa (acúmulo de riqueza). A sociedade não sabe ao certo o poder desses feudos, que, na contramão, tem vasto conhecimento da sociedade e passam a concentrar riqueza.

As causas e os efeitos conscientes e inconscientes dessas assimetrias, que permitem, por um lado, conhecer as preferências comerciais e políticas individuais, gerar ondas coletivas e influenciar processos eleitorais e consumidores, precisam ser conhecidos e evitados por meio de um humanismo normativo original. A consciência dos limites dos instrumentos e das fórmulas tradicionais, com o objetivo de lidar com essa tecnicidade já imposta e autorreferente, visa a preservação da sociedade, sem perder

de vista a compreensão de que o pacto social é feito pelo homem e para o homem, para recuperar a centralidade humana, que deve ser considerada e valorizada em relação as determinações algorítmicas, que não podem despersonalizar cada vez mais o ser, empobrecendo o valor de suas ações e das escolhas dos interesses eleitos. A tecnologia deve servir para libertar e não para atender vieses planificadores, matemáticos, para não dizer totalitários.

O tecnicismo não evidencia, em sua eficiência acumuladora digital, preocupação civilizatória ou sintonia com os interesses sociais. A autonomia negocial não se direciona ao público como ponto de partida; em sua prática, não há sinal de busca pelo equilíbrio nem pela responsabilidade. Os limites do legalismo, centrados na regra de que o que não é proibido é permitido, geram um vasto oceano de oportunidades ainda não exploradas.

O acúmulo não é só de riqueza, mas também de poder, gera consequências deletérias não só para a concorrência, mas retrocesso para a sociedade e corrompem o Estado e a Democracia. A catástrofe técnica produzida pela economia digital não é apenas financeira, os novos atores da economia digital só alcançam a escala global, quando são adquiridos por um grande conglomerado havendo uma forte tendência na formação de monopólios (CASTELLO, 2021, p. 139), com a destruição das cadeias tradicionais de produção, e vai além, domina o homem, tem propósitos desconhecidos, manipuladores e potenciais condutores do próprio Estado, instaurando uma governança algorítmica com o corrompimento de suas estruturas, gerando desigualdades, empobrecimento, desvirtuamento de suas finalidades e desconfiança da Democracia (BOLZAN DE MORAIS, 2021).

O direito tradicional produzido com foco na segurança e no passado, visando apenas regular o que já está previsto, torna-se um terreno fértil para a total liberdade do que ainda não é compreendido. O futuro, que já impôs sua presença, tornar-se o novo normal é sinônimo de anarquia.

A economia digital, esse novo mundo, se deleita em seu obscurantismo e na intangibilidade de seus meios, condições perfeitas para a impotência do Estado e para o capital selvagem que não se submete ao dever fundamental de pagar imposto.

A nova economia não se limita a absorver os meios tradicionais de produção de tangíveis, gera também uma riqueza intangível, por meio de um novo poder que coloniza, sem ser sancionado, uma autocolonização. Os feudos tecnológicos adquiriram o poder de dominar o futuro, o comportamento dos homens que ainda não ocorreu (ZUBOFF, 2021).

O direito e em especial o tributário não regula adequadamente os efeitos da revolução científica ocorrida na última metade do século passado. A complexidade das relações sociais, o mercado global e o surgimento do tecnoliberalismo estão atualmente gerando efeitos prejudiciais ao cidadão que anseia pelas políticas públicas, a sociedade que não verifica a possibilidade de realização da justiça fiscal para a garantia do pacto social, ao fisco que não consegue tributar essas grandes empresas e as tradicionais cadeias produtivas que são oneradas e não conseguem concorrer em desigualdade de condições. A crise é global e sem precedentes em razão do descumprimento do dever fundamental de pagar impostos. Se fazendo necessário compreender essa nova economia para ao menos resgatar o modal mais humano e qualificado de bem estar social do Estado Liberal.

3 ECONOMIA DIGITAL E *APARTHEID* FISCAL

"O que é real? Como você define o 'real'? Se você está falando sobre o que você pode sentir, o que você pode cheirar, o que você pode saborear e ver, o real são simplesmente sinais elétricos interpretados pelo seu cérebro".

Morpheus (filme Matrix)

Há uma revolução social influindo em todas as organizações, com a sociedade se reformulando por meio de um novo conjunto de regras e de expectativas baseadas em tecnologias disruptivas, a mudança econômica tem sido facilitada a partir das inovações, permitindo que empresas aproveitem essas novas regras para dominar os campos analógicos já existentes como também desbravar novas oportunidades (SURDAK, 2018).

A economia digital (ATKINSON; MCKAY, 2007) decorre então de uma mudança social impulsionada pelo desenvolvimento das novas tecnologias disruptivas (IoT, a robótica de processamento de dados, a criptografia, a impressão 3D, a infraestrutura virtual para a utilização de serviços de transporte e os seres projetados) (CHRISTENSEN, 2012), o seu impacto se estende para "[...] modelos de negócios e estruturas de negócios de setores tão diversos e tradicionais como, por exemplo, a indústria manufatureira [...]" (FOSSATI; NAVARRO; 2021, p. 11), ou seja, de campo próprio da economia (ENGLISCH; BEPS, 2015), passou a ser a economia como um todo (OECD, 2019). Como já pontuado por Sadin (2019), passamos por um processo de virtualização da vida em todos os seus aspectos, do momento que acordamos ao que dormimos, com a digitalização de nossos relacionamentos, do estudo, do direito (RANCHORDÁS, 2015), da política e da economia[65] analógica, que passa a operar também no formato digital (SHOUERI, 2016).

Apesar dessa virtualização avançar sobre a totalidade da existência, a economia digital ainda pode ter caracterização[66] própria e diferenciada pela "[...] ausência da

[65] A quarta revolução industrial modificou o mercado, as relações comerciais, os produtos e os serviços por meio de tecnologias com impacto nos campos físico, digital e também biológico (SCHWAB, 2017).
[66] A OCDE, caracteriza a economia digital pelo: i) o comércio eletrônico de bens e serviços; ii) negociação de informação; e iii) operações de transporte de dados e aplicativos (OLIVEIRA, 2019).

criação de laços físicos nos mercados consumidores. Prescinde-se de conexão entre uma localidade geográfica e a atividade que resultou na aquisição da renda" (FOSSATI; NAVARRO, 2021, p. 11). A intangibilidade lhe gera valor, viabilizando um comércio global, em que os usuários têm tanto ou mais valor do que os produtos pelos dados que fornecem (ENGLISCH, 2015).

A magnitude da mudança é significativa: o capital perdeu espaço, enquanto a economia analógica está centrada na busca de lucro, a economia digital se concentra na gestão da informação. A distribuição dessa informação é caracterizada pela mobilidade, realizada por meio das mídias sociais, e seu controle é exercido por meio da análise de dados[67], fenômeno que se reproduz em escala global, gerando, por um lado, riqueza pelos desbravadores[68], oportunidades e poder, mas também apresentando enormes desafios e riscos para o Estado.

O Estado já estava se dissolvendo rapidamente desde a era da globalização analógica e agora enfrenta uma dissolução ainda mais acelerada devido aos avanços tecnológicos, que se somam a outros riscos supranacionais, como terrorismo, pandemias, guerras e desastres ambientais. Esses desafios externos também fornecem terreno fértil para iniciativas locais com inclinação autoritária, justificadas pela incerteza[69].

---

[67] A mudança de matriz de riqueza se evidencia pela mobilidade das informações que circulam nas mídias sociais e na análise de dados e produção de meta dados. "A trindade digital inclui: Distribuição – Mobilidade; Aplicação – Mídias Sociais; Controle – Análise. A trindade digital gerenciava as informações da mesma forma que a trindade analógica nos permitia gerenciar o capital. O novo meio demandava novos mecanismos. As velhas formas de fazer as coisas eram pinos quadrados para furos redondos. Aquelas pessoas pararam de tentar automatizar o passado e, em vez disso, abraçaram o futuro, criando novas riquezas a partir de novas fontes, de novas maneiras" (SURDAK, 2018, p. 83).

[68] Os percussores que compreenderam essa nova matriz de riqueza informacional e a sua dissociação do capital são os novos donos do mundo, leia-se: Steve Jobs, Jeff Bezos e Mark Zuckerberg. "Este foi um grande insight, e aqueles que detectaram primeiro estão entre as pessoas mais ricas do mundo hoje. Essas pessoas perceberam que a digitalização do capital era como colocar rodas em um burro. O burro poderia até ficar mais rápido, mas ele realmente não foi feito para isso, não gostaria desse aparelhamento e havia maneiras mais eficazes de utilizar as rodas". (SURDAK, 2018, p. 83).

[69] Rememora-se o Ato Patriótico, que consistiu em um pacote legislativo aprovado pelo Congresso americano após os atentados do 11 de setembro de 2001, sem nenhuma consulta à população. A expressão "Patriotic" (*Provide Appropriate Tools Required to Intercept and Obstruct Terrorism*) consiste numa série de ferramentas de controle necessárias para interceptar e obstruir os atos de terrorismo. Conduta análoga tem se dado por diversos países nessa crise de pandemia, pelas propostas de controle por meio do monitoramento dos celulares, apesar de não haver qualquer estudo científico que comprove os benefícios dessa relativização de direitos.

Nesse ambiente de legitimidade questionável e sem fronteiras, feudos tecnológicos[70] foram construídos sem resistências, intangíveis, com amplo poder e domínio da informação, da técnica, das cadeias de produção, do consumo e do consumidor.

A informação tem predominado e dominado o processo de criação de valor no mundo, por meio do correlacionamento de dados antes não relacionados, o que leva à geração de novas ideias e resultados. A adição de contexto é o fator-chave para a criação dessa grande riqueza[71] já percebida pelos feudos tecnológicos. De acordo com Surdak (2018) "correlacionar dados não correlacionados acrescentando o contexto, representa os juros compostos da era da informação. Empresas como Facebook, Google, Amazon, Uber etc. são, principalmente, mecanismos de contexto" (SURDAK, 2018, p. 105).

As novas empresas digitais não buscam maximizar o retorno financeiro por meio da otimização de suas estruturas burocráticas. Em vez disso, elas geram riqueza por meio da fluidez de suas estratégias de atendimento global, influenciando pessoas em qualquer lugar do mundo de maneira automática. Elas maximizam o engajamento, transformando o assunto em conversa. Essas empresas não gastam dinheiro em publicidade; pelo contrário, estimulam e geram debates, fixação de conteúdo, likes e comentários, pois é esse engajamento que possui valor, e não apenas o resultado da conversa[72].

---

[70] As 10 maiores empresas de tecnologia (Amazon, Microsoft, Apple, Tesla, Tencent, Facebook, Nvidia, Alphabet, PayPal e T-Mobile) tiveram um ganho aproximado de 1,5 trilhões de dólares durante a pandemia, estão fora dessa conta a Netflix e o aplicativo Zoom que tiveram o acesso incrementado de 300 milhões de participantes em suas contas (CAUTI, 2020).

[71] Aos tradicionais capitalistas e fiduciários de plantão fica a dificuldade compreensiva de que a informação vira ouro de verdade, o éter se torna ontológico, o dinheiro passa a ter um papel secundário, sendo inclusive virtualizado, o jogo é da vida e a realidade é gameficada. "Em seguida, além de tudo isso, as *Jerks* criam riqueza real, em um mundo centrado na informação, fazendo com que esses mesmos clientes criem correlações onde anteriormente não havia nenhuma. Em um mundo em que dinheiro fiduciário falso está perdendo espaço, as *jerks* não apenas pagam o que restou dessa velha maneira de criar riqueza imaginária como também criam o que será a riqueza real do futuro, tudo isso sem realmente se preocupar muito com o capital, que para elas refere-se apenas a marcar pontos, afinal. Isto é gameficação, ainda que chamado por qualquer outro ponto" (SURDAK, 2018, p. 197).

[72] A participação humana é absorvida e minerada por essa nova economia, sendo a matéria prima geradora dos dados, com criação de valor e poder. "Realmente, sequer importa a nota que você deu, boa ou má. Naquele instante (mobilidade) a sua participação em fornecer uma nota que outros poderiam ver (mídias sociais) deu às pessoas algo de valor (análise) e você também se beneficiou. De uma visão centrada na informação, o valor foi criado antes mesmo de medir ou analisar os dados. A mera participação foi suficiente para mudar a equação" (SURDAK, 2018, p. 105).

A base da riqueza nesse novo mundo é a informação coletada, utilizada e analisada. O capital se torna apenas um meio transitório para um fim diferente. Como afirmado, “[...] os *jerks* não estão preocupados com a criação, gestão e investimento de capital. Na verdade, eles se concentram na criação, gestão e investimento de informações [...]” (SURDAK, 2018, p. 101). Essa mudança social é a raiz do novo contrato social, com a participação ativa do indivíduo nessa sociedade da informação. Por exemplo, quando foi a última vez que você avaliou um aplicativo ou site? Provavelmente você sentiu certo grau de satisfação ao fazê-lo, não é verdade? Isso representa um valor quantificável para você, como cliente.

Firma-se um novo contrato social digital, no qual a cooperação entre os indivíduos decorre de relações e trocas de resultados, transferindo poder para esses feudos tecnológicos com base no que eles oferecem. Os avanços tecnológicos mudaram a fonte do poder, que nas sociedades passadas era baseado no uso de ferramentas (conhecimento), posteriormente na posse de propriedades (terra), e até recentemente no capital (era analógica). Agora, a informação (era digital) prevalece, diminuindo a importância das demais fontes de poder (SURDAK, 2018).

O poder político sofre então um deslocamento para fora do Estado[73] em uma dimensão ainda não totalmente compreendida, e as instituições tradicionais se desidratam. Tanto os indivíduos quanto o próprio Estado são afetados pelas mudanças e pela insegurança, e a cada dia sabem menos, em um ambiente em que a anomia se tornou regra e as versões individuais se tornaram a verdade inconveniente de cada um.

Vianna (1983) já alertava para a possibilidade de manipulação, enfatizando que o que importa não é o fato em si, mas a versão que é divulgada sobre ele. Isso indica que a interpretação é opcional e influenciada por elementos subjetivos. Ele menciona Gramsci, destacando a importância de compreender as conjunturas como períodos organicamente estruturados, o que difere das versões, que são pura fantasia e

[73] Na guerra travada pela hegemonia entre os EUA e a China, vale destacar a proibição ao aplicativo “TikTok”. Após negativa pelo governo a Microsoft se colocou como compradora do negócio chinês, vindo a solução de fora do Estado, como antídoto para o desconhecido. Em resumo, o Estado Norte Americano aparentemente não conseguia lidar com essa situação (THE GUARDIAN, 2020).

interpretação livre de um ator sobre si mesmo e sua situação. A consciência dessa lacuna e a compreensão dessa conjuntura[74], em que a era da informação prevalece, são essenciais para uma compreensão adequada sobre o caminho que se anuncia para o falido, corrompido e subvertido Estado fiscal brasileiro diante dessa nova economia digital.

A apatia em relação aos novos tempos, ao poder supranacional e à nova dimensão digital, que ultrapassa as tradicionais estratégias políticas, exige uma compreensão e uma reação do Estado, que evidencia sua falência ao não mais conseguir cumprir o pacto social, seus projetos e suas promessas constitucionais.

Se parte da compreensão do que já foi o Estado em direção a um quebra-cabeças fragmentado. O vácuo e a anomia se generalizam e se naturalizam em todas as feições do Estado em crise. A título de exemplo, as reformas trabalhista e previdenciária foram aprovadas no governo do ex-Presidente Michel Temer, porém os resultados prometidos ainda não foram alcançados. Agora se anuncia mais uma reforma, a tributária, que aparentemente não leva em consideração qualquer tipo de correlação com a economia digital. O contexto de apatia, anomia, subversão e corrompimento é mundial (NOCETTI; ZILVETI, 2020), não existem orientações eficazes e pragmáticas para os países, pois ainda estão atrelados a modelos analógicos e ao paradigma capitalista tradicional, que não conseguem suprir as necessidades de mensuração econômica atuais.

O Estado não consegue viabilizar seu projeto civilizatório, deixando de observar a capacidade contributiva desses grandes players tecnológicos, que pagam menos impostos do que seus concorrentes analógicos (FAJERSZTAJN; TOMAZELA SANTOS, 2020). O DFPI não está sendo cumprido, uma vez que poucos arcam com o custo do Estado.

[74] Professor Bolzan citando Antônio Gramsci “*Quaderni del cárcere*” e Carlo Bordoni em “*Fine del mondo liquido*” sinaliza que a velocidade das transformações nos confronta com o interregno, em que a ordem constituída não consegue produzir regras para evitar as tragédias e desordens, não tendo os mais fracos a tutela do Estado em relação ao poder incontrolado da política (MORAIS, 2018).

Na União Europeia (UE) as grandes empresas de tecnologia frequentemente estabelecem suas bases na Irlanda, país com menor tributação sobre a renda, o que tem sido considerado injusto em relação ao local de consumo, como por exemplo, na França. A Apple obteve vitória nos tribunais europeus em uma ação que discutia regulação antitruste, resultando em uma multa de 14,9 bilhões de euros. Os feudos digitais se beneficiam do cenário de anomia, pois não precisam de filiais e não respeitam fronteiras. Google, Facebook e Twitter seguem a mesma estratégia. O rombo financeiro pode ser ainda maior, mas a batalha judicial ainda não se encerrou (SANTARIANO, 2020).

Já na Itália, a pobreza dobrou em dez anos, enquanto os oito homens mais ricos do mundo passaram a ter um patrimônio equivalente a 50% de toda a população mais pobre. Isso nos leva a repensar a distribuição de riqueza, a tributação efetiva dos mais ricos e a implementação de uma renda universal (CICCARELLI, 2017).

O novo relatório da OXFAM "A 'Sobrevivência' do mais rico" evidencia uma concentração de renda alarmante. Em resumo, os dados são os seguintes: os bilionários estão aumentando suas fortunas em 2,7 bilhões por dia; desde 2020, o 1% mais rico acumulou quase dois terços de toda a nova riqueza, o que representa seis vezes mais do que os 7 bilhões de pessoas que compõem os 90% mais pobres da humanidade; o dinheiro público injetado na economia para apoiar a população durante a pandemia resultou no aumento dos preços dos ativos, enquanto 800 milhões de pessoas enfrentam fome, as empresas de alimentos e energia dobraram seus lucros em 2022.

Essa riqueza gerada e acumulada não está sujeita ao DFPI. Verificou-se que apenas 4% da receita tributária incide sobre o patrimônio; mais da metade dos bilionários vivem em países sem imposto sobre herança; dois terços dos países não possuem qualquer forma de tributação sobre herança. Devido à falta de impostos progressivos, a carga tributária sobre os super-ricos, historicamente, nunca foi tão baixa. Nos países da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), a alíquota do Imposto de Renda (IR) caiu de 58% em 1980 para 42%; em média, a alíquota do imposto sobre ganho de capital é de 18%; apenas três países tributam mais os

rendimentos provenientes do ganho de capital do que os rendimentos provenientes do trabalho.

Citou-se como exemplo a tributação sobre os mega bilionários, Elon Musk, que pagou uma alíquota real de 3,2%, e Jeff Bezos, que pagou menos de 1% sobre seus rendimentos. Isso tem provocado uma explosão da desigualdade global. Os seguintes dados evidenciam essa situação: pela primeira vez, a pobreza e a riqueza extrema aumentaram simultaneamente em grande escala; dos últimos 10 anos, para cada 100 dólares de riqueza gerada, 54,40 foram para o 1% mais rico e apenas 0,70 para os 50% mais pobres; o 1% mais rico detém 45,6% da riqueza global, enquanto a metade mais pobre possui apenas 0,75%; 81 bilionários detêm mais riqueza do que 50% da população mundial; 10 bilionários possuem mais riqueza do que 200 milhões de mulheres africanas juntas; 70 milhões de pessoas caíram na pobreza extrema, vivendo com menos de 2,15 dólares por dia, representando um aumento de 11%; mesmo entre os mais ricos, a desigualdade aumentou, com o 1% mais rico ganhando 74 vezes mais do que os 50% menos ricos na última década.

Essas distorções resultam em um aumento das divisões sociais. Para comparação, uma comerciante em Uganda paga 40% de tributos sobre seus lucros. O descumprimento do dever fundamental e a falta de consciência coletiva sobre a cidadania fiscal e a necessidade de construir uma sociedade justa e solidária estão levando ao maior aumento da pobreza desde a Segunda Guerra Mundial e a uma crise imoral de fome, na qual 3,1 bilhões de pessoas não conseguem ter uma dieta saudável. Além disso, 1,7 bilhão de trabalhadores terão sua capacidade de compra de alimentos reduzida pela inflação, que é artificialmente impulsionada por pequenos oligopólios de alimentos e energia, visando aumentar a distribuição de lucros. Esses oligopólios são responsáveis por 83,4% do aumento de preços no primeiro trimestre de 2022 na Espanha.

Países inteiros estão à beira da falência, e três quartos dos governos no mundo planejam reduzir gastos sociais em um total de 7,8 trilhões de dólares nos próximos cinco anos. Os mais pobres estão gastando quatro vezes mais no pagamento de dívidas do que em saúde, e a meta de acabar com a pobreza extrema até 2030 não será alcançada. Essa extrema concentração de renda tem graves efeitos negativos,

prejudicando o crescimento econômico, corrompendo a política e a mídia, corroendo a Democracia e impulsionando a polarização social e dos representantes políticos. Além disso, destacou-se as dificuldades enfrentadas pelas autoridades tributárias em capacitar-se e realizar a arrecadação de forma eficaz e transparente.

No Brasil, as disfunções também se notam, importações de até 50 dólares que nos últimos anos se tornaram acessíveis e são realizadas por meio de aplicativos são isentas pelo MF[75] por uma regra que data de mais de duas décadas, ou seja, ocorre a entrada no território nacional sem a incidência de imposto de importação, IR, contribuição ao Programa de Integração Social (PIS), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e demais tributos federais. As mesmas operações, quando realizadas por pessoas físicas, destinatárias finais dos produtos, também por vezes ainda não são tributadas pelos Estados (UTIMATI, 2021).

A situação da isenção das plataformas nas importações merece uma análise ainda mais detida pelos últimos acontecimentos noticiados, em razão da titubeante postura adotada pelo executivo federal. Após a inércia de vários governos, pois a Portaria nº 153 data de 1999, nesse último semestre de 2023, o Ministro da Fazenda até anunciou (SCHUCH; OTTA, 2023) que iria modificar a regra isentiva, inclusive com apoio de grandes redes de lojas nacionais, as quais aqui mantêm as suas instalações físicas, recolhem os seus tributos e empregam, entretanto, na sequência dos fatos, após a repercussão midiática (ARAUJO; CASADO, 2023), se notou uma repercussão política negativa e foi preciso recuar na postura de tributar quem gera riqueza, num primeiro momento com a manifestação de que não haveria mais espaço para essa taxação sobre as pessoas físicas, para num segundo momento ampliar a isenção para as pessoas jurídicas(AUGUSTO; MOTTA, 2023).

A opinião publicada gerou uma pressão interna ainda não desvelada e tampouco compreendida[76] pela sociedade no ano de 2023, que modificou a postura dos seus

[75] As importações de até 50 dólares foram isentas pela Portaria nº 153/1999 do MF.

[76] No último relatório realizado pelo *Oxford Internet Institute* e pelo *WZB Berlin Social Science Center*, por meio de estudo em 38 países, em capítulo próprio se enfatizou o poder dos lobbys das plataformas digitais como fator importância para a sua expansão econômica mundial e como as sociedades locais não compreendem essa atuação, inclusive se enfatizou a sofisticação diferenciada sobre a opinião pública brasileira. A ação é realizada por um conjunto de práticas capazes de pressionar as instituições, a imprensa, os governos e a opinião pública, toda a articulação ocorre por um setor interno comumente

agentes políticos, tornando ainda mais agudo o descumprimento do DFPI, em prejuízo ao fisco, que deixará de arrecadar (GARCIA, 2023) aproximadamente 100 bilhões (SAMBRANA, 2023) de reais apenas em 2025, além é claro de pulverizar a cadeia produtiva e de comércio nacional.

Nota-se que por ato e estratégia estatal se criou uma absoluta disparidade da carga tributária entre empresas do mesmo seguimento, com a tributação igual a 0% para os feudos tecnológicos e uma carga tributária de 37% para as empresas locais (QUEIROZ, 2023), sem contar os demais custos internos que estas absorvem, por exemplo, folha de salário, encargos trabalhistas que ultrapassam 100% do valor contratual (CAVALCANTE, 2023), locação etc. O Poder Público cristalizou um ambiente de concorrência desleal, com disparidade de custos (SOUZA, 2023) entre empresas do mesmo seguimento.

A injustiça fiscal estatizada redundará em graves repercussões sobre um enorme quantitativo de empregos[77]. O cenário é de subversão e de absoluto descalabro tributário, trabalhista, econômico e social, se prejudicando ao mesmo tempo o fisco, o comércio, a indústria nacional e a sociedade, apenas os Estados Federados se colocaram como barreira fiscal na resistência contra essa situação[78].

A tendência[79] é de concentrar o comércio por meio dessas plataformas, pois pelo preço não há como o comerciante analógico, que paga tributo e emprega, concorrer com esses players, gerando uma dependência e o controle concentrado do fornecimento de produtos em relação ao consumo realizado por toda a sociedade. Em

---

denominado de área de políticas públicas, com o plano de ação elaborado por especialistas de comunicação e do direito para a promoção de agenda dessas grandes empresas (LEVY, 2023).

[77] As três maiores redes de varejo físico possuem 1104 lojas físicas no Brasil e o varejo emprega 7.2 milhões de pessoas, tendo a maior redução (4%) em 2020 no número de postos de trabalho “Entre as atividades do comércio, a maior queda na ocupação foi registrada pelo segmento varejista de tecidos, vestuário, calçados e armarinho (-15,3% ou menos 176,6 mil trabalhadores)” (CABRAL, 2022).

[78] A RFB apenas estabelece a necessidade da empresa de comércio eletrônico fazer parte do Programa Remessa Conforme, que vale a partir de 1º de agosto, informando ao consumidor a procedência dos produtos, e realizando o pagamento do ICMS. "Sem uma equalização, estaremos sendo convidados a sair do Brasil e vender de fora para dentro, já que teríamos só os 17% do ICMS. Aqui dentro, temos ICMS, PIS, COFINS, IR... Não faria sentido manter as atividades no país" (AZEVEDO, 2023).

[79] A Shein fatura 7 bilhões de reais, já ultrapassou as vendas da C&A no Brasil, 6,2 bilhões de reais, encostando nas vendas da Riachuelo, 8,4 bilhões. A frente apenas a Renner com 13 bilhões de reais em vendas (BORNELI, 2023).

resumo, os efeitos não serão apenas tributários e concorrenciais, mas culturais e políticos.

A situação do ICMS na importação também é significativa e exemplificativa de como o emaranhado fiscal aprisiona o Estado e a sociedade, retratando o todo: após anos de debates judiciais, que levaram à edição da Súmula nº 660 pelo STF, que diz "[...] não incide ICMS na importação de bens por Pessoa Física (PF) ou Pessoa Jurídica (PJ) que não seja contribuinte do imposto", foi necessário, devido ao máximo engessamento do sistema tributário, a edição da EC nº 33 de 2001. Essa emenda modificou o texto da CF/88, incluindo a alínea "a" ao inciso IX do § 2º do art. 155, para autorizar a incidência do ICMS sobre a entrada de bens ou mercadorias importados do exterior por PF ou PJ, mesmo que não seja contribuinte habitual do imposto. A EC também exigiu a edição de uma LC para "fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço" (art. 155, §2º, XII, "i"). Além disso, foi necessária a edição de uma lei ordinária interna do ente federado para viabilizar a cobrança. No entanto, a jornada Quixotesca não terminou por aí. A Súmula, editada em 2003, que gerou todo esse movimento de correção formal (Constituição, LC e Lei Ordinária), ainda continuou gerando debates judiciais nos anos seguintes, como visto no julgamento do RE nº 439.796/PR, em 06/11/13, que ocorreu dez anos após sua edição, e do RE nº 1.221.330/SP, julgado em 16/06/2020, que ocorreu quase vinte anos depois de sua edição e resultou no Tema 1094[80].

Se não bastasse, a própria Receita Federal do Brasil (RFB), por meio da Solução de Consulta nº 170, atribuiu ao pequeno lojista e não às grandes plataformas de vendas online as obrigações fiscais sobre as vendas, incluindo o cumprimento dos deveres instrumentais. Isso separa a tributação sobre o valor do serviço (mera corretagem), que é obrigação da plataforma, da operação de venda, que é obrigação exclusiva do comerciante (POMBO; MATTOS, 2021).

[80] Tema 1094 – Incidência do ICMS na importação de bens e mercadorias por PF ou PJ com base em lei estadual editada posteriormente à promulgação da EC nº 33/2001, porém antes da vigência da LC Federal nº 114/2002.

A nossa tradição burocrática e ineficiente, com apego a jogos conceituais, onera os mais pobres e leva ao descumprimento do DFPI. A tendência à complexidade, por vezes um refúgio dos aguerridos tecnoburocratas na defesa da legalidade, com o apego legalista gera distorções como a mencionada Solução de Consulta nº 170 da RFB.

O resultado dessa consulta da Receita em vez de buscar a eficiência e a simplicidade, tributando um único ponto (a plataforma) e exigindo dela a emissão e o controle da documentação fiscal, bem como o cumprimento dos deveres instrumentais, optou-se, devido ao engessamento do sistema e da cultura tributária, por reforçar a burocracia, apoiando-se em um legalismo estéril. Isso resultando na necessidade de um controle artificial de milhões de comerciantes e prestadores de serviços.

Dificulta-se a tributação e onera-se (em termos de custo e tempo) os mais vulneráveis, em vez de direcionar a tributação para as plataformas, escolhe-se penalizar o pequeno lojista. Se nota uma ausência de regulamentação adequada para a economia digital, gerando um tratamento desigual para os bons contribuintes, aqueles que suportam a carga tributária. O mundo se tornou um só, um mercado livre e sem fronteiras, no qual os arquétipos nacionais, ao invés de proteger aprisionam.

A solução aponta para outro sentido, distante do legalismo, do tradicionalismo e dos instrumentos analógicos, exigindo a quebra de paradigmas para o cumprimento do DFPI. Bastaria a tributação voltar-se para a vocação dessas plataformas e para o segredo do seu sucesso: suas operações são todas virtuais e controladas por uma central. Seria viável implementar, de forma precisa, segura, eficiente e com custos reduzidos, um sistema de controle, apuração e pagamento por meio de um convênio entre os órgãos tributantes e um algoritmo. Esse seria um remédio melhor, mais eficaz, mais barato e mais justo para preservar o mercado nacional e garantir a arrecadação fiscal, além de desonerar os mais vulneráveis de inúmeras obrigações acessórias e deveres instrumentais.

Portanto, se evidencia por exemplos e dados do mercado interno e do mercado internacional, da economia digital, que a opção por reforçar a intrincada trama burocrática e legalista, resulta em: 1) não tributação das operações iniciadas no

exterior; 2) complexificação das atividades locais, tentando tributar: 2.1) o valor da corretagem realizada pelas plataformas como se fossem meras intermediadoras, o que gera complexidade na definição das operações e confusão nas listas de serviços e alíquotas diferenciadas; 2.3) a venda de produtos e/ou serviços próprios; 2.4) a incidência do ICMS sobre o vendedor; 2.5) a incidência de ICMS sobre o consumidor importador, com a individualização de cada PF que realiza compras por meio das plataformas digitais; e 2.6) a tributação das outras operações por meio dos tributos federais – IR, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), PIS e COFINS –, desde que não sejam importações de valores inferiores a 50 dólares, que têm isenção garantida.

Evidente que as operações realizadas por meio de plataformas nacionais e estrangeiras não são integralmente tributadas pela União Federal, pelos Estados e pelos Municípios, o quem se dado com outros países. Além disso, devido à sua natureza imaterial, essas operações não geram outras despesas relacionadas a questões trabalhistas, aluguel de imóveis, investimentos internos, entre outros. Em resumo, os recursos financeiros não permanecem no país. Essa situação, somada à grande escala de vendas, resulta em uma concorrência extremamente predatória e desleal com o mercado interno. Não é surpreendente que as lojas físicas (DE CHIARA, 2021) e a indústria (MATTOS, 2020), tradicionais contribuintes[81] têm fechado as suas portas.

O conformismo, o apego ao tradicionalismo e ao conceitualismo se mostram prejudiciais e não atendem às necessidades do Estado, dos produtores e dos cidadãos. Estamos agindo de forma contrária ao Robin Hood, enviando recursos para fora e reprimindo aqueles que trabalham e produzem aqui. Tudo isso em troca de nada. Nossa cultura nos leva a um desfecho anunciado das propostas de reforma tributária, que são necessariamente de natureza constitucional e têm se arrastado por décadas, já atrasadas e engessadas desde o início, o que levaria a questionamentos judiciais intermináveis, desconectados do mundo da vida e da economia digital.

[81] A carga tributária para os pequenos empresários é de até 34% pelo regime mais benéfico do simples.

Chegou a hora de repensar o Estado e o direito tributário diante dessa nova economia e desses domínios tecnológicos, a fim de contemplar seus objetivos justificáveis, com foco na alocação de recursos públicos para buscar o equilíbrio na distribuição de renda, estabilização do emprego, preços e crescimento econômico. Paradoxalmente, isso também é necessário para proteger a livre iniciativa, corrigindo as contradições do capitalismo anárquico. A intervenção estatal deve ser qualificada e não como tem sido nos últimos 50 anos, pois as restrições geográficas, territorialidade e formalismos têm favorecido fortemente os oligopólios tecnológicos, negligenciando a promoção do bem-estar social (GOULARTI, 2016).

Não podemos continuar ignorando, em favor do legalismo e de esquemas virtuais, a importância do DFPI, as cartas universais e o cerne da CF/88, que estabelecem as condições materiais para se alcançar um plano de valores e a busca pela justiça social.

O art. 3º da CF/88 estabelece expressamente a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, que garanta o desenvolvimento, combata a pobreza, reduza as desigualdades e promova o bem de todos, sem qualquer forma de preconceito ou discriminação.

Para compreender e tratar adequadamente o direito tributário nessa perspectiva fluida, de extrema importância considerar os desafios da economia digital para assegurar o cumprimento do DFPI por meio da solidariedade, garantindo a repartição da carga fiscal de forma a observar a capacidade contributiva e a livre iniciativa, garantindo igualdade de sujeição e peso entre os participantes do mercado, tanto os tradicionais quanto os novos, de modo que a riqueza produzida sirva na justa medida aos propósitos civilizatórios e crie condições para um crescimento econômico sustentável.

O Estado não pode se colocar à margem desse fenômeno, nem tentar capturá-lo com formulações pré-concebidas que não se adequam ao processo de revolução social impulsionado pelo avanço tecnológico. Cabe aos pesquisadores equacionar parte desse problema ao se depararem com essa novidade e realizar uma análise crítica

sobre a doutrina e as concepções fixas de viés liberal, buscando uma compreensão mais substantiva, civilizatória e voltada para os tempos atuais.

3.1 AUSÊNCIA DE FRONTEIRAS E DE *FAIR PLAY*

Historicamente, os EUA[82] impuseram (NABAIS, 2019) a tributação baseada em critérios de nacionalidade, o que remonta a sua Guerra Civil, que terminou em 1864, justificada na cidadania política dos americanos no exterior, para que eles arcassem com as despesas por não participarem do conflito bélico. A política de tributação com base na cidadania política foi considerada constitucional pela Suprema Corte no caso *Cook versus Tait* (1924), confundindo assim cidadania política com cidadania econômica. A cidadania e o aspecto da nacionalidade americana também estão presentes no *Foreign Account Tax Complaince Act* (FATCA), aprovado de forma unilateral em 2014 pelo Congresso dos EUA e com eficácia extraterritorial. Esse ato estabelece que as instituições financeiras devem identificar e relatar os investimentos feitos por cidadãos americanos e cidadãos estrangeiros com obrigações fiscais nos EUA fora do país. O descumprimento implica em uma penalidade de retenção na fonte de 30% sobre os pagamentos ali originados.

Os limites da soberania dos demais países não conseguem fazer frente à imposição de força militar e política. Num mundo globalizado, a força econômica também acaba sendo mais um complicador e servindo as grandes empresas com as suas ramificações e atuação mundial, que tendem a agir de forma individualista e predatória, descolada dos interesses sociais e locais, criando cenários favorecidos para o descumprimento do DFPI “Ora, nada impede que o adquirente efetue a aquisição em um país com tributação favorecida, para reduzir a carga tributária global incidente na operação como um todo” (CASTELLO, 2021, p. 202), inviabilizando a tributação.

Eventos tradicionais e de escala mundial, por exemplo, as Olímpiadas e a Copa do Mundo, apesar de se mostrarem deficitários (MORI, 2022), evidenciam essa distorção

[82] A ênfase aos EUA decorre de sua hegemonia militar e econômica no último século, o que acaba contaminando os outros países centrais a adotarem essa mesma postura de proteção dos interesses próprios.

de forma institucionalizada. Organizadores e patrocinadores impõem condições predatórias e favorecidas, sujeitando os Estados isolados a aceitarem regramentos isentivos desatrelados de qualquer valoração ética ou preocupação solidária, servindo a atratividade comercial e a exploração política como pano de fundo para a submissão dos interesses nacionais a regras anárquicas e injustas, que só no Brasil[83] geraram uma perda de arrecadação de 28 bilhões de reais (SZPACENKOPF, 2019).

A Olímpiada da Grécia, realizada em 2004, foi uma das causas da pior crise entre os países europeus, na relação PIB e dívida, deixou como legado um débito calculado de 200 bilhões de dólares em 2010 (PAPADIMITRIU, 2015). A ausência de *fair play* desses grupos econômicos apesar de provocar desastre social no país sede, gera um impacto econômico mundial, não havendo qualquer contraponto em mesma proporção e escala global para resguardar o cumprimento do DFPI ou criar uma teia mínima de amortecimento, para que estes Estados periféricos possam negociar condições justas para atraírem e realizarem esses eventos.

Tradicionalmente o poder econômico, político e militar sempre se impuseram e deram as cartas, por aproveitamento dos limites do uso de conceitos tradicionais e nacionais, do tecnicismo e da neutralidade, os Estados se marginalizam e com maior prejuízo aos mais frágeis, e o grande capital se protege, descolando o direito tributário de uma valoração ética e de um propósito de realização de justiça fiscal, servindo, em última análise, como instrumento de domínio e de concentração de riqueza(DERZI; MAGALHÃES, 2017, p. 24-25).

A postura territorialista se já não conseguia lidar com essas assimetrias, com as ameaças políticas, militares e econômicas, com o recurso aos paraísos fiscais, com a lavagem de dinheiro e com o fluxo de recursos internacionais (CINTRA, 2003), ganha mais um degrau autofágico e em escala global diante da economia digital, caracterizada pela sua fluidez e pela ausência de fronteiras físicas, com o consumidor e o fornecedor situados em Países distintos.

[83] As Leis Federais nºs. 12.350/2010 e 12.780/2013 concederam a isenção dos tributos federais para a realização da Copa do Mundo e das Olímpiadas.

A distância, a dificuldade de fiscalização e a ausência de normas adequadas inviabilizam o cumprimento do DFPI. Os feudos tecnológicos com fácil ancoragem em paraísos fiscais e utilização de moedas próprias e digitais, não são tributados adequadamente, impactando de forma comum o fisco dos países centrais e dos periféricos, os seus setores produtivos internos, comércio, a indústria, e o serviço e, também, aos cidadãos em escala global.

Na UE, por exemplo, as grandes empresas de tecnologia costumam estabelecer suas bases na Irlanda devido à menor tributação sobre a renda, o que tem sido considerado injusto em relação ao local de consumo, como é o caso da França. Por exemplo, a Apple saiu vencedora em uma ação movida contra ela nos tribunais europeus em julho de 2020, em um processo que envolvia 14,9 bilhões de euros, por sua sede constar em local distinto de onde ocorre a prestação dos seus serviços. Os outros gigantes digitais Google, Facebook e Twitter seguem a mesma estratégia (SANTARIANO, 2020).

A dificuldade secular suportada pelos Estados periféricos, de não conseguir tributar a efetiva riqueza, gerando o descumprimento do DFPI, agora se evidencia em relação aos Estados centrais, seja por questões técnicas, obstáculos jurídicos tradicionais ou pela limitação de acesso a essas tecnologias.

A OCDE tradicionalmente controlada e dirigida por um seleto grupo, que sempre utilizou como instrumento de domínio, a tributação sobre a renda no local sede da empresa, o que sempre favoreceu os Estados Fornecedores pela direção única dos recursos, deixando para os Estados Periféricos a tributação sobre o consumo de seus nacionais, onerando ainda mais populações pobres e miseráveis, agora busca o apoio da comunidade global (O GLOBO, 2023), para o fim de criar regras de tributação da economia digital. Contudo e novamente, a postura tradicional dos EUA com apego territorial, nacionalista, autocentrada, autoritária e descoordenada persiste e se evidencia pela resistência a efetivação dessas diretrizes participadas por 138 países (O GLOBO, 2023), para viabilizar minimamente a tributação da economia digital. A postergação da efetivação do combinado internacional é garantida pela ameaça de retaliação comercial àqueles países que tentam antecipar os seus efeitos e se sentem prejudicados pelas regras tradicionais de tributação da renda limitada aos limites de

seu território. O desequilíbrio se evidencia pela prevalência da posição isolada dos EUA, em relação a centenas de nações estrangeiras, inclusive países centrais, como Canadá e França, gerando uma tensão externa e interna[84].

Portanto, a ausência de fronteiras e de *fair play* vem a ser um dos grandes desafios do mundo globalizado ainda mais potencializado pela economia digital. A sua dinâmica tem exigido repensar a tributação tradicional sobre o consumo e a renda, atrelada ao conceito de soberania, como também a tese de neutralidade devido às evidentes e significativas distorções, onde os ricos pagam menos impostos, e as abordagens positivistas e formalistas que limitam a eficiência tributária dos Estados no cumprimento do DFPI.

3.2 ECONOMIA DIGITAL E A AUSÊNCIA DE REGULAÇÃO TRIBUTÁRIA

O direito apegado à segurança jurídica e a concepções conceituais prévias, a uma regulação fechada e de viés positivista, voltada para o passado tem uma dificuldade muito grande de apreender a riqueza gerada pela Economia Digital e o seu caráter disruptivo.

Se não bastasse a ausência de normatização internacional, num mundo sem fronteiras, nota-se que os Estados não têm conseguido regulamentar e dar cumprimento ao DFPI, tampouco utilizar de forma eficiente os seus instrumentos tradicionais e analógicos.

Entre os problemas para o atual sistema, cita-se, por exemplo, a queda na arrecadação do IVA, pela redução do custo marginal em cada etapa produtiva, o que no Brasil vem a ser mais grave em razão de não termos uma base de incidência ampla

[84] O Estado nacional como sujeito soberano está hoje numa crise que vem tanto de cima quanto de baixo. De cima, por causa da transferência maciça para sedes supraestatais ou extra-estatais (a Comunidade Europeia, a OTAN, a ONU e as muitas outras organizações internacionais em matéria financeira, monetária, assistencial e similares) de grande parte de suas funções – defesa militar, controle da economia, política monetária, combate à grande criminalidade -, que no passado tinham sido o motivo do próprio nascimento e desenvolvimento do Estado. De baixo, por causa dos impulsos centrífugos e dos processos de desagregação interna que vêm sendo engatilhados, de forma muitas vezes violenta, pelos próprios desenvolvimentos da comunicação internacional, e que tornam sempre mais difícil e precário o cumprimento das outras duas grandes funções historicamente desempenhadas pelo Estado: a da unificação nacional e a da pacificação interna (FERRAJOLI, 2007, p. 48).

e pela sobreposição de competência entre os entes. Por outro lado, a abundância dos bens corrói o lucro, apesar do aumento de escala agregar valor à economia digital, dificultando a tributação da renda, o que se acentua pelas sedes alienígenas das empresas (CASTELLO, 2021, p. 104-105), além da multiplicidade de operações ser um complicador para a opção da tributação pulverizada no local de consumo.

Os desafios para a tributação tradicional são enormes, pois os bens de consumo perderam a sua materialidade e as cadeias produtivas foram encurtadas pelos suportes eletrônicos, que verticalizaram as suas atividades, atingindo diretamente o consumidor pela internet. A informação gera uma série de dificuldades para a tributação pela sua intangibilidade, em especial no nosso sistema brasileiro que distingue bens e serviços, dificultando a apuração do valor agregado e o aproveitamento de créditos dos bens intangíveis. A escalabilidade da informação tem forte impacto na formação do preço, em razão da sua abundância. Netflix e Spotify dominam o mercado e o serviço de *streaming* modificando a percepção de posse/propriedade para o sistema de acesso ilimitado e a preço fixo, sem correlação imediata do valor com o bem consumido, o mesmo se dá pelo modelo de licenciamento de software, cobrado mesmo que não haja o seu uso. Os jogos digitais com compras internas e operações entre usuários (consumidores), que nada tem a ver com a sistemática da tributação de custo e de valor agregado e os serviços financeiros que já tiveram as suas agencias físicas substituídas por operações on-line também implicam em novas dificuldades e desafios. Há ainda bens disponibilizados gratuitamente na rede, Facebook, Instagram e LinkedIn, que são plataformas informativas e comunicacionais, em que o retorno financeiro se dá pela publicidade e pela mineração de dados e produção de metadados, não contabilizados de forma oficial. O consumidor que agrega valor ao bem por meio de participação em pesquisas e avaliação pública (CASTELLO, 2021, p. 106-138).

A ausência de regulamentação interna dos Estados se evidencia pela pesquisa empírica realizada pela Faculdade Getúlio Vargas de Direito do Rio, a fim de responder à pergunta: *“A legislação tributária brasileira está apta a regular os atuais desafios da economia digital, na linha das* recomendação da OCDE/G-20... de modo a abranger tanto os negócios tradicionais como os novos negócios [...]?” (FOSSATI; NAVARRO, 2021, p. 193-197). Como resultado, obteve-se a seguinte reposta:

a) “[...] foram identificados, no âmbito federal, 554 resultados que versam direta ou indiretamente sobre a temática da economia digital” (FOSSATI; NAVARRO, 2021, p. 193);
b) algumas expressões não tiveram resultado pretendido, destacando-se “(i) *blockchain*; [...] (iv) comércio eletrônico; (vi) estabelecimento virtual; (vii) fidelização; (viii) livro digital; [...] (ix) neurotecnologia; (x) pagamento eletrônico (xi) publicidade digital serviço eletrônico” (FOSSATI; NAVARRO, 2021, p. 193); esses vácuos de descompasso são ressalvados hipoteticamente pela possibilidade de legislação dos demais entes (FOSSATI; NAVARRO, 2021, p. 194);
c) pontuou-se a desarmonia na obrigação de retenção entre serviços de *Data Center* (obrigatório) e plataformas digital (não obrigatório) para realidades semelhantes de programação (FOSSATI; NAVARRO, 2021);
d) já em relação aos temas tecnológicos mais novos e ainda não difundidos, “*Big Data”; “Analytics e Inteligência Artificial”; “Cidades Inteligentes”* e “*Robóticas*”, a legislação “[...] está orientada à concessão de benefícios tributários. Ganham relevo programas de subvenção econômica com o uso de isenção tributária, como o Programa Rota 2030 [...] e o PADIS” (FOSSATI; NAVARRO, 2021, p. 196);
e) situando como um terceiro grupo de tecnologias já conhecidas, mas ainda inovadoras “Drones; o serviço de *Streaming; o* Videogame e o VOIP [...] a incidência preponderante do Imposto sobre Serviços (ISS). É um fenômeno atrelado à servicização da economia” (FOSSATI; NAVARRO, 2021, p. 196);
f) por fim, em relação aos *softwares*, mais conhecido e já tendo uma história, gozam de benefícios fiscais pelos PADIS, as suas remessas, quando envolvem processamento de dados, são tributadas como serviço, mas se envolver contratos de comercialização e licença de uso, se paga como *royalties* sem o PIS/COFINS importação, estando ainda sujeitos ao ISS (FOSSATI; NAVARRO, 2021).

Também deve ser destacada uma outra pesquisa (FOSSATI; MCCLASKEY, 2022), uma continuidade também realizada pelo Doutor Gustavo Fossati, trabalho voltado para o âmbito estadual. Por critérios similares, se mapeou a existência de 558 normas

estaduais relativas à economia digital, 154 atos normativos, 135 respostas às consultas e 269 decisões prolatadas em processos administrativos fiscais, a maioria trata de *software* e internet, em que a discussão vem a ser no sentido de se tratar, em sua grande maioria, de bem ou serviço.

Notou-se que diversas atividades digitais não estavam sujeitas ao ICMS[85] por falta de tratamento de atividades altamente relevantes: serviço eletrônico, casa conecta, *big data*, carro sem motorista, *blockchain*, criptomoeda, economia compartilhada, seres projetados, neurotecnologia, estabelecimento virtual, programa de fidelização, *Data Center* e meio de pagamento (FOSSATI; MCCLASKEY, 2022).

Já em relação às demais atividades tributadas: transporte por aplicativo, *streaming*, impressora 3D, IoT, cidade inteligente e IA, processamento em nuvem, drones, propaganda digital, *e-book*, robô, aplicativo, Voz sobre Protocolo de Internet (VOIP), provedor de internet, *E-commerce*, jogos eletrônicos, *software* e internet, há uma enorme disparidade de regulamentação, com maior carga para *software*, com 94 referências; e internet, com 164.

A média das demais é de 20 previsões legais; já transporte por aplicativo e impressora 3D possuem apenas 1 (uma) referência normativa[86]. Ainda, ficou constatada uma maior regulamentação em Estados do Sul, Sudeste e Nordeste, e menor em relação ao Norte, com São Paulo tendo a maior regulamentação e Rondônia nenhuma.

O acesso a essa normatização também se deu de forma muito limitada, só com IA se conseguiu localizar as normas de Acre, Roraima, Ceará, Goiás, Maranhão, Rio Grande do Norte e Distrito Federal. O Rio de Janeiro se mostrou necessário uma consulta formal à Secretaria da Fazenda (FOSSATI; MCCLASKEY, 2022),

[85] "Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela EC nº 3, de 1993): […] II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela EC nº 3, de 1993); III – propriedade de veículos automotores".

[86] A economia digital deve ser no mínimo aplicado o mesmo esforço fiscal atribuído a economia analógica. "Além de implicar tratamento diferenciado entre os contribuintes que oferecem bens e serviços digitais e aqueles que o fazem de forma convencional – o que é rechaçado pela OCDE –, esse vazio normativo leva à desconformidade com o posicionamento do STF quanto ao papel de "peça-chave" da tributação no âmbito do Estado Fiscal" (FOSSATI; MCCLASKEY, 2022).

evidenciando uma enorme dificuldade para o contribuinte, pela ausência de clareza e simplicidade.

De forma geral, as pesquisas evidenciaram diversas questões relevantes. Primeiramente, identificou-se uma lacuna no tratamento dado pelos entes públicos em relação aos temas abordados. Além disso, constatou-se a inadequação às diretrizes internacionais, o que pode gerar problemas no contexto global. Outro ponto destacado é o excesso de complexidade, tanto proveniente do Legislativo quanto do Executivo, que dificulta o cumprimento das obrigações fiscais. Isso acarreta um aumento nos litígios tributários, resultando em altos custos de compliance fiscal, como contratação de contadores, advogados e auditores internos e externos, sem garantia de evitar autuações.

Adicionalmente, a administração tributária enfrenta desafios, uma vez que as despesas para sua manutenção comprometem a arrecadação e geram um aumento no custo de transação. A judicialização das incertezas também contribui para a insegurança jurídica e os custos envolvidos. Além disso, constatou-se uma ausência de neutralidade nos impostos sobre o consumo, que não conseguem ser repassados de forma eficiente ao longo da circulação de bens e serviços, gerando custos adicionais para os empresários.

Destaca-se, também, o grande número de nichos que não são ou são insuficientemente normatizados, o que resulta em um protagonismo excessivo do Executivo. Esse cenário desfavorável para negócios e investimentos prejudica o ambiente econômico como um todo. Por fim, observou-se uma falta de confiança no Estado (FOSSATI; MCCLASKEY, 2022), evidenciada pela percepção de que, apesar das tentativas de lidar com a nova economia, o Estado atua de forma indiscriminada ao conceder incentivos sob o pretexto de estimular o empreendedorismo, sem considerar devidamente as cadeias de produção existentes. Em relação às tecnologias mais inovadoras e conhecidas, como a servicização, que possui uma carga tributária menor, constatou-se que há uma tendência de não cumprimento do DFPI das atividades digitais em relação as atividades já estabelecidas e regulamentadas de caráter analógico.

A complexidade, a ausência de capacidade de lidar com a economia digital e o modismo[87] benevolente sem dados prévios e posteriores de estudo tem o condão de beneficiar potenciais feudos tecnológicos, que costumam ter uma atuação predatória, causando um verdadeiro tsunami econômico, pois se por um lado destroem[88] as cadeias de produção analógicas que recolhem os tributos, por outro pouco ou nada recolhem para fins tributários.

3.3 NACIONALISMO, TRADICIONALISMO E EROSÃO TRIBUTÁRIA

A lei é essencial para regular as relações entre o Estado e o cidadão, sendo o meio para realização e limitação do poder dentro do seu território interno. Com o positivismo jurídico, o estudo do legalismo ganhou relevância quase que preponderante, servindo também como método de pesquisa acadêmica e influenciando os aplicadores do direito.

O positivismo marca o direito tributário em âmbito interno, a lei é eleita como instrumento legitimador para o trato das relações verticais e de poder entre o Estado nacional e o cidadão.

No âmbito externo, os reflexos também se notam, além das já mencionadas perspectivas nacionalistas, a tese de neutralidade e as recomendações da OCDE diante da economia digital evidenciam uma falta de pragmatismo[89] para os Estados membros e seus signatários. O uso de conceitos analógicos como estabelecimento, lucro e renda, apesar de sua tradicional aceitação, não é compatível com os desafios

[87] A incompreensão leva a criação de regimes diferenciados e privilegiados de forma açodada. “O discurso favorável à inovação, se feito de forma incondicional e acrítica, é modismo e gera o indesejado desprezo à análise dos efeitos sociais maléficos das mudanças. Inovar nem sempre é bom, porque, não raro, o que já existe funciona muito bem e não há ganhos na troca pela novidade. Por outro lado, nem sempre o que é bom é inovador. Inovações também podem dar errado. Em suma: a inovação, seja em sua forma padrão, seja disruptiva, não pode ser tratada como uma panaceia. No Direito, em que um dos seus aspectos estruturais está associado ao ideal de estabilidade e de segurança jurídica, o cuidado deve ser redobrado” (CNJ, 2022).

[88] Há uma destruição provocada pela tecnologia e pela inovação que impacta desde as empresas até o próprio Estado (BAPTISTA; KELLER, 2016).

[89] A economia digital ainda não vem sendo devidamente tratada, falta eficiência e pragmatismo. Inclusive a superação de paradigmas com a criação de estruturas supranacionais. “O relatório da OCDE de 2018 sobre o mesmo tema, posterior ao Relatório BEPS e a diversas medidas legislativas ocorridas nas diversas jurisdições que integram essa entidade supranacional, demonstra pouco pragmatismo para tratar desses temas desafiadores” (NOCETTI; ZILVETI, 2020).

impostos pelo seu caráter disruptivo, fluidez e falta de territorialidade. O apego às formas tradicionais evidenciam uma preocupação sistêmica e autorreferencial, visando alcançar a pureza dos institutos, sua universalidade, neutralidade e certeza, por meio de um método indutivo que reforça o antagonismo relacional e a necessidade de precisão em suas estruturas para que ocorra a submissão dessa relação de forma válida. A ciência jurídica busca e almeja a certeza dentro desses recortes devidamente delimitados.

A precisa delimitação de alcance sistêmico nacional e legal não corresponde à garantia da relação de causa e efeito obtida pelas ciências naturais, em que um fenômeno descrito em um livro se reproduz com certa exatidão em um laboratório. A correlação obtida nos experimentos e pela linguagem descritiva das ciências naturais não é garantia de observação no mundo real, especialmente em assuntos relacionados às ciências sociais, ainda mais quando envolvem um mundo sem fronteiras.

O apego a esquemas artificiais, que visem a alcançar uma riqueza ainda não compreendida, se limita a atender a uma correção de linguagem e não a realização dos fins eleitos pelos cidadãos, ignorando o tempo e as mudanças sociais, políticas e econômicas.

As perfeições formais e o atendimento aos critérios de forma não operam por si só no plano do ser. Não há uma correlação certa entre a construção sistêmica autorreferencial, e muito menos uma correlação e apego à própria justificativa de existência do Estado de Direito.

No ato de aplicação e criação do direito, haveria um momento em que todas essas externalidades se realizariam, mas seriam ignoradas sob essa perspectiva científica, para posteriormente serem estudadas, excluindo também suas razões de existência, consequências e conteúdos. A ciência jurídica nos moldes e modelo positivista e nacionalistas não se preocupa com a política nem com a moral externa, tampouco tratam da economia, apesar de inserido o direito tributário neste universo muito mais amplo, abstraindo a realidade e, por vezes, ignorando a sua razão de ser, quase que sempre o ser humano. Não há preocupação com o conteúdo do direito que no campo

da fiscalidade e tributação deveria estar antenado com o DFPI, mas apenas com o processo de validação em sua própria linguagem reificando inconformismos já existentes. Não é à toa que, ao diminuir a importância de todos os aspectos do plano do ser, da realidade, para fins científicos, o método utilizado tende a distanciar sua leitura da prática tributária, ignorando seus resultados.

A segurança cristalizada por esse sistema autorreferencial, como também o apreço por interesses nacionais, não tem nada a ver com a segurança desejada pelo ser humano, com a garantia de previsibilidade, com o senso de justiça ou com a justificação do Estado, tampouco com o cumprimento do DFPI. Pelo contrário, às vezes serve para encobrir a realidade existente e servir a esquemas já estabelecidos, pois a busca pela pureza visa garantir a segurança, e essa segurança visa preservar as relações estabelecidas, ocultando um viés de domínio.

À medida que essa construção artificial, formalmente perfeita, se descola cada vez mais das necessidades humanas, o sistema entra em crise e tende a colapsar. Até lá, as tragédias se acumulam. É importante reafirmar os limites e funções do método jurídico positivo e o apreço nacionalista, que, apesar de sua relevância, revela sua cegueira em relação ao mundo real, não se preocupa com a abstração maior que deu origem a ele, o pacto social. Portanto, não possui vocação para servir como modelo crítico para a própria saúde do Estado de Direito. Não se presta a ser um meio de revolução diante da realidade psicótica que se impõe, não funciona em prol do bem maior, mas apenas assegura a formalidade de suas conclusões nesse plano de linguagem descritiva, voltado para o que já foi produzido e validado dentro de suas condições formais preestabelecidas.

No estágio presente, o apego contínuo às fórmulas e aos conceitos legalistas serve mais para restringir e reforçar a distância entre as promessas do pacto social e sua efetivação, não representando uma solução para o Estado de Direito e nem garantindo um direcionamento civilizatório. O que deveria ser uma solução e uma fonte de liberdade acaba constrangendo e aprisionando. Daí a rejeição e aversão ao direito tributário que perduram há décadas. A percepção social é de uma relação esquizofrênica ao longo do tempo, gerando crises e sendo incapaz de lidar com a realidade. Como mencionado, o Estado surge do pacto social, por meio da escolha

dos interesses a serem realizados. A lei deve servir como um mero instrumento e não como um propósito em si mesma.

A busca pela precisão, universalidade e pureza da ciência nunca foram as finalidades escolhidas e justificadoras do pacto social. A compreensão da linguagem descritiva e a aquisição desse idioma devem servir como parte do entendimento do direito, e não como um aspecto circular.

A lei em si e isoladamente não garante segurança, nem mesmo entre aqueles que a interpretam, devido às suas ambiguidades e à individualidade de cada intérprete. A ciência também não possui esse poder, e o distanciamento da realidade propicia a crise do direito quando não é compreendido como um fenômeno muito mais complexo, que deve estar conectado ao mundo real.

Nesse mundo íntimo e conectado, a consideração dos processos legislativos, da justiça, da economia, da atividade administrativa, da vida, dos sujeitos e do subjetivismo humano como elementos que influenciam, expressam, modificam e criam o que deve ser entendido como direito tributário - produto das escolhas feitas pelos seres humanos e para os seres humanos - é o único caminho para uma abordagem mais adequada desse fenômeno.

A atitude deve ser compreensiva e não baseada em conceitos fechados e estanques, margeando a interdisciplinariedade, por meio de linguagens isoladas e voltada para atender pontos de vista únicos e limitados sobre cada fato, como se cada parte do fenômeno fosse uma realidade própria e separada, com pesos pré-definidos e equações matemáticas distintas.

A influência dos diversos aspectos torna irrelevante atribuir pesos prévios às exterioridades e interioridades, ou vice-versa, quando a dinâmica da vida não é autorreferencial ou artificial, mas sim disruptiva entre os elementos que se manifestam, entre aqueles que se mostram presentes e que precisam ser considerados para evitar que a realidade se descole dos planos discursivos e prescritivos.

A potencialidade de todas essas questões deve ser reconhecida, juntamente com suas possibilidades, vieses e influências, para que, por meio de um processo de negociação e aceitação mútua, seja possível avançar em direção a um progresso civilizatório, levando em conta a realidade já estabelecida e os interesses em jogo, sob pena de acentuar ainda mais as disfunções e a injustiça tributária, que tende a direcionar a sua carga e foco para aqueles cidadãos mais frágeis, não dotados de representatividade e sem meios e garantias para uma vida cosmopolita e abastada.

Não se pode ignorar a história, as injustiças e a tradição[90] em relação ao objeto interpretado: "[...] ora, se interpretar é aplicar, não há um pensamento teórico que 'flutua' sobre os objetos do mundo, apto a dar sentido ao 'mundo sensível'. O sentido é algo que se dá; ele acontece [...]" (STRECK, 2004, p. 32). O objeto implica o sujeito e vice-versa, o raciocínio tecnológico não significa conhecimento, que é participativo e dialético. De acordo com Palmer (1969, p. 2016), "[...] as chaves para compreensão não são a manipulação e o controle, mas sim a participação e a abertura, não é conhecimento, mas sim a experiência, não é metodologia, mas sim a dialética".

Não se trata de um discurso libertário, de um direito livre, mas de se tentar cumprir e extrair dos instrumentos existentes a realização dos fins eleitos para o cumprimento do pacto social.

Os elementos tradicionais do Estado, o nacionalismo, a lei e as suas concepções fechadas e autocentradas não podem ser entrave ao cumprimento do DFPI. A riqueza, independente da sua forma de circulação e produção deva ser adequadamente tributada. Para tanto, o direito deve considerar o movimento, a extraterritorialidade e a insegurança como elementos presentes do próprio fenômeno e que devem ser considerados nessa busca por equilíbrio e alcance da jornada numa direção civilizatória e de forma segura.

[90] A conjuntura tributária é resultado de um longo processo histórico, progredir demanda autoconhecimento e crítica para poder transformar a tradição e seguir em direção a um caminho civilizatório"[...] encontramo-nos sempre inseridos na tradição, e essa não é uma inserção objetiva, como se o que a tradição nos diz pudesse ser pensado como estranho ou alheio; trata-se sempre de algo próprio, modelo e intimidação, um reconhecer a si mesmos no qual nosso juízo histórico posterior não verá tanto um conhecimento, mas uma transformação espontânea e imperceptível da tradição" (GADAMER, 2008, p. 374).

3.3.1 Conceitualismo

A construção intelectual é intrincada, o conhecimento é o resultado da experiência adquirida no curso da história. De fundamental importância realizar experimentos e coletar dados, especialmente para áreas de saber mais complexas e sofisticadas que não surgem apenas por meio de um contato direto.

Por exemplo, o conhecimento sobre o que é uma vaca pode ser adquirido por meio de uma interação direta, ao observar e compreender visualmente o animal. No entanto, conceitos como Estado, direito e direito tributário exigem uma série de comparações e uma compreensão muito mais elaborada. Esses conceitos não existem na natureza, mas são construções que se manifestam apenas na sociedade humana, sendo uma projeção de construções sociais.

O uso dos conceitos é de extrema importância, mas não podem deixar de lado a experiência. Inclusive, devem ser referidos em relação a essa, ou não necessariamente servirão para explicar a realidade e servirão precipuamente para insuportáveis[91] jogos linguísticos, limitando a percepção[92] ao sentimento negativo ou positivo da leitura do discurso, pelas emoções que se extraem dos símbolos utilizados,

[91] O conceitualismo jurídico foca o idealismo e se constrói numa teia de complexidade, para não dizer artificialidade, com potencial de comprimir e ignorar a realidade. “A verdade é que os operadores do Direito trabalham com conceitos ideais em uma espécie de mundo paralelo: o mundo jurídico – só os iniciados podem frequentá-lo[...] De acordo com o modo de pensar tradicional, quando algo acontece na vida real, procuramos descobrir se esse fato se encaixa em alguma moldura jurídica, normativa, normalmente pré-formulada[...] normal e previsível que não haja coincidência perfeita entre esses mundos[...] o Direito existe não apenas para descrever a realidade, mas também para prescrever condutas humanas, de modo a adequá-las a determinados valores. Mas o que não se concebe é que a realidade seja simplesmente ignorada pelos conceitos jurídicos[...]. E o problema está em que muitos estudos jurídicos se encontram divorciados da realidade em medidas muitas vezes insuportáveis” (GALDINO, 2005, p. 332-333).

[92] A técnica não pode ser confundida com ciência, sob pena de tornar a vida uma caricatura “Heidegger, com uma visada própria, também denuncia esse quadro problemático, focando-o sob a questão da técnica, cuja essência, originariamente relacionada ao próprio desvelamento dos entes, como um modo de deixar o vigente ser o que é, acabou distorcida por um modo planificado de lidar com eles, em que o que aparece já vem desafiado a um nivelamento, de tal forma que nos tolhe a liberdade de deixar viger o mundo, obscurecendo os possíveis sentidos que daí poderíamos vivenciar. Nesse contexto, vimos, inclusive, a possibilidade de evidenciar-se por meio da técnica moderna uma mera aparência, levando o ente a aparecer naquilo que ele não é [...] O Direito não é uma exceção a esse quadro e, ainda hoje, deixa-se perder enquanto verdadeira ciência para sustentar-se como mera técnica que manipula categorias e conceitos de forma acrítica, lidando com muita naturalidade, por exemplo, com presunções absolutas na imposição de todo esse logocentrismo ao mundo da vida, que se vê, assim, artificialmente regulado e caricaturizado" (CUNHA, 2012, p. 80).

servindo para perpetuar erros[93] ou serem utilizados para esquemas ideológicos, com o risco da inversão da relação entre a teoria e a prática, potencializando a criação de uma crença própria, mais modernamente servindo para alimentar as bolhas.

Quando se suprime ou se limita, pela falta de experiência, a percepção sobre o real[94], ainda mais quando o sujeito participa de um movimento político, como se fizesse parte dessa construção que é psíquica, os meios de percepção tendem a adoecer, ignorando a vida para subverter convenientemente a realidade a sua inconveniente visão fictícia, pseudoformal e neutra, com potencial de participar de alucinações, manicômios a livro aberto, em grupos de redes sociais ou encastelados em repartições/corporações, sem se permitir sair do sofá para ver o mundo ou levantar da cadeira para olhar o que acontece na praça.

As considerações feitas sobre o conceitualismo[95], a opção pelo desvelamento do ente por si mesmo e a compreensão dessa conjuntura em uma fase dialético-construtiva são indispensáveis e têm impacto na própria possibilidade de pesquisa[96] em relação a uma economia ainda incompreendida. É preciso primeiro situar essa economia diante do estudo da dogmática tributária dominante, levando em consideração o histórico apego do direito tributário ao positivismo/nacionalismo/conceitualismo, para então pensar adiante[97] em direção ao real pacto constitucional e garantindo a autonomia do direito.

O direito deve utilizar conceitos e seus símbolos, buscando transmitir os sentimentos extraídos desses objetos conceituais abstratos em sua narrativa. No entanto, também deve se preocupar em discuti-los com base na experiência. As definições devem ser fundamentadas no próprio objeto em questão, o que é buscado ao traçar a conjuntura

---

[93] A aceitação tácita de critérios semânticos acaba por encobrir divergências teóricas (DWORKIN, 2007).
[94] O direito deve ser analisado sob diferentes prismas não ignorando as suas influências e as suas causas, não deve ser limitada a sua análise a lógica, mas deve ser feito sob o prisma sociológico, e por ser um fenômeno histórico, a sua compreensão decorre dos efeitos das suas ações (REGO, 2007).
[95] A solidariedade está presente nas sociedades ocidentais contemporâneas, com a superação da jurisprudência dos conceitos e a ascensão do pluralismo jurídico (GODOI, 2005).
[96] O fetiche na lei afasta a legitimidade do direito. O resultado é formalmente válido, mas materialmente vazio (CUNHA, 2014, p. 106).
[97] O direito como integridade considera o passado, o convencionalismo que o fundou, como também o projeto futuro, compreende a prática jurídica como um processo político (DWORKIN, 2007).

macro do direito tributário, descrever o funcionamento dos poderes e analisar dados e situações concretas. Isso evidencia a dificuldade[98] de compreensão do problema em questão e, ainda mais, da solução, sem se apegar às descrições já definidas, a fim de ressaltar que estamos diante de um ambiente de constante insegurança e de uma realidade complexa, interdisciplinar e fluida.

O objetivo é um direito que considere a realidade e seus desafios, a fim de que a narrativa adotada seja vista de forma prática e crítica, evitando um relativismo que negue a realidade e acabe por ignorar o seu próprio sentido de normatizar as relações humanas e justificar o Estado. Isso se torna ainda mais importante ao lidar com uma situação incompreendida que vem se impondo, como é o caso da economia digital e a necessidade de cumprimento do DFPI.

A tentativa é de romper com o subjetivismo cartesiano, em que cada um existe ignorando o outro e negando a sociedade, pois as nossas potencialidades só existem se o outro nos chamar para participar[99] dela, já que estamos no mesmo mundo e podemos ter acesso as mesmas experiências, se reportando a realidade e corrigindo opiniões.

A nossa consciência do tempo é um fato do mundo. O homem é parte desse universo, não podendo ficar de fora do seu meio examinado, sendo um claro objeto de si

---

[98] O conceitualismo, o centralismo logico, a técnica e a analítica na sua complexidade empobrecem o direito, inclusive quanto a sua eficácia social, dissociando das questões outras envolvidas e da própria compreensão da comunidade. "Dessa forma, a divergência acerca das questões envolvendo casos difíceis será uma divergência teórica, e não de natureza semântica, empírica ou, ainda, fruto de um poder discricionário (em sentido forte). A divergência será mais profunda e relativa aos fundamentos do Direito para a solução daqueles casos difíceis, pois '[...] diferentes juízes vão divergir sobre cada uma dessas questões e, consequentemente, adotarão pontos de vista diferentes sobre aquilo que realmente é devidamente compreendido direito de sua comunidade'" (DWORKIN, 2007b, p. 306). (COURA; AZEVEDO, 2014, p. 135).

[99] O tecnicismo no direito tributário deve ser rompido. O distanciamento da sociedade serve para inviabilizar a compreensão sobre as suas causas e destinos, mal servindo ao gasto das verbas, distribuindo recursos por meio de crédito e isenções de forma indevida e incompreendida e submetendo aos cidadãos a cargas tributárias e esforços fiscais distintos. "Os representantes do povo devem ser melhor preparados para a discussão dentro da arena tributária, pois assim estarão menos expostos aos grupos de pressão, cuja atuação nunca exclusivamente técnica, mas visando a satisfação dos interesses privados de cada grupo, em malefício para o sistema. E o cidadão deve ser inserido nesse debate, pois não se pode limitar a aceitar passivamente o que é decidido pelos outros. Mesmo diante do fato de a questão tributária ser eminentemente técnica e complexa, a compreensão sobre o papel do tributo é fundamental para a construção de uma sociedade democrática, de forma que os indivíduos devem estar dispostos e preparados para se envolverem de forma ativa e efetiva naquilo que se relaciona ao recolhimento e destinação dos tributos" (MOREIRA, 2021, p. 50).

mesmo. A sua participação é anamnéstica, reconhece a si mesmo num dado tempo e espaço[100].

A importância de ir além de uma leitura meramente analítica e compreender a realidade política, para evitar erros de percepção e manipulação. O que importa não é o fato em si, mas a versão que é divulgada, destacando que a interpretação é opcional e influenciada por elementos subjetivos. Importante compreender as conjunturas como períodos organicamente organizados e estruturados, que diferem das meras versões baseadas na pura imaginação de um ator sobre si mesmo e sua situação. Vianna afirma que a capacidade de falsificar o fato, "mentir" sobre ele e até negar sua evidência, demonstra o poder que o ator possui. Ele conclui afirmando firmemente que, independentemente das "versões", os fatos e sua interpretação falam por si mesmos (VIANNA, 1983).

Já se mostrou que a *práxis* na aplicação do direito tributário tem um caráter eminentemente positivista, muito apegada ao conceitualismo firmado num mundo metafísico de parâmetros abstratos analógicos e sem maiores preocupações com o passado recente, com o presente e muito menos com o futuro, a justificativa tende a esbarrar nos conceitos de objetividade e universalidade.

Notórias são as discussões sobre o fato gerador, o fato jurídico tributário e a hipótese de incidência, como magistralmente lecionam os Professores Paulo de Barros Carvalho (1998) e o originalmente o saudoso Geraldo Ataliba (1973), ao tratarem, ambos, da imprecisa conceituação trazida pelo Código Tributário Nacional (CTN).

[100] Não podemos confundir o meio, a opção pelo instrumento com a causa e tampouco com a satisfação da sua consequência pelo seu uso. O acerto da aplicação técnica em direito, em especial no tributário, com o seu logicismo e tipicidade cerrada na literalidade da lei e a esquemas semânticos estéreis, não implica na constitucionalidade e civilidade das suas conclusões. Ignorar a atual situação evidencia uma esquizofrenia coletiva dos tributaristas, que devem romper as suas amarras quiméricas para galgarem uma observação a ser qualificada como a de um jurista, consideração do direito como integridade e a interdisciplinaridade se fazem cogentes. "Entretanto, Heidegger vai nos advertir que o correto ainda não é o verdadeiro. O correto mostra o acerto daquilo que se põe diante de nós, mas essa correção não precisa identificar-se com a essência do que se apresenta, e somente nesse desencobrir da essência é que o verdadeiro transparece. Daí a sua conclusão de que a visada estabelecida (a determinação instrumental da técnica), embora correta, ainda não é verdadeira, pois não nos mostra a sua essência. Essa essência se dá com a busca do verdadeiro, a qual, por sua vez, deve imiscuir-se nos elementos do correto, no sentido da indagação pelo que significa ser instrumental, o que é meio para um fim, o que é causa etc." (CUNHA, 2014, p. 33).

O estudo dos conceitos e da norma tem justificada importância no direito, ainda mais quando a nossa a CF/88 detalha competências formais próprias. O que potencializa a sobreposição e a confusão tributária entre os três entes federativos: União, Estados e Municípios. O que ocorre por meio da cobrança de impostos como o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e o ISS, além das contribuições sociais como o PIS e a COFINS.

A tradição brasileira formalista, a tipicidade fechada e o conceitualismo, com a interpretação restritiva de conceitos tributários, com a sua vinculação ao denominado critério material ora de prestar serviço, um fazer humano, ora de dar, pela circulação de mercadoria, entendida como bem corpóreos, estimula a proliferação de litígios. A tendência política e jurídica nacional é pela ampliação do conceito de serviços e condicionamento de sua previsão na LC nº 116/2003 (CASTELLO, 2021, p. 163).

A norma na sua acepção estéril vale apenas por si. As suas razões e os efeitos são ignorados, nota-se como reflexo deletério o apego a conceitos estanques que, quando contrapostos à realidade, produzem infindáveis discussões (REZENDE, 2018), do tipo, se software é serviço ou produto, bem tangível ou intangível, se incide ISS ou ICMS (CAPINETTI; BARBOSA, 2020), se a competência é do Estado ou do Município para tributar por ICMS um filme exibido pela TV a Cabo ou por ISS um filme exibido por uma plataforma via *streaming* (FERREIRA, 2020). A substância perde lugar pela forma. O real é constrangido pelo artificial.

As doutrinas sempre primaram pela neutralidade, adotaram uma linguagem descritiva, a fim de evitar a contaminação do estudo da norma por juízos de valor. O fenômeno tributário regido predominantemente pelo império subjuntivo da lei é importante, mas levado a extremos de precisão, apegos analíticos e universalistas tem o condão de propiciar distorções, inclusive já rotuladas como manicomiais e carnavalescas (BECKER, 1989).

As distorções geradas são tamanhas, pois as definições entre competências podem se dar por exclusão, gerando a conclusão pela ausência da possibilidade de tributação

da riqueza econômica evidente "(...), no Brasil, é fácil sustentar que um intangível digital não é um serviço, e que tampouco é uma mercadoria, como demonstrado acima" (CASTELLO, 2021, p. 172), o que se torna indesejável numa economia disruptiva e inovadora para o fim do DFPI.

A título de exemplo das disfunções pelo apego as filigranas; ainda hoje persiste a não tributação de iates, helicópteros e jatinhos pelo Imposto sobre Veículo Automotor (IPVA), somente os veículos rodoviários automotores suportam a carga, ou seja, redundando num privilégio das classes mais ricas, com benefício dos milionários e bilionários, em detrimento da classe média[101]. Outro caso interessante vem a ser a discussão que somente se encerrou em 2020 sobre a imunidade dos livros digitais, por meio da edição da súmula vinculante 57, com remissão ao RE nº 330817 (Tema 593)[102], afastando as teses formalistas, conceitualistas e analógicas. Por outro lado, primando pelo desenvolvimento da cultura e das ideias a fim de afastar a possibilidade de tributação, facilitando o alcance da informação as massas e aos estudantes.

A racionalidade e a neutralidade acabam por ocultar a realidade[103], deteriorando as condições de vida para a maioria das pessoas e desvirtuando o funcionamento da própria justiça com a subversão ao mundo metafísico, servindo para a miopia da filosofia dos tributaristas nacionais em sua análise crítica da ciência jurídica que, no campo fiscal, se fechou mais do que em qualquer outro como a ciência da norma, do conceitualismo.

A situação relativa ao tratamento dado aos *Data Centers*, seja no exterior ou localizados aqui, evidencia essa complexidade. Quando utilizados remotamente, para processamento e armazenamento de dados em outro país, eles são considerados como serviço para fins tributários, e não como contrato de aluguel de bem móvel.

---

[101] O STF no julgamento do RE nº 379572 decidiu por maioria que as embarcações e as aeronaves não devem pagar Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), por ter sucedido a taxa rodoviária única, como se a definição do imposto ficasse atrelada ao seu histórico antecessor a CF/88, quando do julgado dos RE 134509 e 25511, que nada dispôs neste sentido (BRASIL, 2007).

[102] Depois de longos debates os livros digitais passaram a ter o mesmo regime constitucional aplicado aos livros físicos. "A imunidade tributária constante do art. 150, VI, d, da CF/88 aplica-se à importação e comercialização, no mercado interno, do livro eletrônico (e-book) e dos suportes exclusivamente utilizados para fixá-los, como leitores de livros eletrônicos (*e-readers*), ainda que possuam funcionalidades acessórias" (BRASIL, 2020).

[103] EMARF (2008, p. 69).

Nesse caso, incidem o IRRF à alíquota de 15%, a CIDE *Royalties* à alíquota de 10% e o PIS/COFINS Importação à alíquota de 9,25%. Já no âmbito interno, se a empresa estiver localizada no país, a operação é relacionada ao armazenamento de espaço, sendo entendida como um contrato de locação de imóvel e, portanto, isenta do pagamento de IR, CSLL, COFINS e contribuição para o Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) retidos na fonte. No entanto, se estiver relacionada ao processamento de dados ou a serviços profissionais de programação e atividades consideradas como prestação de serviços pela LC nº 116/2003, estará sujeita ao pagamento desses tributos.

A questão foi objeto de longa controvérsia interpretativa. “Enquanto na Solução de Consulta nº 99 – SRRF/09, de 29 de maio de 2013, a Receita seguiu pelo caminho de que a remuneração por *Data Center* deve ser vista como pagamento por prestação de serviço [...]” (FOSSATI; NAVARRO, 2021, p. 58), baseada em jurisprudência do STF[104], que aplica os conceitos de direito privado, conforme art. 110 do CTN, para fins de tributação, já “[...] na Solução de Consulta nº 122 – SRRF/08, de 6 de maio de 2011, a Receita pautou-se pela classificação do *Data Center* como locação de equipamentos [...]” (FOSSATI; NAVARRO, 2021, p. 60), mas isso para empresas situadas no estrangeiro, “[...] aqui, a RFB constrói argumento comparativo dos serviços de *Data Center* aos serviços de hotelaria. Da mesma maneira que os hotéis prestam serviços de hospedagem [...]” (FOSSATI; NAVARRO, 2021, p. 61), o que extrai do Ato Declaratório Interpretativo (ADI) da RFB nº 7/2014, Solução de Consulta DISIT/SRRF09 nº 9091, de 29 de agosto de 2017, Solução de Divergência nº 6 – Cosit/2014 e a Solução de Consulta DISIT/SRRF09 nº 99, de 29 de maio de 2013, Solução de Divergência nº 6 – Cosit, de 3 de junho de 2014, que afastou do âmbito de divergência a Solução de Consulta nº 122 – SRRF/08, por tratar de matérias distintas, não fundadas em idêntica norma jurídica, Solução de Consulta nº 240 –

[104] O direito tributário voltado para a segurança jurídica e olhando para o retrovisor, por meio do seu conceitualismo cristaliza distorções não criveis, mas aceitáveis para fins de filigranas. Não há como apreender a nova realidade, essa nova matriz tecnológica e a economia digital por meio de conceitos antigos e romanos. “No estudo da diferença entre a locação e a prestação de serviços, realçou a RFB o entendimento exarado pelo STF no RE nº 116.121-3 (SP), julgado no qual a Corte Suprema se posicionou no sentido de que as leis tributárias não podem alterar a definição, o conteúdo e os conceitos do direito privado, conforme determina o art. 110 do CTN. Por esse ângulo, as definições e conceitos relacionados com a locação e a prestação de serviços devem se ater ao que está determinado em legislação específica prevista constitucionalmente” (FOSSATI; NAVARRO, 2021, p. 58).

SRRF/08/Disit, de 2010, na Solução de Consulta nº 303 – Cosit, de 2014 e na Solução de Consulta nº 1.006 – SRRF/01/Disit, de 2019 (FOSSATI; NAVARRO, 2021).

A situação se torna ainda mais complexa quando contrastada com a Computação em Nuvem e o armazenamento de dados remotos, que são tratados como prestação de serviço pela RFB, sujeitos à retenção de IR, CSLL, COFINS e contribuição para o PIS/PASEP, independentemente de os servidores estarem localizados no Brasil ou no exterior (FOSSATI; NAVARRO, 2021).

As considerações aqui feitas sobre o conceitualismo[105], a opção pelo desvelamento do ente por si mesmo e a compreensão dessa conjuntura em uma fase dialético-construtiva são indispensáveis e têm impacto na própria possibilidade de pesquisa[106] em relação a uma economia ainda incompreendida. É preciso primeiro situar essa economia diante do estudo da dogmática tributária dominante, levando em consideração o histórico apego do direito tributário ao positivismo/conceitualismo, para então pensar adiante[107] em direção ao real pacto constitucional e garantindo a autonomia do direito.

Ainda e para uma melhor compreensão substancial desses desafios, traçam-se os seguintes casos concretos envolvendo a economia digital: as plataformas digitais e a responsabilização tributária; as criptomoedas; os desafios da robótica; o uso da tecnologia na arrecadação e os vieses tributários.

3.4 PLATAFORMAS DIGITAIS E A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

O caso das plataformas digitais vem a ser um amálgama dos desafios colocados nos tópicos anteriores em razão da sua importância econômica estimulada pela ausência de fronteiras, pela anomia, pelo tradicionalismo e pelo conceitualismo.

---

[105] A solidariedade está presente nas sociedades ocidentais contemporâneas, com a superação da jurisprudência dos conceitos e a ascensão do pluralismo jurídico (GODOI, 2005).

[106] O fetiche na lei afasta a legitimidade do direito. O resultado é formalmente válido, mas materialmente vazio (CUNHA, 2014, p. 106).

[107] O direito como integridade considera o passado, o convencionalismo que o fundou, como também o projeto futuro, compreende a prática jurídica como um processo político (DWORKIN, 2007).

As vendas realizadas por meio dos denominados *marketplaces* foram impulsionadas por *lockdowns* (SUTTO, 2021), tendo um crescimento exponencial (MANSANO, 2021) e, apesar de englobar relevante parte das operações, o Estado não tem conseguido dar o adequado tratamento tributário, alcançando a riqueza desses novos *players*.

As pequenas importações já movimentam um trilhão de dólares anuais, com impacto no comércio e na indústria nacional, pela não tributação sempre justificada no custo de fiscalização. A tendência deveria ser pela responsabilização dos *marketplaces*, pois três plataformas são responsáveis por 57% das transferências internacionais, com a prática direta de retenção na fonte dos tributos, rompendo para fins de praticidade e de cumprimento do DFPI da estruturação clássica do IVA, de tributação sobre o valor agregado em cada operação. A responsabilização inclusive já ocorre na UE e na Austrália, simplificando consideravelmente o curso administrativos de pequenos empreendimentos. Há também quem defenda a responsabilização das instituições financeiras que intermediam os pagamentos, arcando com os custos do *compliance*. No Brasil as iniciativas legais[108] encontram resistência. A defesa pela rejeição dessa responsabilização se dá pela impossibilidade de vinculação da instituição financeira ao fato gerador, conforme regra do art. 128 do CTN (CASTELLO, 2021, p. 212-236).

As pequenas importações por meio de plataformas nacionais e estrangeiras são isentas[109]. Por outro lado, as lojas físicas (DE CHIARA, 2021) e a indústria (MATTOS, 2020), tradicionais contribuintes[110], em razão da concorrência predativa, têm fechado as suas portas.

As interpretações tradicionais sobre a responsabilidade tributária comumente se pautam em conceitos já existentes do direito privado, conforme previsão contida no art. 110 do CTN, utilizando por analogia (MARTINS, 2020) para o *marketplace* o regime jurídico dos *shoppings*.

---

[108] Rio de Janeiro, Bahia, Ceará e Mato Grosso em maior ou menor medida atributem a obrigação acessória das plataformas de controlarem a emissão das notas fiscais, que caso descumprida implica na responsabilização pelo pagamento do ICMS (CASTELLO, 2022, p. 248-249).

[109] As importações de até 50 dólares foram isentas pela Portaria nº 153/1999 do MF.

[110] A carga tributária para os pequenos empresários é de até 34% pelo regime mais benéfico do simples.

A responsabilização não seria cabível, em razão da conduta passiva dessas plataformas, meras vitrines virtuais, pela não evidenciação do interesse comum, leia-se, interesse jurídico na prática do fato gerador, sendo esta a jurisprudência (BRASIL, 2009) do STJ interpretando o art. 124 do CTN.

Na mesma linha interpretativa, partindo da concepção de que a LC deve trazer as normas legais de direito tributário, o STF também exige que o terceiro responsável esteja vinculado ao fato gerador da respectiva obrigação e "[...] não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária, sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN" (BRASIL, 2014).

No estágio de compreensão, a aplicação mecânica dos precedentes judiciais e a analogia aos modelos clássicos de negócio resultam na validação de esquemas já existentes, sem levar em consideração a essência do funcionamento das plataformas. Isso leva a enquadrar erroneamente suas atividades como meras intermediações, desconsiderando a neutralidade e a não interferência nas relações entre vendedores/prestadores e consumidores. Como resultado, a aplicação dos arts. 124 e 128 do CTN é afastada.

Para um tratamento tributário adequado do complexo sistema empresarial, social e tecnológico que é a internet, com a sua auto-organização e a sua tendência autorregulatória (RIEM, 2019), é necessário realizar um mapeamento completo e compreender que se trata de uma realidade imaterial. Caso contrário, corre-se o risco de não reconhecer a riqueza gerada pela economia virtual.

Notada a dificuldade (CORREIA NETO, 2020) do Estado em razão da inexistência de normas gerais adequadas aos novos tempos, já que nesse ambiente fluido, sem fronteiras e de anomia, os feudos tecnológicos[111] não são alcançados, preferindo eles organizarem as suas próprias atividades e evitar a regulação estatal (RIEM, 2019, p. 537). O Estado perde o seu poder político e de regulação econômica, sendo

[111] “Veja as 10 empresas que mais cresceram durante o coronavírus” (CAUTI, 2020).

desidratada as suas instituições tradicionais, sem meios para lidar com essa nova realidade intangível e alienígena (BAUMAN, 2001).

A compreensão desse contexto, dos limites do corpo normativo e da hermenêutica tradicional deve estimular uma fase construtiva e dialética, que esteja em sintonia com a realidade. É essencial considerar também o contexto histórico e a fatualidade como condições indispensáveis para uma compreensão adequada e orientação do Estado no cumprimento de seu dever fundamental de cobrar impostos, levando em conta a capacidade contributiva.

Nessa análise, surgem vários questionamentos em relação aos limites tradicionais da responsabilidade tributária no campo legal-constitucional. É necessário compreender o modelo de negócio, sua estrutura, a existência de um código de conduta autorregulado, metas, estímulos, descontos, logística, coleta de dados, produção de metadados, IA, direcionamento, exclusão, lucros exponenciais, complexidade e a simbiose entre os participantes. São elementos concretos e objetivos que precisam ser pesquisados para verificar a existência de interesse comum entre a plataforma e o vendedor/prestador, assim como sua dependência mútua. Com as respostas a essas indagações, será possível analisar a necessidade de promulgação de novas normas jurídicas, os limites das existentes e a possibilidade de mudança de paradigmas por parte dos aplicadores do direito.

E o desenvolvimento do tema perpassa primeiro pela compreensão do que é *marketplace*, que significa mercado, local para a realização de negócios. Tradicionalmente, se enfatiza a sua natureza passiva, uma vitrine, em que o administrador “[...] não precisa se preocupar com fabricação, estoque ou entregas. Isso porque essas são responsabilidades dos fornecedores [...] (KUVIATKOSKI, 2021).

A análise é pautada em conceitos já existentes, o que, para fins tributários, se reforça pela necessidade de busca nas construções normativas prévias do direito privado, em obediência ao art. 110 do CTN, o que tem o condão de constranger as novas realidades e levar a distorções perceptivas e interpretativas.

Para uma percepção mais crítica e real do funcionamento dessas plataformas, o pioneiro de sucesso local, o Mercado Livre, nasceu em 1999 com a ideia de viabilizar a compra e venda por qualquer PF, avançando no tempo para a criação de um ecossistema próprio “[...] para potencializar a capacidade de comprar e vender pela Internet, aumentar a diversidade de produtos disponibilizados e impulsionar o desenvolvimento de uma comunidade empreendedora [...]” (MERCADO LIVRE, s.d.), com a oferta do modelo do mercado pago, do mercado de envios, do mercado livre publicidade, do mercado shops e do próprio mercado livre.

A Amazon, que começou como livraria, vendendo mercadoria própria, depois passou a hospedar outros produtos, chegando ao ponto de ser acusada de utilizar informação privilegiada para dominar as cadeias de produtivas (NELIUS, 2020). Somam-se a essas histórias o Ebay, a Aliexpress, a Americanas, o Submarino, a Magazine Luiza e a Decolar, apenas para citar.

As empresas, em sua maioria, coletam dados, produzem metadados, se utilizam de algoritmos, personalizam e direcionam o *marketing*, tem uma autorregulação própria, realizam considerável volume de operação, não pagam aluguel e outras despesas, operam as vendas com o estoque alheio, gerando uma espécie de depósito virtual, utilizam mercadoria de qualquer loja do pais, inclusive de estabelecimentos concorrentes, viabilizando a venda dessas mercadorias, minorando o risco da operação, reduzindo o preço do frete, realizam o transporte e adotam tecnologia capaz de rastrear a mercadoria, sincronizar o seu deslocamento até a sua entrega. Propiciando um enorme ganho de escala nessas operações.

Nesse contexto, é importante compreender que a realidade não pode ser abordada de maneira unívoca e simplificada, apenas olhando para trás e aplicando fórmulas já concebidas. Existem poucas plataformas significativas que funcionam de forma passiva, enquanto outras poucas plataformas expressivas atuam de maneira mais ativa e dominam o mercado. Nas empresas mencionadas, é evidente a existência de um ambiente de convergência de interesses, simbiose e um alto grau de dependência tecnológica, regulatória e econômica entre os participantes (plataforma e lojistas).

Há uma dependência jurídica entre esses parceiros, que estão sujeitos às normas, julgamentos, punições e premiações autorregulados pelas próprias plataformas.

Essas questões evidenciam a necessidade de analisar cada caso concreto para determinar o tratamento tributário adequado. No entanto, esse tratamento adequado não se limita à submissão analítica e tradicional ao império da lei.

A comparação com os shopping centers revela uma análise apressada e superficial, distante da realidade, ao concluir pela independência entre a plataforma e seus usuários, sugerindo apenas um interesse econômico, já que essas empresas são vistas como intermediárias. Isso não evidencia o interesse jurídico na prática do fato gerador. Somente por meio de uma LC, nos termos do art. 146, III, “b” da CF/88, seria possível instituir uma nova hipótese de responsabilidade tributária. Qualquer legislação ordinária que atribua a responsabilidade às plataformas seria considerada inconstitucional.

3.5 DISRUPÇÃO E DIFICULDADE DE TRIBUTAÇÃO: CRIPTOMOEDAS

A criptomoeda é um ativo digital que funciona em rede, criada para possibilitar aos seus usuários a realização de pagamentos seguros (NOCETTI; ZILVETI, 2020), não duplicáveis e imediatos para qualquer pessoa em qualquer lugar do mundo, sem a intervenção de terceiros ou de uma autoridade central, por meio de troca de informações[112], com base na proteção do fluxo transacional por criptografia, que também controla as suas unidades adicionais, com o uso da tecnologia disruptiva *blockchain*. Entre os diversos ativos existentes, os mais famosos são o *bitcoin e o ethereum*, os quais vêm ganhando espaço do mercado financeiro e de capitais dos últimos anos, em razão da sua utilização como meio de pagamento ou de investimento.

Numa visão analógica atrelada a conceitos existentes, tendo por enfoque as atividades envolvendo criptomoedas, no contexto nacional brasileiro, hipoteticamente

[112] O seu funcionamento se dá por meio de um livro contábil público e criptografado de ponta a ponta, garantindo o seu anonimato e imutabilidade. (ULRICH, 2014. p. 19).

os seguintes tributos poderiam ser exigidos por meio de fatos geradores tradicionais e já existentes, os quais se desdobram do seu plexo de relações: imposto sobre operações financeiras, destacando-se haver tentativa de regulamentação e controle pela comissão de valores mobiliários, ao se tentar definir como moeda[113] ou mercadoria; IR devido pela PF ou PJ em razão do ganho de capital advindo da sua liquidação nas operações de compra e venda; prestação de serviço se estes forem listados em LC, pelas atividade de certificação, mineração e compra e venda; no caso da mineração, com a sua criação também há quem pense na tributação por ganho de capital como também contribuição previdenciária em razão do trabalho desenvolvido.

Se não bastasse a miríade de fatos complexos, há também a distorção da sua vinculação desse novo ativo às operações ao capital, numa mentalidade atrelada a economia tradicional (PISCITELLI, 2019), que, inclusive, é o foco atual do direito tributário por meio do Estado Fiscal, sem dominar o dado ali informado, o anonimato e a segurança advinda deste.

O campo conceitual tradicional intensifica a dúvida se estamos diante de uma moeda, de um meio de pagamento, de um valor mobiliário atípico ou de um objeto especulativo, institutos atrelados a noção de coisa a ser traduzida para o capital, havendo até quem entenda ser um não conceito, ou então que deva ser traduzido como coisa, numa espécie de exclusão, pois é desprovido de personalidade jurídica e existe à exceção do direito humano (NOCETTI; ZILVETI, 2020).

Já a RFB, diante dessa dificuldade[114] conceitual e de não encontrar referência na legislação "[...] aceita-se a dificuldade dos órgãos de governo em regular adequadamente algo que sequer é compreendido pelos especialistas" (FOSSATI; NAVARRO, 2021, p. 48)[115]. Sobre as criptomoedas, as definiu[116] de forma original na

[113] Há uma dificuldade como moedas por não possuírem aceitabilidade geral, não serem administradas por uma autoridade central e não terem disponibilidade imediata. Há precedente da corte norte-americana que afirmam que o bitcoin tem características de moeda, estando sujeita à legislação contra a lavagem de dinheiro (United States *v.* Faiella (1:14-cr-00243)).

[114] O Senado Federal aprovou o Projeto de Lei nº 4.401/2021 que dispõe sobre as *Exchange* a fim de regulamentar as transações de criptoativos, contudo, o projeto ainda não foi aprovado pela Câmara.

[115] Não há qualquer referência da expressão criptomoeda nas plataformas do planalto e da receita que não seja da IN da RFB nº 1888/2019.

[116] "I - criptoativo: a representação digital de valor denominada em sua própria unidade de conta, cujo preço pode ser expresso em moeda soberana local ou estrangeira, transacionado eletronicamente com

Instrução Normativa (IN) da RFB nº 1888/2019, equiparando-as a ativos sujeitos a ganho de capital, devendo ser declarada no IR para o fim de tentar controlar os desafios de sua descentralização, exigindo a prestação de informações[117] referentes à prática de atos de intermediação[118], negociação ou custódia pelas *exchange*[119], que aqui possua o seu domicílio fiscal ou pela PF ou PJ residente ou domiciliada no Brasil, que realize operações mensais superiores a R$ 30.000,00 (trinta mil reais) fora da *exchange* ou por meio de empresa situada no exterior.

Ou seja, a fim de viabilizar a tributação das criptomoedas em conformidade com a realidade e a riqueza existente, a RFB estabeleceu, por meio de instrução própria, parâmetros para lidar com esse novo e disruptivo ativo. No entanto, ao fazê-lo, não fez referência a conceitos prévios estabelecidos pela legislação, viabilizando assim o cumprimento do DFPI. A RFB deu uma interpretação restritiva ao art. 110 do CTN, na tentativa frágil de abordar a tributação das criptomoedas. No entanto, é importante ressaltar que a riqueza gerada por meio de transações envolvendo criptomoedas ocorre e, quando declaradas, pode resultar na verificação de lucros na sua liquidação. Dessa forma, a RFB entendeu que não haveria violação ao princípio da legalidade nesse contexto[120].

A fragilidade se explica pela dificuldade de se aplicar meios analógicos de fiscalização à economia digital, pois as operações com criptomoedas são anônimas, praticadas automaticamente em qualquer lugar do mundo e sem controle de governo central, ou seja, funcionam como meio eficiente para a lavagem de dinheiro (MALAR, 2023).

---

a utilização de criptografia e de tecnologias de registros distribuídos, que pode ser utilizado como forma de investimento" (Art. 5º, IN da RFB nº 1888/2019).

[117] "I - Compra e venda; II - permuta; III - doação; IV - transferência de criptoativo para a exchange; V - retirada de criptoativo da Exchange; VI - cessão temporária (aluguel); VII - dação em pagamento; VIII - emissão; IX - e outras operações que impliquem em transferência" (Art. 6º, § 2º, da IN da RFB nº 1888/2019).

[118] "Parágrafo único. Incluem-se no conceito de intermediação de operações realizadas com criptoativos, a disponibilização de ambientes para a realização das operações de compra e venda de criptoativo realizadas entre os próprios usuários de seus serviços".

[119] "II - exchange de criptoativo: a pessoa jurídica, ainda que não financeira, que oferece serviços referentes a operações realizadas com criptoativos, inclusive intermediação, negociação ou custódia, e que pode aceitar quaisquer meios de pagamento, inclusive outros criptoativos" (Art. 5º, II, da IN da RFB nº 1888/2019).

[120] Em sentido contrário: "Nota-se, ao menos nesta medida da RFB, infração ao princípio da legalidade, sempre que dela resultar tributação, mas isso será objeto de apreciação mais detida adiante" (NOCETTI; ZILVETI, 2020).

3.6 A CENTRALIDADE DAS MÁQUINAS

Os robôs realizam as atividades de indústria e de serviços, cada vez mais exercem autonomamente tarefas complexas e intrincadas. Com o incremento da IA e do *machine learning*, possibilita-se, inclusive, a tomada de decisões independentes, tendo grande impacto na substituição e aniquilação da força de trabalho humana[121].

Em âmbito nacional, há o incentivo no desenvolvimento dessa tecnologia, com a isenção pelo Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores e Displays (PADIS)[122] das contribuições para o PIS e para a COFINS, do imposto de importação e do imposto sobre produto industrializado para as atividades de pesquisa.

Nota-se, inclusive, que o MF, por inúmeras Portarias e pelos mais diversos fins, já isentou o imposto de importação de diversos robôs, apenas para citar a MF nº 397/1994 “Robô de transporte de disco”, MF nº 47/1995 “Robô indústria constituído de braço mecânico”, MF nº 313/1995 “maquina robotizada para embalar caixa de papelão”, MF nº 187/1997 “Robô com braço mecânico, para solda de partes de cabines de caminhões”, MF nº 3/200 e nº 336/2000 mantiveram a concessão de benefício fiscal a certos produtos (NOCETTI; ZILVETI, 2020).

A frente de trabalho ocupada pelos robôs vem tendo aumento considerável de participação no mercado de trabalho pela sua eficiência, pelo custo reduzido na sua escala de produção (COMISSÃO EUROPEIA, 2014) e pelos incentivos tributários concedidos na sua importação, como também no curso de sua utilização, já que não geram encargos previdenciários.

Se o domínio da técnica pela máquina já gera uma desigualdade produtiva em larga escala, a força humana é colocada em condição de absoluta fragilidade, pois vem a ser onerada pesadamente pelo Estado: “O Brasil tem uma legislação que onera os salários dos trabalhadores da indústria em até 83%, considerando apenas os

[121] Estudos indicam que a automação terá um grande impacto no mercado de trabalho, mais de 70% em 2500 ocupações analisadas (LIMA *et al*., 2019).
[122] Decreto nº 10.615/2021 trata do PADIS instituído pela Lei nº 11.484/2007.

encargos diretos incidentes sobre o empregador e o empregado [...]" (ZANLUCA, s.d.), sem qualquer forma de tributação da máquina e preocupação com o cumprimento do DFPI[123] pelo Poder Público, inclusive a despeito do caráter contributivo solidário para a previdência social. O resultado é catastrófico pelo aumento da informalidade "Segundo o IBGE, entre os 86,7 milhões de pessoas ocupadas no Brasil, 34,7 milhões eram trabalhadores sem carteira assinada, pessoas que trabalham por conta própria sem CNPJ" (ABDALA, 2021), o que agora se acentua ainda mais pela uberização[124] das relações trabalhistas.

A discussão vai além dos importantes aspectos sociais de desemprego e de redução das receitas fiscais, mas do papel do Estado na criação de condições desiguais por entre empresas analógicas e digitais/robotizadas, que competem no mesmo seguimento.

Até pela régua estéril da tese da neutralidade se nota haver uma distorção a favor das máquinas. A carga tributária vem a ser maior para quem mais emprega. Para fins de cumprimento do DFPI, o seu caráter solidário e a capacidade contributiva, há a necessidade de tributação ao menos equânime para assegurar a equivalência da carga e do esforço fiscal entre seguimentos que concorrem. A proteção da livre iniciativa implica na ideia do Estado não prejudicar de forma desigual as condições de competição. Se não bastasse a necessidade de recursos para custear a seguridade social. O alerta e a mudança de postura se tornam urgentes, quando se tem a devida compreensão do aumento do número de usuários e dependentes da saúde, da previdência e da assistência e da diminuição da sua base contributiva tradicional, pela redução do número de filhos (CONTEL, 2023).

[123] Vivemos num período de anomia em razão das revoluções sociais e tecnológicas. "Diante dessas alterações estruturais é inevitável a ocorrência de certa desconexão entre o funcionamento do mercado e as normas tributárias, ou seja, a ocorrência de um vazio regulatório e, consequentemente, de prejuízo ao desenvolvimento socioeconômico dos diferentes países que dependem da receita tributária para a persecução de objetivos coletivos" (FOSSATI; MCCLASKEY, 2022).

[124] Modelo flexível de trabalho, sem carteira assinada e sem vínculo empregatício, muito utilizado pelas empregas de tecnologia, o que comumente se utiliza com o UBER e o IFOOD.

Ou seja, há em curso um pacto iníquo a favor da máquina e contra a humanidade[125] e a sua centralidade[126], quando na verdade os impactos da tecnologia devem, inclusive, serem avaliados e quiçá tributados[127] com uma preocupação extrafiscal, pois se trata do assunto mais urgente dos novos tempos, acima das questões climáticas, da guerra, pobreza, desigualdade e fluxos migratórios (TEGMARK, 2017).

As propostas que visam equalizar esse esforço fiscal entre empresas analógicas e as digitais, entre as que empregam e as que não empregam, vem sendo questionadas por um discurso estéril, sem dados e abstrato, de encantamento pelo desenvolvimento científico que não pode ser freado, um mantra que se sobrepõe sem qualquer contraprova de retorno social. Os incentivos concedidos vão desde a importação dessas matrizes tecnológicas à linhas de créditos favorecidas por dinheiro público. As iniciativas de tributação de robôs também são combatidas, pelo apego aos jogos conceituais e a exigência de definição precisa do que seriam pessoas eletrônicas para fins de tributação. Outras dificuldades também são colocadas para não se apurar o aumento de produtividade pelo uso das máquinas, bem como os complicadores para definir a relação entre o robô e a substituição da mão obra humana, critérios que poderiam ser utilizados como fatores de influência para a fixação de uma maior alíquota sobre a renda dessas empresas (FERREIRA, 2020).

O positivismo e o tradicionalismo novamente se impõem como barreira contra a tributação da economia digital, em que a mobilidade e incompreensão geradas pelo processo disruptivo e pelas inovações tecnológicas, não permitem o seu fechamento

---

[125] O esforço fiscal deve ser observado nas diferentes economias, analógica e digital. “Conforme o relatório da OCDE (PALMA, 2018, p. 40), os encargos tributários e fiscais impostos ao e-commerce não devem prestar-se a induzir o comportamento dos contribuintes e devem manter a equivalência aos aplicados ao comércio físico tradicional. A neutralidade da tributação é um elemento relevante nessa conjuntura” (FOSSATI; MCCLASKEY, 2022).

[126] O Projeto de Lei Federal nº 21/2020 que versa sobre IA traz no seu art. 6º, inciso II, o princípio da centralidade da pessoa humana.

[127] A solidariedade deve ser compreendida no seu aspecto de divisão de responsabilidade e de repartição do custo fiscal, tendo por núcleo a realização do fato econômico, aproximando-se da cidadania econômica, não podendo ser compreendida e limitada a ideia de pessoa humana, com exclusão das suas ficções ou das suas criações ou de produtos de outras fontes, por exemplo, inventos produzidos pelas inteligências artificiais, devendo-se ir além dessa compreensão para o fim de proteção da própria humanidade, inclusive para se tributar as novas formas de produção de riqueza, por exemplo, os robôs, naquilo que substituam o ser humano e tenham o potencial autônomo ou orientado de gerar valor e de também realizar o fato gerador tributário. A substituição da imposição deve ser imediata, independente do artifício tributário gerado, para o fim de evitar distorções, como também para não inverter a relação de centralidade entre o humano e a máquina.

em arquétipos precisos e em conceitos pré-definidos, afastando essa riqueza do cumprimento do DFPI.

O caminho mais simples aparenta ser o óbvio, de desonerar o trabalho e criar formas outras de custeio da seguridade pela tributação da riqueza, para no mínimo se permitir a equivalência da carga e de esforço fiscal entre empresas que empregam e as que não empregam. Se possível, as ações deveriam ir além, num aspecto valorativo de criarem incentivos e não encargos para as empresas que geram empregos.

3.7 TECNOLOGIA E ARRECADAÇÃO

A economia digital pelas razões já evidenciadas tem uma baixa faixa de tributação e de fiscalização. No entanto, os custos sociais não diminuem e o ônus recai quase que exclusivamente sobre a economia tradicional, que suporta integralmente o Estado.

Em relação a massa de contribuintes expostos, empresas tradicionais e pessoas físicas, o Estado também se volta todo o seu poder e a tecnologia para arrecadar, fiscalizar e realizar a gestão tributária, por meio de um governo eletrônico (TAVARES; BITENCOURT, 2021).

Os algoritmos[128] têm sido utilizados para a arrecadação tributária, se fazendo necessária sua compreensão[129], não só para fins de atender a publicidade pela ciência do emprego dessa tecnologia, mas em relação à sua forma de utilização pelo Poder Público, com o entendimento das suas ações e impactos, permitindo o seu controle social, a interferência nas suas fases, o poder de correção dos seus rumos e dos seus desvios.

A fiscalização com a coleta, o armazenamento e a produção de metadados sobre as informações financeiras dos contribuintes, que permitem identificar o indivíduo, a sua

[128] A administração tributária já se utiliza de algoritmos e possuí um dos sistemas mais avançados do mundo (MACHADO, 2019).
[129] Um algoritmo é uma sequência de instruções ou comandos realizados de maneira sistemática com o objetivo de resolver um problema ou executar uma tarefa, sendo justificado no resultado que busca. Na informática é caracterizado pelo conjunto de lógico de passos que propõe estruturar uma cadeia de etapas para que dados sejam processados e desenvolvidos por um software para se chegar nesse resultado (GARRETT, 2020).

localidade e os seus padrões de comportamento, consumo, saúde, riqueza e vida pessoal, levanta preocupações. As possibilidades são infinitas, não só de otimizar a arrecadação e as políticas públicas de interesse da sociedade, como, também, podem implicar num padrão de securitização do cidadão.

Normativamente, a Lei Geral de Proteção de Dados (LGPD) – Lei nº 13.709/2018 – não se aplica para os assuntos sobre segurança pública, defesa nacional e segurança do Estado, os quais serão regidos por legislação específica, e em termos de legislação fiscal, apesar dos 275 bilhões de reais em renúncia concedida todo ano, sabidamente "[...] desde 2011, o Estado utiliza como justificativa para não passar informações ao cidadão um artigo do CTN, que nada tem a ver com sigilo fiscal" (FACHIN, 2019). A caixa de pandora para tratamento de dados fiscais dos cidadãos tradicionalmente é fechada, a despeito da Lei de Acesso à Informação (LAI).

As ações estatais têm de ser transparentes[130], com a compreensão de como se dá o seu funcionamento, desde o seu processo de criação até a sua prática no mundo e integrativas dos cidadãos (HOMERCHER, 2011).

A aparente e singela coleta dos dados financeiros, na era digital, coloca a sociedade numa encruzilhada devido à possibilidade de arroubos autoritários e manipulação do senso democrático, gerando uma crise ética com a apropriação da consciência popular por guetos tecnocratas, resultando em uma radicalização predatória que afeta tanto o cidadão quanto sua vontade individual. As estratégias preditivas de catalogação possibilitam o monitoramento em tempo real da liberdade, violando a privacidade e aumentando o risco de perda da legitimidade dos processos de participação democrática. O controle dessas informações pode fragilizar e subjugar a Democracia de forma velada, onde o Estado Fiscal servirá como instrumento para influenciar e até mesmo alterar o resultado dos certames eleitorais.

O conhecimento obtido por meio da coleta de dados decorrente da tributação digital, se não regulamentado e filtrado por um viés ético-moral, pode possibilitar a substituição da regulação jurídica, baseada na política, por uma regulação técnica

[130] A alimentação do sistema e a fidedignidade de seus dados também deve ser asseguradas e verificadas, melhor dizendo ser verificáveis (FLORENCIO, 2020, p. 141).

fundamentada no poder da "razão matemática". O Estado de Direito é substituído por um modelo de "governança" no qual a legitimidade dos atos do poder é conferida pelo respeito a padrões e indicadores administrativos, em detrimento dos princípios tradicionais do Estado de Direito. Isso resulta na mercantilização das instituições públicas, na industrialização da vida e na redefinição do papel do Estado (MORAIS, 2018).

Necessário adotar uma abordagem mais atualizada para a era dos dados, considerando a rápida evolução das tecnologias e a fluidez que elas impõem. Isso requer uma abertura do direito tributário e uma perspectiva econômico-social no processo de sua aplicação, de modo que a tributação possa ser um instrumento para a justiça fiscal, para corrigir as distorções do capitalismo anárquico e para não servir a projetos totalitários.

Apesar de suas limitações normativas, tais questões devem ser objeto de análise e ampliação da regulamentação trazida pela LGPD, com especial atenção aos princípios da finalidade, adequação, necessidade, livre acesso, qualidade, transparência, segurança, prevenção, não discriminação, responsabilização e prestação de contas.

A transparência deve inclusive ser qualificada pela tecnologia, com a disponibilização em rede e gerenciamento público de informação entre o Estado e a Sociedade, e deve ser utilizada para o fim de humanizar, democratizar e garantir a participação da sociedade nos processos de decisão (CANOTILHO, 1999, p. 288).

Ao cidadão devem ser garantidos os princípios da governança digital, com o incentivo a participação social no controle e fiscalização da administração pública, inserção e participação das instituições científicas, tecnológicas e de inovação na burocracia, com a disponibilização de dados e a construção de ambientes de gestão pública participativa, democrática e transparente, conforme previsões contidas no art. 3º, inciso V; art. 17; art. 29, § 1º, inciso X; e art. 44, inciso V, da Lei Federal nº 14.129/2021.

A atitude deve ser tomada em direção a uma ciberdemocracia (FÉLIX, 2021) do direito tributário, para o fim de preencher a crise de legitimidade do exercício[131] desse poder, como também para evitar e corrigir eventuais distorções e possíveis vieses (ALMEIDA SEGUNDO, 2019, p. 31) gerados pelo homem ou pela própria máquina no seu processo de *machine learning*[132], do contrário, se flertará com o risco já experimentado, agora catalisado por uma tecnologia disruptiva e numa escala descomunal e avassaladora dos mesmos problemas derivados do formalismo de aspiração na neutralidade, na ausência de valor e na negação da facticidade do positivismo jurídico (BOBBIO, 1995, p. 131).

Portanto, o uso da tecnologia tem de ser ético, com o emprego de algoritmos para atender políticas sociais (KEARNS; ROTH, 2020, p. 19), possibilitando uma arrecadação efetiva e justa, e civilizatório na justa medida de cumprimento[133] da carta política[134] e do DFPI.

[131] A ausência de transparência leva a crise de legitimidade do poder. “A título de exemplo, quanto à metodologia de fiscalização publicada em meio eletrônico institucional da União – especificamente no sítio eletrônico da RFB –, menciona-se o não detalhamento da RFB quanto aos meios de fiscalização propriamente ditos, assim como a inexistência de quais critérios e quais possíveis algoritmos adotados para tanto. Sequer houve menção ao termo ‘algoritmo’, no referido documento e à página 28 do Relatório Anual da Fiscalização da RFB 2020 – 2021, da Secretaria Especial da RFB. Na presente pesquisa, também no sítio eletrônico da RFB, não se constatou dados, informações detalhadas e nem menção ao uso ou não de algoritmos, no Relatório Anual de Atividades da RFB (BALANÇO DE ATIVIDADES 2020) referente ao exercício de 2020. Também não houve menção ao termo ‘algoritmo’ nesse documento” (TEIXEIRA NETO, 2022, p. 88).

[132] A Amazon já desenvolveu IA com viés sexista e discriminatório que foi banida para a contratação de empregados (KEARNS; ROTH, 2020, p. 60-61).

[133] Consta regulamentado o princípio da não discriminação nas decisões judiciais apoiadas em IA, art. 7º da Resolução CNJ nº 332/2020 para o desenvolvimento e adoção da IA.

[134] A criação e a operação dos algoritmos deve ser transparente e vocacionada ao atendimento da legalidade, da constitucionalidade e da centralidade humana. Num limbo que ainda não se compreende, direção e velocidade podem ser regulamentadas e observadas, para fins de contabilidade social, tanto por agentes públicos, quanto pela própria sociedade (BEZERRA; LOPES, 2018, p. 625-645).

4 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E OS SEUS DESAFIOS

"Você precisa entender, a maioria destas pessoas não está preparada para despertar. E muitas delas estão tão inertes, tão desesperadamente dependentes do sistema, que irão lutar para protegê-lo".

Morpheus Matrix (1999)

O contexto de anomia se escancarou na análise da economia digital, em razão do aumento das desigualdades, apesar da geração de novas fontes de riqueza, criando um verdadeiro *Apartheid* Fiscal.

Se pontuaram os desafios impostos pela economia digital para a tributação nos Estados, num caráter universal.

Importante, então partir para uma análise das disfunções do sistema tributário brasileiro, que persiste na sua rotação analógica, para então passar para compreensão dos desafios locais da tributação da economia digital.

Em termos de tradição, o Brasil tem um sistema tributário regressivo[135] e desigual (GOMES, 2016), desde 1905, a carga tributária recai sobre o consumo (77%) e não se direciona para a renda e para o capital, mantendo-se ainda hoje (75%). Há uma cultura velada e centenária por todas as linhas ideológicas que chegaram ao poder no Brasil, de privilegiar os oligopólios[136] em detrimento da maioria que produz e emprega, num cenário de galopante desemprego (SARINGER, 2020), crise econômica (CAVALINI, 2020) e dependência do Estado (SAKAMOTO, 2018).

[135] A complexidade da legislação tributária atenta contra os objetivos da república, ainda mais num país de miseráveis, a tributação tende a ser regressiva, com alta carga para os mais desvalidos, as isenções, as anistias, as renúncias fiscais e os benefícios alheios são feitos por meio de interesses particulares e de ocasião, tudo produzido em prejuízo ao ideal solidário, distributivo e de justiça fiscal (MOREIRA, 2021, p. 330).

[136] Temos um oligopólio financeiro no Brasil, mercado limitado a 5 (cinco) grandes bancos: Banco do Brasil, Caixa Econômica Federal, Itaú-Unibanco, Bradesco e Santander.

A nossa carga tributária sobre a renda por outro lado vem a ser baixa comparada a outros países da OCDE[137], com a flagrante omissão[138] na regulamentação do imposto sobre grandes fortunas[139] e do IPVA sobre jatinhos, iates e helicópteros (STF, 2007).

Nota-se uma postura comum de todos os atores políticos de apostar na autoridade formal da lei, com a repetição de parte das mesmas ações, reificando o *status insanus*. Um *all in*[140] nas legalidades tipicamente cerradas, com o potencial de continuar prestando um desserviço ao processo civilizatório e emancipatório.

Apesar da carga tributária corresponder a 35,17% de todo o PIB[141], o Brasil, por 5 anos seguidos, ficou em último lugar no ranking de retorno dos tributos[142]. O resultado não poderia ser outro, pois não se mostra razoável entregar quase meio ano de trabalho e sacrifício a um Estado que oferece pouco e para um povo tão necessitado, "[...] os brasileiros tiveram que trabalhar até domingo (2 de junho) só para pagar impostos para os governos federal, estadual e municipal" (SIGWALT, 2023).

A percepção negativa[143] e o descumprimento do pacto social fiscal é comum e se renova a despeito das inúmeras de intervenções legislativas. Nos últimos 32 anos, desde a promulgação da Constituição Cidadã, foram editadas milhares de leis; "[...] o estudo do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) aponta que em matéria tributária foram editadas 403.322 normas – são mais de 2,14 normas

---

[137] Apesar da nossa carga tributária ser superior aos países latino-americanos e similar a europeia, a faixa de isenção do IRPF é baixa, prejudicando aos mais pobres, já a nossa alíquota máxima é baixa, favorecendo os mais ricos, a isenção deveria ser aumentada para R$ 3 mil e a alíquota do IRPF de 27,5 para 45%, já a isenção da tributação sobre dividendos deveria dar lugar para uma alíquota de 20%. As adequações deveriam vir acompanhadas com a desoneração do consumo e não implicar em maior aumento da carga tributária como um todo (CARVALHO, 2022).

[138] Se nota uma inconstitucionalidade por omissão que deveria ser sanada pelo STF.

[139] Enquanto não acordadas normas tributárias que abranjam toda a comunidade internacional, estabelecendo uma alíquota mínima global, se nota o risco comum em relação a regulamentação da tributação sobre as grandes fortunas pela possibilidade de modificação de domicílio fiscal para outros países mais favorecidos, os rotulados paraísos fiscais. O risco pode ser mitigado, nesse estágio de anomia e guerra fiscal, com a tributação voltada para os bens de raiz, por exemplo, os imóveis.

[140] Expressão de quem aposta tudo no *poker*.

[141] Estudo aponta que carga tributária bateu recorde em 2019. Percentual de 35,17% do PIB supera o pico anterior, de 2008, quando foi a 34,76%; IR de empresas e ICMS puxam alta (CUCOLO, 2020).

[142] O Brasil por cinco anos foi o último país em ranking sobre retorno dos impostos (ALBERTI, 2015).

[143] No Brasil se gasta em média 1.500 horas por ano para cumprir as obrigações tributárias, um dos países com a maior complexidade tributária, ocupando a posição 184 do ranking (OKUMA, 2020).

tributárias por hora (dia útil). Em 31 anos, houve 16 emendas constitucionais tributárias*”* (AMARAL, 2019).

Somam-se a essas mutações constitucionais as decisões produzidas pelo STF desde 1988. Numa busca pelo seu site oficial de pesquisa pela expressão “tributário” se encontram 8.450 acórdãos, 307 com repercussão geral e 47.208 decisões monocráticas. No STJ, a pesquisa em seu site oficial encontrou 65.624 acórdãos, 253 acórdãos de repetitivos, 37 acórdãos de afetação e 12 súmulas (BRASIL, 2019).

Esse quadro de descalabro[144] e insegurança jurídica produziu efeitos sistêmicos disformes, para não dizer manicomiais (BECKER, 1972). O passivo tributário totalizou, em 2023, cinco trilhões de reais, com apenas 16,06% de créditos recuperáveis (VENTURA, 2023).

Em 2017, tramitavam trinta e um milhões e duzentas mil execuções fiscais (FRANCO, 2019), sendo que o contencioso brasileiro de tributos corresponde a 73% do PIB/Brasil (LISBOA, 2020), 14% a mais do que o valor de todas as empresas listadas na Bolsa de Valores de São Paulo. A média da OCDE é de 0,28% do PIB. Já na América Latina, essa relação cai para 0,19%, ou seja, a proporção aqui é 384 vezes maior.

Conclui-se pela crise do nosso sistema tributário e de suas instituições, como solução pelo Estado várias propostas de reforma constitucional tributária foram apresentadas e retiradas da gaveta, destacando-se a Proposta de Emenda Constitucional (PEC) nº 045, que tramita na Câmara, a PEC nº 110, que tramita no Senado, e a proposta do Governo Federal, trazida pelo Projeto de Lei nº 3.887/2020, demonstrando que o Estado Fiscal não consegue atender às necessidades sociais[145], apesar das inúmeras intervenções judiciais e modificações legislativas. Portanto, é necessário compreender as causas que levam a essa situação e pensar numa mudança de paradigmas.

---

[144] A opção pelo caos não é aleatória. “É um consenso que a multiplicidade de leis tributárias, muitas vezes redigidas propositalmente de forma obscura ou ambígua, tem causado apreensão aos juristas e intérpretes” (MOREIRA, 2021, p. 329).

[145] Interessante notar que os Municípios são quase que excluídos do debate político, como se as suas administrações, fazendas, procuradorias, secretarias fazendárias etc., e o mais importante, o povo, que ali reside, não tivesse voz no processo de reforma.

Numa tentativa de tornar ainda mais compreensível essa realidade, se faz uma análise de como os poderes constituídos lidam com o fenômeno tributário e com os temas já expostos.

Será apresentado um diagnóstico do direito tributário em relação aos poderes constituídos, começando pelo Poder Legislativo e destacando a importância da lei na relação tributária. Em seguida, será abordado o Poder Executivo e, por fim, o Poder Judiciário.

Apesar de haver uma divisão entre os poderes no capítulo, é perceptível que as questões relacionadas ao legislativo também repercutem no executivo, assim como as problemáticas apontadas no diagnóstico elaborado pelo INSPER (CNJ, 2022), em parceria com o CNJ têm impacto não apenas no sujeito ativo da relação tributária, mas também no sistema judiciário como um todo. Essa análise apenas reforça a natureza unitária do direito e a importância de compreender o todo por meio da experiência e da tentativa.

As narrativas baseadas em dados viabilizam uma visão mais ampla da nossa conjuntura presente dos poderes, para o fim de fomentar uma análise crítica, com uma percepção mais afastada do pesquisador para a compreensão do fenômeno tributário em suas várias etapas, visando compreender as suas causas e consequências.

Por fim, o olhar flerta com a natureza humana, em que preocupação não vem a ser de destacar os aspectos positivos dos Poderes, de falar bem e das suas realizações, inclusive importantes no cotidiano social. Embora esses aspectos positivos sejam mencionados em certa medida, a tese desenvolvida tem como objetivo gerar uma análise evolutiva e civilizatória. Em resumo, os defeitos, vieses e corrupções são foco de análise para que possam ser enfrentados e evitados.

4.1 DISFUNÇÕES DO PODER LEGISLATIVO

Na linha da tradição clássica do liberalismo, se inicia a análise dos Poderes pelo legislativo em razão da prevalência do paradigma da legalidade; “[...] o Direito

Tributário, regido pelo princípio da segurança jurídica, é um ramo em que foi outorgada mais confiança ao Parlamento [...]" (MOREIRA, 2021, p. 17).

E o primado liberal da lei gerou para o direito tributário normas que são rotuladas como "[...] assistemáticas, complexas, delegantes, tipológicas, regressivas, anti-isonômicas e antifederativas [...]" (MOREIRA, 2021, p. 17) estando pouco adaptado[146] para atender a complexidade das demandas atuais[147], de um Estado programado para ser redistribuidor ou, para melhor dizer, solidário.

Analisando as causas dessa disparidade, da existência de um projeto constituinte de pluralização do debate[148], dessa disfunção normativa e dos seus impactos negativos sobre a sociedade, uma de suas causas decorre das decisões serem tomadas no epicentro[149] de um governo exclusivamente técnico[150], em que o Estado "[...] é a um só tempo o criador da lei tributária (domina a função legislativa), destinatário/aplicador (função executiva e fiscalizatória) e, em alguma medida, julgador de parte considerável das lides [...]" (MOREIRA, 2021, p. 17), não havendo sequer uma efetiva participação dos representantes populares na elaboração dessas leis, que acabam sendo condicionadas por necessidades meramente orçamentárias, voltadas para o propósito arrecadatório e lastreada pela opinião publicada, sem haver o efetivo debate de um sistema tributário antenado à Constituição. "Destarte, de forma contínua e a passos firmes, os Governos vão construindo um sistema tributário diverso daquele pretendido pela CF/88" (MOREIRA, 2021, p. 39).

Aliada à vocação orçamentária da legislação tributária e reforçando o descumprimento do projeto constitucional e da compreensão do DFPI, o *apartheid* fiscal vem a ser mais uma consequência da disfunção do sistema, pela manipulação desse aspecto e o viés

---

[146] Diante das distorções na atuação dos demais Poderes, por vezes da sua incompreensão e inércia, abriu-se espaço para o ativismo judicial (MOREIRA, 2021, p. 29).

[147] Ao executivo coube além de administrar, por meio de seu corpo burocrático também legislar e conduzir o parlamento numa atividade de chancela (MOREIRA, 2021, p. 67).

[148] O direito tem de ser pensado no seu aspecto democrático, com ênfase ao parlamento, a definição das questões tributárias em esfera alheia não serve ao interesse da maioria.

[149] O debate tributário precisa ser inclusivo e plural (DERZI, 2004, p. 71).

[150] A tecnoburocracia tributaria é essencial para o sistema em razão da sua complexidade, mas acabam servindo a um processo de reificação das distorções já aparentes, se fazendo necessária a abertura democrática do poder para que ocorra a sua evolução civilizatória, com a percepção e reconhecimento do mundo da vida (MOREIRA, 2021, p. 322).

encoberto pelo discurso do hiper garantismo formal, que acaba sendo utilizado para favorecer interesses grupais na criação de regimes fiscais e para incentivar a evasão fiscal, prejudicando especialmente os pequenos empresários[151], além de todos os contribuintes pessoas físicas, trabalhadores e servidores[152].

Assim, o trabalho marginal[153] do Poder Executivo ao projeto constitucional volta-se para interesses fiscais próprios "[...] econômicos, sociais, financeiros ou fiscais[...]" (MOREIRA, 2021, p. 17) e outros não aparentes[154] sem efetivamente se submeterem ao filtro do Legislativo, que, por sua vez, não possui "[...] a capacidade institucional, para fazer frente à urgência das demandas da sociedade moderna e ao tecnicismo e à complexidade das proposições tributárias emanadas pelo Governo" (MOREIRA, 2021, p. 17), que acaba alimentando um sistema "[...] caótico e alopoiético, gerando um círculo vicioso: o aumento da confusão legislativo-tributária tende a afastar tanto o legislador quanto o destinatário final das normas, dos ritos indispensáveis à sua construção [...]" (MOREIRA, 2021, p. 18), assim, sendo justificada a repulsa do cidadão "[...] pois efetivamente tem pouca participação e, no fundo, não compreende que a pedra de toque da tributação é o seu consentimento [...]" (MOREIRA, 2021, p. 18), se notando em termos práticos a supressão do Legislativo no debate de um projeto de lei "[...] para a sua transformação em órgão de chancela das propostas do Poder Executivo [...]" (MOREIRA, 2021, p. 48) e o resultado final dessa equação

[151] O garantismo fiscal privilegia a poucos, estimulando a evasão, por meio de um controle da opinião pública publicada, que vem a ser dominada por interesses econômico, manipulando a política fiscal em favor dos mais fortes (NABAIS, 2019, p. 33).

[152] Grupos econômicos distintos sofrem uma carga tributária e se submetem a um esforço fiscal desigual, a métrica não é jurídica, mas alcançada por meio de grupos políticos de pressão. O Contribuinte tradicional, o servidor público, por exemplo, vem a ser tributado pelo parlamento, como também os pequenos empresários e profissionais liberais, já os grupos econômicos possuem regimes tributários de favor, pagamento menos impostos "O referido fenómeno de *apartheid* é visível sobretudo em sede da tributação do rendimento e resulta em larga medida da proliferação de regimes fiscais de favor, decorram estes das limitações reais de tributação de alguns grupos de contribuintes, em virtude da possibilidade de deslocalização de certos factos tributáveis, quer da atribuição de benefícios fiscais" (NABAIS, 2019, p. 30-31).

[153] A barreira natural de contenção das distorções deveria ser dar pelo legislativo, mas o governo lida e atende grupos de interesse, para inclusive realizar os seus próprios (MOREIRA, 2021, p. 44).

[154] A discricionariedade executiva conferida pelas delegações legais tende a pessoalidade. Grandes contribuintes agem dentro da burocracia para obter privilégios. (FERREIRA FILHO, 2001, p. 14).

nebulosa, desconhecida e ignorada pela sociedade acaba sendo inconstitucional, servindo a concentração de privilégios[155] e para a distribuição de pobreza[156].

O sistema tributário, marcado pela forte governamentalização, é inconstitucional, pois o "[...] que não é verdadeiramente público nunca alcançará o pressuposto do princípio da legalidade [...]" (MOREIRA, 2021, p. 23), inclusive pela constante produção legislativa do Executivo, do seu controle e iniciativas[157] normativas e legais.

E esse centralismo é prejudicial para a Democracia pois "[...] há um déficit democrático no PLT[158] brasileiro na medida em que o Parlamento tem servido apenas como órgão homologatório das pretensões do Executivo [...]" (MOREIRA, 2021, p. 34)[159], justificado e reforçado pelo uso do tecnicismo e pela necessidade de resultado[160]. A técnica arrecadatória tem atuado como um instrumento de poder, num mecanismo de dominação, sendo voltada para a eficiência no incremento da arrecadação e sem preocupação política, em especial com o projeto constitucional.

Há um ciclo de valorização do domínio pela técnica e entronização dos burocratas, sem a compreensão do todo "[...] a legislação tributária se torna independente e desconectada de qualquer política econômica ou social clara, tendo a arrecadação pela arrecadação como fim último [...]" (MOREIRA, 2021, p. 30), sem ser interdisciplinar, sem preocupação com a vida e sem efetivo processo parlamentar voltado para a Constituição. Há o pleno domínio dos encastelados[161] "[...] a tecnocracia entende que os escolhidos pelo povo não estão capacitados para adotarem as opções políticas corretas, devendo as decisões serem submetidas aos critérios técnicos estabelecidos nos fechados ambientes tecnocratas [...]" (MOREIRA, 2021, p. 30) estimulado, retro alimentado, pela própria burocracia, em que servidores

---

[155] A proliferação de leis delegantes do parlamento para o executivo servem para a ocultação de privilégios (MOREIRA, 2021, p. 27).
[156] O sistema de renuncias estabelecido é força geradora de injustiça fiscal para os menores contribuintes, que acabam pagando a conta.
[157] O papel de mero chancela do legislativo não é fenômeno exclusivo do Brasil (MOREIRA, 2021, p. 38).
[158] Processo Legislativo Tributário.
[159] O executivo é muito mais ágil e preparado do que o próprio legislativo para a condução e aprovação de projetos dos seus interesses.
[160] A tecnicidade vulnera a política.
[161] Ao contrário do executivo, o legislativo não tem burocracia própria e institucionalizada.

de carreira acabam reproduzindo a realidade complexa que só eles dominam para a consciente ou inconsciente manutenção do *status quo*, tornando o processo legislativo tributário "[...] opaco e construído nos castelos governamentais, e, sob uma carapaça técnico-discursiva, inviabiliza a participação do povo e dos seus representantes [...]" (MOREIRA, 2021, p. 23), inviabilizando qualquer avanço numa direção mais construtiva.

Não há qualquer contrapeso entre os poderes, o órgão fazendário detém o controle da técnica e em regra funciona como solução para o governo de ocasião. Já o Poder Legislativo, que seria a casa natural do debate e de traçar as balizas legais, não tem condições de contra-argumentar com esse campo do saber restrito "[...] a matéria tributária é retirada da pauta corrente de discussão política sob o pretexto de ser exageradamente técnica, o que impede a tematização do sistema no espaço parlamentar [...]" (MOREIRA, 2021, p. 24).

No primeiro semestre de 2023, o Ministro da Fazenda (HESSEL, 2023) fez o seu primeiro pronunciamento tratando da abordagem econômica amplamente guiado pela perspectiva burocrática fazendária. Embora seja inquestionavelmente importante o enfoque na arrecadação fiscal, o discurso revelou uma preocupação e viés excessivamente voltados para essa área, deixando lacunas na compreensão abrangente da economia e, ainda mais, da vida como um todo. Essa abordagem pode não estar alinhada com as aspirações populares[162] e demonstra um desconhecimento dos impactos significativos causados pela economia digital.

Há, inclusive, pelo mandatário maior, um declarado antagonismo político com o mercado financeiro (SANTIAGO, 2023), o que veio a ser noticiado nos primeiros dias de governo. Contudo, há um campo representativo humano de total invisibilidade, inclusive de maior importância, ao menos no aspecto populacional, aparentemente sem a devida expressão, sem espaço na propaganda publicada e até então fora do debate político central, composto por milhões de autônomos, profissionais liberais e

[162] A crise de legitimidade e o apego a formalidade transmudam o poder tributário a um mero ato de força (MOREIRA, 2021, p. 69).

de pequenos empreendedores, que hoje mais empregam, que não geram custos significativos para o Estado e que também contribuem com o governo.

Ou seja, a burocracia "[...] uma estrutura social na qual a direção das atividades coletivas fica a cargo de um aparelho impessoal hierarquicamente organizado, que deve agir segundo critérios impessoais e métodos racionais [...]" (MOTTA, 1985, p. 7), funciona[163] num ciclo vicioso, opera sob as mesmas e complexas ferramentas, por meio de uma linguagem técnica própria que somente ela domina, aparentemente vocacionada para o artificialismo e com distanciamento em relação a vida, servindo a poucos e a propósitos repetidos[164], que, por vezes, em muitas delas, quem está na base da burocracia sequer consegue compreender a engrenagem que alimenta. Quanto mais alta a esfera de poder, parece a população ficar mais distante e ser menor a sua compreensão sobre a técnica utilizada, tornando o direito tributário um labirinto do qual poucos escapam "Na atualidade, com a burocratização cada vez maior das relações, a técnica se tornou um novo fator estratégico de produção, motivo pelo qual ganhou força o tecnoburocrata" (MOREIRA, 2021, p. 31).

O crescimento dos poderes das corporações tende a ocorrer numa relação inversa à participação democrática e ao atendimento aos objetivos constitucionais, o que só consegue ser reestabelecido e equilibrado pela participação do legislativo[165].

A distorção causada pelo fortalecimento do Executivo no direito tributário é justificada, em razões práticas, pela importância do incremento da arrecadação e para custear o próprio Estado e os seus projetos. Contudo, também tem tido o potencial deletério de gerar a concentração[166] de poder em prejuízo aos demais poderes[167] e em especial

---

[163] O tecnicismo e o desconhecimento têm tornado o executivo protagonista na definição da vontade geral tributária"[...] a complexidade e o tecnicismo da legislação tributária é que tem movido os técnicos do Poder Executivo rumo à preparação de projetos [...] a transformação da noção da "lei" como expressão da vontade geral" (COSTA, 1992, p. 278).

[164] Os poderes são sensíveis aos grupos de interesse e pressão (DERZI, 2004, p. 69).

[165] O poder legislativo tem de retomar o seu protagonismo na sistematização do direito tributário, o que no atual estágio se mostra impossível pela complexidade e casuísmo criado (MOREIRA, 2021, p. 43).

[166] O fenômeno da preponderância do executivo sobre o legislativo também se dá em Portugal, ao arrepio das normas constitucionais, lá vigora uma relação de verticalidade (NABAIS, 2015, p. 328).

[167] O perigo da concentração de funções tributárias pelo executivo é presente em qualquer Estado de Direito, se fazendo necessária a criação de contrapesos pelo risco de concentração da figura do credor, do legislador, do aplicador, do destinatário e do julgador dos litígios (HENSEL, 1972).

ao legislativo[168], o que também se nota pelo uso de medidas provisórias, "[...] tecnoburocracia financeira federal e de sua dominação racional proporcionou a (re)construção do sistema tributário, tendencialmente centralizador, o que dilacera a Democracia e a separação vertical dos poderes" (MOREIRA, 2021, p. 24).

No debate da medida provisória que acabou com o voto de qualidade do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), questão pouco antes definida pelo parlamento, diversos seguimentos da sociedade resistiram em razão da ausência de diálogo[169] para a adoção da medida[170]. A Ordem dos Advogados do Brasil (OAB), inclusive, judicializou a questão, operando o judiciário como mediador dessa queda de braço (HIGÍDO, 2023).

Consequência ainda mais grave do centralismo tecnocrático vem a ser o protagonismo exercido pelo Executivo Federal[171] em relação as demais unidades da federação. O incremento do uso das contribuições[172], sem a devida repartição da receita, que seria natural com a distribuição do fruto de arrecadação dos impostos, impactou[173] desmantelando[174] a federação, colocando os Estados e os Municípios com o pires na mão.

A ausência de equilíbrio financeiro, o uso da máquina pelo executivo federal, a falta de conhecimento técnico, a burocracia estabelecida e o centralismo afastam do poder

---

[168] Não se pode mais ignorar a forma de criação das normas tributárias, tampouco a política que a precede. A lei é obra da burocracia apegada a técnica e os projetos são votados por parlamentares despreparados (MOREIRA, 2021, p. 40).

[169] A concentração de poder e funções tributárias pelo executivo vulnera a separação de poderes (MOREIRA, 2021).

[170] Há bons argumentos para o retorno do voto de qualidade, o debate é interessante e as opiniões antagônicas são fundamentadas, mas a forma de condução, fora do parlamento, evidencia uma cultura de atropelos.

[171] O Direito Tributário brasileiro sequer é compreendido por seus especialistas e vem se tornando centralizado e antifederativo por sua tecnoburocracia.

[172] O desequilíbrio federativo é egoisticamente praticado pela União, num projeto de centralismo. "[...] A partir do Plano Real, houve um incremento da participação das receitas de contribuições no total de receitas correntes da União de 29,18% (em 1994) para patamares acima 50%, chegando a até 60,81% (em 2004), estabilizando-se num patamar entre 50 e 55%" (BATISTA JÚNIOR; MARINHO, 2017).

[173] A tecnoburocracia torna caótico o sistema em países periféricos e centrais. "Tipke chega a estranhar os motivos de o sistema tributário alemão ter se tornado tão caótico. Ele acredita que a confusão do sistema se deve ao fato de que os técnicos não podem ou não querem se impor contra a política" (MOREIRA, 2021, p. 36).

[174] O centralismo da União é reforçado pela sua estrutura burocrática, violando o pacto federativo. (BATISTA JÚNIOR; MARINHO, 2016).

legislativo o adequado direcionamento do direito tributário, em que a participação democrática “[...] não é efetiva e que o Congresso Nacional não demonstra possuir condições institucionais e interesse político em assumir responsabilidade sobre a política tributária [...]” (MOREIRA, 2021, p. 24).

Portanto, o esvaziamento do processo legislativo em termos práticos contamina a criação, interpretação e aplicação legítima do direito tributário pelo Estado, o que acaba por marginalizar[175] o povo, real titular desse poder, do projeto constitucional pela inexistência de efetiva representação em suas decisões “[...] há que se perquirir formas de incrementar a expertise dos parlamentares brasileiros, tudo para que os interesses subnacionais sejam genuinamente reconhecidos [...]” (MOREIRA, 2021, p. 106) e ausência de ambiente de discussão, em razão do não uso adequado do Parlamento[176].

4.1.1 Modelos analógicos de reforma tributária

Em ambas as casas do Congresso Nacional se discutem PECs, destacando-se a de nº 45/2019, que tramita perante a Câmara, e a de nº 110/2019 perante o Senado, sendo ainda anunciada a do Governo Federal.

O discurso político entre os diversos atores é por mais racionalidade, fim da extrafiscalidade, adoção de alíquotas lineares, neutralidade, menos burocracia, centralização e manutenção da carga tributária atrelada à desoneração da folha de pagamentos. O aparente propósito comum é o de melhorar o ambiente de negócios. Todas as propostas sinalizam à necessidade de aglutinação das espécies tributárias em maior ou menor escala.

A única proposta de tributação especificamente voltada para a economia digital foi a apresentada pelo executivo federal em 2020, por meio da criação de uma espécie de

[175] O tributo deveria ser ato de soberania popular e não de burocracia estatal (BALEEIRO, 2010, p. 85-86).
[176] O parlamento precisa se reinventar e incluir a complexidade social no debate tributário. Precisamos de um pluralismo tributário

nova Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF) (FOSSATI; MCCLASKEY, 2022), a qual já foi abandonada.

Nota-se não haver um foco e consciência de todo o processo revolucionário de virtualização da economia[177]. O limite cognitivo e a preocupação dos nossos parlamentares aparentam se voltar especificamente para o mundo analógico, pois é voltado para as atividades atreladas ao capital, à indústria, às finanças e ao comércio nos moldes já realizados, assim, só quando tornada em pecúnia os ativos dessa nova forma de geração de riqueza, que haverá o cumprimento do DFPI.

À primeira vista, a defesa comum do formalismo estéril, da linearidade e da neutralidade sugere o descumprimento do objetivo humano fundamental da república, que é a redução das desigualdades sociais. As raízes neoliberais, construídas sobre uma matriz tecnocrática, neutra e formalmente igualitária, apenas perpetuam um sistema injusto que está prestes a entrar em uma fase digital e de potencial industrialização da vida.

As propostas deveriam ser filtradas por um critério ético e devem estar alinhadas aos propósitos constitucionais, somente assim poderemos direcionar nosso caminho de forma civilizatória e emancipatória. Devemos voltar nossa atenção para a percepção da realidade e ter uma visão voltada para o futuro que já está presente.

Justiça seja feita, é louvável a proposição comum, em maior ou menor grau[178] de unificar as espécies tributárias, a fim de simplificar nosso sistema complexo (BECKER, 1972).

---

[177] A ausência de territorialidade da internet cria condições e esforços fiscais desiguais (FOSSATI; MCCLASKEY, 2022, p. 172).

[178] A PEC nº 045, aprovada na Câmara em 2023 e remetida para o Senado, teve o seu texto modificado para criar dois Impostos de Valor Agregado (IVA), um subnacional denominado de Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), aglutinando ICMS e ISS, e uma contribuição sobre bens e serviços federal, aglutinando IPI, PIS e COFINS, com alíquota padrão em cada município-estado, tendo por referência a destinação. Já a PEC nº 110, tramita no senado, o tributo será estadual, mas instituído pelo Congresso Nacional, pretende a aglutinação no IBS de nove tributos ICMS, ISS, IPI, IOF, PIS, COFINS, CIDE-combustíveis, CLLS e Salário Educação, com alíquota padrão nacional e cria um imposto seletivo para tratar de serviços e bens por meio de LC. Admite a concessão de benefício fiscal nas operações com alimentos, medicamentos e transporte público, ativo imobilizado, saneamento, ensino e educação. Já a proposta do Governo Federal, Projeto Federal CBS, trazida pelo Projeto de Lei nº 3.887/2020 prevê a aglutinação por uma Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços do PIS e da COFINS com a alíquota de 12%, para as instituições financeiras será de 5,8%, sem apropriação de

Numa repetição de soluções que já se mostraram falhas, as Propostas adotam a teoria ótima da tributação ao sugerirem: a centralização da arrecadação, violando a autonomia dos entes federativos e ignorando completamente a participação dos Municípios na federação; a unificação das alíquotas, simplificando a vida como se todas as atividades pudessem ser tratadas da mesma forma, desde a saúde até a indústria extrativista de minérios, do caviar ao feijão, todas sujeitas à mesma base tributária; a neutralidade[179]; o aumento da carga para os setores que mais empregam, como comércio e serviços, e a redução da carga para os setores que menos empregam, como indústria e setor financeiro; a limitação da função extrafiscal dos tributos, ignorando as importantes funções de estímulo a atividades positivas e desestímulo a atividades negativas por meio da tributação; a restrição dos benefícios fiscais, esvaziando esse instrumento relevante de condução da política econômica; e a cristalização da isonomia formal, enquadrando o Brasil em uma moldura estéril, como se todos fossem iguais. A falta de compromisso social é tão evidente que essas propostas sequer se alinham com as metas das principais economias liberais e da OCDE (ÁVILA; CARRAZZA; DIAS DE SOUZA, 2019).

Historicamente, a carga tributária incide sobre o consumo e não se direciona para a renda e o capital. A reforma tributária deveria ser pensada como uma política pública, a fim de legitimar as escolhas sobre quem e o que será tributado (FACHIN, 2019).

Além de perpetuar a situação já existentes (ANDRADE, 2020), as propostas têm, inclusive, o potencial de agravar ainda mais a situação para parte da sociedade. O setor de comércio e serviços, o que mais emprega (ROSA, 2020), terá um aumento de 280% da sua carga tributária, por meio da criação de um Imposto sobre Valor Adicional (IVA) (único ou dual) com a sua incidência no destino, prejudicando Estados menores e erodindo a base tributária em relação aos fornecedores.

---

crédito, prevê também um imposto seletivo para cigarros, bebidas e veículos em substituição ao IPI, prevê ainda a extinção das deduções com saúde e educação, a tributação sobre dividendos (hoje não são tributados) e a desoneração da Folha de pagamento.

[179] A tributação deve ser simples, clara e objetiva. “Na perspectiva do liberalismo clássico, um sistema tributário deve ser o mais neutro possível sobre a atividade econômica e deve onerar ao mínimo possível os cidadãos. Deve evitar uma profusão de tributos e de alíquotas. Ademais, não pode ser complexo, deve ser simples, claro e objetivo - não deve tomar muito tempo de indivíduos e empresas no ato do recolhimento/pagamento. Adicionalmente, o sistema tem que permitir a descentralização e o federalismo fiscal” (MACIEL, 2020).

A tributação sobre o consumo e o faturamento continuará impactando o consumidor com menor poder aquisitivo (ABRANTES; BOTELHO, 2018). Imperiosa a quebra do paradigma histórico e que a tributação seja reformada para recair sobre a renda. O nosso *we the people*[180] tradicionalmente ignorado, fica novamente à margem da política nacional tributária, relembrando o contribuinte de carne e osso o *homo sacer* de Agamben[181].

Se não bastasse, a não criação de instrumentos novos, o apego a conceitos já ultrapassados, que estão em crise na Europa e em outros países, bem como a não edificação e consagração de um princípio estruturante para o direito tributário, centrado na efetivação do (DFPI) e na solidariedade não criam meios e condições para os Poderes (Legislativo, Executivo e Judiciário) corrigirem as distorções. A título de desnudar as estruturas, cabe a análise das origens e dos destinos anunciados à reforma tributária, a PEC nº 45, patrocinada pelo Presidente da Câmara (TORRES, 2019), a mais festejada pela mídia e por parte das instituições, veio a ser produzida pelo Centro de Cidadania Fiscal, que tem por principais financiadores a Vale, o Itaú, a Braskem, a Votorantim e a Natura (WIKIPEDIA, 2020), notadamente grandes empresas, destacando-se que a atividade dessas *blue chips* não corresponde à prestação de serviços.

A proposta além de manter as disfunções, têm, inclusive, o potencial de agravar ainda mais a situação posta, poiso setor de serviço, o que mais emprega e empregará, tendência da economia mundial, poderá ter a sua carga tributária aumentada em 280% (ROSSI, 2019).

Em termos práticos se transfere a carga tributária para esse nicho de contribuintes e toda a sua cadeia de prestação de serviços, em prejuízo da grande massa de

[180] Frase que abre o preâmbulo da Constituição Americana, demonstrando a fonte do seu poder e da sua legitimidade.

[181] Para Agabem (2010) mesmo nas Democracias alguns grupos podem sofrer a perda parcial ou total de seus direitos, assim tanto a exceção quanto a figura do soberano persistem numa técnica biopolítica eficiente de determinados grupos. O contribuinte brasileiro, de carne e osso, pequeno empresário, o micro, o profissional liberal não se mostram representados e ativos na política tributária, sofrendo uma carga mais aguda do que os mais ricos como se evidencia em todas as propostas apresentadas. Os mais vulneráveis sofrem a tributação na maior medida de sua vulnerabilidade, em razão da regressividade. O biopoder se manifesta no tratamento dado as vítimas do sistema.

brasileiros. Na contramão, beneficiam-se os interesses de grandes e poderosas empresas do setor financeiro, mineradoras e exportadoras

De forma não diferente, a alíquota apresentada pela proposta do Governo Federal para o setor financeiro é de 5,8%, menos da metade dos 12% cobrados dos demais seguimentos, em especial dos prestadores de serviço. Os profissionais liberais, que pouco ou nada de crédito aproveitarão em suas atividades, como os bancos, também não possuem linha de produção ou uso de insumos para creditamento de tributos das etapas anteriores.

Contrariamente às instituições bancárias, na atividade dos profissionais liberais, por exemplo, dos advogados, os insumos mais gastos são os mais valiosos e irrecuperáveis, o tempo e a saúde. Décadas são gastas para suportar a duração dos processos (LIS, 2020), deveriam pensar na amortização anual pela depreciação da vida para os prestadores, 10% de dedução para cada ano de trabalho na causa, com direito a creditamento futuro naqueles processos que durarem mais de uma década.

As propostas têm o potencial de continuar prestando um desserviço ao processo civilizatório, mantendo a cultura centenária daqueles que chegam ao poder no Brasil, de privilegiar os oligopólios, em detrimento da maioria dos brasileiros que produzem e empregam, num cenário de galopante desemprego (SARINGER, 2020), crise econômica (CAVALLINI, 2020) e dependência do Estado (SAKAMOTO, 2018).

Ao se privilegiar quem tem uma maior riqueza e capacidade contributiva, a tendência natural será pela maior concentração de bens de alguns poucos e empobrecimento de uma grande massa.

As propostas também não se mostram atentas à evolução do direito, à complexidade das relações sociais, ao mercado global, às necessidades humanas e aos propósitos constitucionais. O Brasil estagnou na essência clássica dos princípios liberais e na concepção de que o mercado tudo pode. Ignora-se a tendência de desglobalização e a rejeição ao seu fundamentalismo. Aparenta aqui tudo correr de forma atrasada.

Apenas para citar, os EUA agem explicitamente no sentido de proteger a economia local[182]. A despeito do discurso, a ação interventiva dos governos (ABRANTES; BOTELHO, 2018) ocorre como nunca e a reforma deveria corresponder e contemplar os objetivos fundamentais de nossa república, com preocupação na alocação de bens públicos, equilíbrio da distribuição de renda e a estabilização dos níveis de emprego, dos preços e do crescimento econômico, pois é necessária a correção das contradições do capitalismo darwinista e da sua anarquia.

A intervenção deve ser qualificada e não na forma de se privilegiar oligopólios, destacadamente os financeiros e os campeões nacionais, ignorando a promoção do bem-estar-social (GOULARTI, 2016) por meio da tributação, vocacionando a luta contra a desigualdade exclusivamente por meio das bolsas.

No atual estágio da desigualdade e da pobreza, a busca da igualdade material (direito humano consagrado universalmente – cláusula pétrea) em nosso direito tributário tem a sua versão distorcida dos fatos. A propagandeada “guerra fiscal” serve, inclusive, de mote para alíquotas e tratamentos lineares, frustrando o cumprimento de quase todos os objetivos fundamentais da República.

O Brasil está embarcando em um experimento que já se mostrou falido há 40 anos, baseado na neutralidade e na tributação ótima, em que a planificação e a falta de direcionamento sobre a renda não cumpriram os objetivos tanto dos anseios liberais de atrair fluxo de capitais, incentivar o investimento, viabilizar serviços públicos, quanto dos propósitos da esquerda e da direita de reduzir as desigualdades sociais. Na verdade, esse plano apenas tem beneficiado os mais ricos (ÁVILA; MARTINS; CONCEIÇÃO, 2019). Como pontuado, o hemisfério norte, principalmente nos últimos anos, já deu mostras de ter rompido com os fundamentos da não intervenção (PASSARINHO, 2019). Para os mais pragmáticos, num comparativo ingênuo, aliando capitalismo selvagem com altas doses de intervenção, o PIB Chinês saltou de U$ 150 bilhões para U$ 12,2 trilhões, um aumento exponencial de 81,33 vezes, já o Americano, hoje em U$ 21,439 trilhões, em 1978 era de U$ 2,352 trilhões, um

[182] A eleição na Inglaterra, o intervencionismo Indiano e a política Chinesa evidenciam a não aderência a uma agenda liberal de política econômica ou desenvolvimento. Liberalismo à brasileira: na contramão de movimentos globais, não aquece a economia e não cria empregos (SANTOS, 2020).

aumento exponencial de 9,11 vezes, durante toda a década de 80, período da tributação ótima, o PIB do *Uncle Sam* apenas dobrou de tamanho.

Com críticas e ceticismo evidentes, considerando a ideia de que o direito deve servir ao homem e não o contrário, essa análise questiona a renovação do compromisso com o projeto do formalismo liberalizante e esterilizante nos moldes brasileiros. Também se levantam questionamentos sobre a nova modalidade de tributação digital, uma espécie de "TikTok-federal", com todas as possibilidades positivas da modernidade e implicações negativas do autoritarismo e da virtualização da vida.

Portanto, o cerne da reforma, em sua concepção clássica liberal, mina parte da esperança de justiça fiscal que ainda permanece no texto constitucional e evidencia os propósitos de criação de riqueza pela "mão invisível", um fundamentalismo que já foi superado pelas economias centrais. Isso anuncia que o Brasil está apenas dando mais um passo em direção a um projeto de concentração de riqueza, sem desenvolvimento social (GODOI, 2020).

4.2 DISFUNÇÕES DO PODER EXECUTIVO

É inegável que o Poder Executivo desempenha um papel preponderante e relevante entre os poderes constituídos, uma vez que é o sujeito ativo na relação tributária. Ao longo do tempo, ele tem adotado uma postura tradicional de priorizar e focar nos meios de arrecadação, estabelecendo uma ampla estrutura burocrática voltada para a fiscalização e a captação de recursos.

As atividades desenvolvidas envolvem diversos órgãos fazendários e jurídicos, desempenhando um papel fundamental no funcionamento do Estado e no cumprimento dos objetivos e propósitos constitucionais.

Conforme mencionado anteriormente, o objetivo desta tese é avançar em direção a uma sociedade mais civilizada, e, para tanto, é necessário identificar e analisar as distorções existentes. O enfoque não vem a ser das positividades do nosso sistema tributário, mas da descrição dos aspectos negativos dessa conjuntura, o que servirá ao final como impulso para a elaboração de propostas e para a revisão do sistema

para o fim de seu aprimoramento, legitimação do Estado, fortalecimento do pacto social e realização de justiça fiscal perante a sociedade por meio de garantir o cumprimento do dever fundamental de pagar impostos.

4.2.1 Estruturas postas: relatório do CNJ

Apesar de a pesquisa ter sido iniciada pelo CNJ, o diagnóstico revela questões de importância e responsabilidade tanto do Poder Executivo quanto do Poder Judiciário, indicando uma necessidade comum de tratamento e utilização dos dados coletados por ambos os poderes. No entanto, há uma ênfase maior em relação ao Executivo, devido à sua postura ativa, que é a principal causa do diagnóstico traçado.

O relatório apresentado ao público pelo CNJ é resultado de um contrato firmado com o INSPER para a realização de uma pesquisa (CNJ, 2022), com dois eixos estruturantes: a) direitos e garantias fundamentais (com foco na ampliação da proteção efetiva) e b) políticas públicas do Poder Judiciário (com foco no planejamento e na gestão da fiscalização para fortalecer a democracia e a cidadania).

A pesquisa foi realizada empiricamente, com análise quantitativa e qualitativa. Foram identificados aspectos como a origem dos litígios, o status dos processos, os fundamentos das decisões, a aplicação do princípio da legalidade, os casos baseados em questões substanciais ou de mérito, questões preliminares, a importância da atuação de especialistas nos julgamentos e o objeto da discussão (conflitos federativos). Os dados foram coletados de forma automatizada[183], por algoritmos e técnicas de ciências de dados (jurisprudência), e também por meio de entrevistas e questionários realizados no campo (percepção dos atores envolvidos).

A doutrina e a teoria foram fundamentais na construção e verificação das hipóteses e na definição dos problemas. A análise dos dados relacionados às decisões judiciais, buscou identificar os litigantes, os assuntos envolvidos, as disputas na esfera

[183] Para coleta e processamento, utilizou-se a tecnologia *open source* (específica do INSPER). Já o processo dos textos, adotou-se a NLP (*natural language processing*). Também se fez uso do DataJud, base nacional de dados do Judiciário (dado secundário, pois não tem a íntegra das decisões). Os dados empíricos e utilizados pelo INSPER foram obtidos pelos DIO, totalizando 750 milhões de decisões.

administrativa, a vinculação jurisprudencial e como tudo isso pode influenciar a geração de contencioso.

O objetivo inicial concentrou-se na qualidade da prestação jurisdicional, com preocupação em relação à duração razoável do processo, o contraditório, a ampla defesa e a celeridade. Outras hipóteses surgiram e foram desenvolvidas, como a importância da interação entre a fase judicial e a administrativa, o impacto do sistema processual civil na morosidade da apreciação, a influência do sistema de precedentes e dos controles concentrado e difuso na celeridade e na duração razoável do processo, e a identificação das causas e tributos que incentivam o litígio tributário.

Analisam-se aqui apenas os resultados mais expressivos obtidos, que evidenciam a realidade em números do direito tributário no contencioso administrativo e na justiça. O contencioso administrativo e judicial (2018) na esfera tributária somou (CNJ, 2022, p. 29) 73% do PIB. A mediana do contencioso administrativo para os países da OCDE era de 0,28% do PIB, enquanto nos países da América Latina esse percentual era de 0,19%. Apenas o contencioso administrativo federal representa 16,39% do PIB. Em uma pesquisa realizada em 2020, com base em dados de 2019, o percentual aumentou de 73% para 75% do PIB, o que corresponde a 5,44 trilhões de reais, sendo que 74% desse valor envolve disputas nos tribunais federais, estaduais e municipais.

A média do faturamento anual das empresas em demandas tributárias judicializadas corresponde a 57% no Brasil e em outros países que essas mesmas empresas pesquisadas atuam a 3%. Na América do Sul esse percentual cai para 1%(CNJ, 2022, p. 265). Já o número total de processos tributários dessas empresas, 99% tramitam no Brasil e apenas 1% do restante do acervo tramitam em outros países (CNJ, 2022, p. 266).

A litigiosidade centenas de vezes acima da média mundial se dá em razão de alguns fatores de insegurança[184] percebidos: 1) diferenças permanentes ou frequentes entre

[184] A insegurança tributária no Brasil só não é pior do que na Índia (Oxford). A Insegurança e a litigiosidade impactam de forma relevante o desenvolvimento do país (European Comission, 2017) afetando geração de e emprego e investimentos. No mesmo sentido, FMI, 2017 (créditos tributários capital improdutivo) (CNJ, 2022, p. 30).

o entendimento dos legisladores e a orientação da administração tributária; 2) processos com longa duração; 3) alto custo do processo, que restringe a garantia das grandes empresas; e, 4) imprevisibilidade das decisões e deficiência na publicação das jurisprudências.

A média (CNJ, 2022, p. 29) para a conclusão de um processo é de 18 anos e 11 meses. A longa duração das demandas vem a ser um fator de insegurança. A litigância sob a perspectiva da Análise Econômica do Direito (AED) evidencia que os estímulos decorrem dos incentivos postos.

O cálculo custo-benefício é determinante para o litígio tanto na esfera administrativa quanto na esfera judicial. O custo, à análise econômica, não é só de valores monetários. Os litígios chegam aos tribunais com 50% de probabilidade de ganho para autores e para os apelantes. Na contramão, o aumento do custo do litígio reduz o custo do acordo, o que aumenta o pessimismo em relação ao litígio. Em resumo, custos pequenos incentivam o litígio, custos altos a sua resolução (CNJ, 2022, p. 33).

O sistema também se mostra complexo com excessivo volume de atos administrativos. O Tribunal de Contas da União (TCU), em 2017, noticiava haver 26 mil normas em vigor, e, em 29 anos da CF/88, foram produzidas 377 mil normas (CNJ, 2022, p. 30).

A divergência jurisprudencial tem relação causal com o aumento do litígio. A falta de orientação (CNJ, 2022, p. 35) pela administração quanto à divergência de interpretação é um fator de origem do contencioso.

A alta complexidade acarreta uma gama de obrigações acessórias e ausência de postura orientadora pela administração tributária. Cita-se, inclusive, o acórdão do TCU nº 1105/2019: “Competência comum atribuída aos entes da federação, à elevada quantidade de normativos vigentes [...] constante edição de normativo [...] pode haver elevada complexidade para se cumprir todas as obrigações [...]” (CNJ, 2022, p. 36).

Notada ainda uma superposição (CNJ, 2022, p. 19) de instâncias, falta de integração entre a fase administrativa e a judicial, com possibilidade de recurso ampla, as esferas

são substancialmente idênticas e apenas formalmente diversas. As referências normativas da Receita (entendimento interno), do Conselho Administrativo de Recurso Fiscal CARF (leis, tratados e acordos) e da Justiça são diversos (Controle Constitucional) (CNJ, 2022, p. 45).

A incerteza sobre a carga tributária sobre os lucros é o terceiro fator mais importante para a definição do local em que serão feitos os investimentos. Causas das incertezas: imprevisibilidade ou inconsistência do tratamento, conferido ao contribuinte; e pela mudança frequente do sistema. Sendo que tributos mais simples[185] e transparentes[186] acarretam menos discussões. A excessiva produção legislativa e divergências de interpretação são fatores de aumento de complexidade e de insegurança (CNJ, 2022, p. 43).

O tempo médio de resposta às consultas fiscais é 350 dias (CNJ, 2022, p. 36), estando o Brasil na 66ª colocação entre 100 países, no critério de orientação pela administração tributária.

Grande parte das ações judiciais decorre de questões relacionadas à prestação de serviço realizada pela administração tributária, como, por exemplo, a renovação de certidão e a liberação de mercadorias. Diversos países adotam programas de *compliance* (CNJ, 2022, p. 42).

O aumento da transparência e dos canais de comunicação ajudam nesse intuito. A OCDE estimula o *cooperative compliance*, pois quanto mais o Fisco for transparência, prestar assistência, for cooperativo e menos coercitivo, mais se consegue desenvolver o *tax compliance*. A boa relação é fundamental para a conformidade tributária e para o cumprimento do DFPI (CNJ, 2022, p. 36).

Há uma relação de causalidade entre a existência de varas, turmas, câmaras e órgãos com a competência especializada e o litígio. Os benefícios são melhores decisões

[185] A complexidade leva a incompreensão e a rejeição ao direito tributário (MOREIRA, 2021, p. 75).
[186] A publicidade constitui princípio geral da Administração Pública, previsto no art. 37 da Constituição.

(reduz recursos), redução estoques e diminuição do tempo de julgamento (CNJ, 2022, p. 39).

Nos Tribunais de Justiça, não se verificam muitas câmaras especializadas. A especialização no primeiro grau é baixíssima. Nos órgãos especializados, o tempo médio de julgamento é 191,3 dias para sentença de mérito e 145,7 para as que não apreciam; e nos órgãos não especializados, o tempo médio para as sentenças é de 379,10 dias (CNJ, 2022, p. 98).

Em relação às sentenças, 51% julgam o mérito e 49% são formais. Na justiça estadual, a relação é de 50,3% julgam o mérito e 49,7% são formais. Na esfera federal, 52,5 % julgam o mérito e 47,5 são formais (CNJ, 2022, p. 108).

Em 51,4 % dos processos judiciais, as decisões administrativas são confirmadas e 48,6% reformam o mérito (CNJ, 2022, p. 33).

A eminência de julgamento de recursos repetitivos e o risco (insegurança) da modulação impactam a relação entre o número de ações ajuizadas por contribuintes, com a mitigação do direito à repetição – art. 927 do Código de Processo Civil (CPC) e art. 27 da Lei nº 9868/99 (CNJ, 2022, p. 36).

As execuções fiscais correspondem a 36% das ações em trâmite no judiciário, 68% das execuções existentes e com 87% de taxa de contingenciamento (CNJ, 2022, p. 40-41).

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) possui 1,6 trilhões de reais em cobrança judicial, 256 bilhões de reais garantidos, 44 bilhões de reais suspensos por decisão judicial, 473 milhões de reais em negociação. 0,5% das inscrições são garantidas na PGFN e 12% do valor cobrado é garantido (CNJ, 2022, p. 138).

A União possui programa para filtrar o ajuizamento, fazendo este de forma condicional, com a individualização de bens, direitos ou atividade econômica, por meio da edição do Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos, conforme Portaria PGFN nº 396/2016 (CNJ, 2022, p. 38).

A Procuradoria Geral do Estado de Sergipe (PGE-SE) leva de 3 (três) a 4 (quatro) meses para inscrever, o Rio de Janeiro e o município de Maceió levam 1 (um) ano. Maceió leva entre o ajuizamento e a penhora 3 (três) anos (CNJ, 2022, p. 33). O Tempo de tramitação das execuções no Tribunal Regional Federal da 2ª Região (TRF2) é de 2658 dias (CNJ, 2022, p. 141).

Apenas 1,6% das execuções redundam em expropriação. Quando há a penhora, o pagamento ocorre em 72% dos casos; o parcelamento e a transação em 28% e a execução em 0,4% (CNJ, 2022, p. 141-143). 12,6% das execuções tiveram a decretação de indisponibilidade e, destas, apenas 9% são extintas por satisfação, ou seja 1,1% do total (CNJ, 2022, p. 143).

Os embargos à execução correspondem a 5,4% dos processos judiciais (se consideradas apenas as execuções, 16%, ou seja, 8,2% deste total são precedidos de exceção) (CNJ, 2022, p. 145).

As matérias arguidas correspondem: prescrição e decadência 29,4%; violação dos princípios 27,3%; ilegitimidade passiva 8,2%; precedentes inobservados 7,8%; pagamento 7,2%; parcelamento e transação 0,9%; violação de normas procedimentais e processuais 0,9%; conflito competência 0,7%; e compensação 0,4% (CNJ, 2022, p. 137). 22% das exceções são procedentes, matérias de ofício que poderiam ser evitadas se houvesse dialogo, como, por exemplo, a concessão de certidões, reduzindo em 30,78% o número de processos (CNJ, 2022, p. 287). Os processos que tratam de compensação correspondem a 0,77% do total, mas com valores expressivos, 309,1 bilhões de reais, com 160,5 compensados (CNJ, 2022, p. 44).

As dívidas ativas pagas pela PGFN de 2018/2021 extinguiram 359.463 processos, com valor correspondente a 30 bilhões de reais. Considerando todas as causas de extinção, decisão judicial, prescrição e cancelamento, o número total de processo extintos foi de 1.663.044 (CNJ, 2022, p. 197).

Pela Procuradoria Geral do Rio de Janeiro, 16% das execuções, 16.963 processos de um total de 106 mil, foram extintos por pagamento ou por parcelamento (10,6% dos 16% alcançaram êxito nos parcelamentos, sendo 34,6% quitados, 12,2% continuam em curso, 46,8% foram interrompidos e 6,4% foram pagos à vista) (CNJ, 2022, p. 198).

Os custos com os processos tributários foram calculados pelo TRF2, de 2017 até 2020, em 7,5 bilhões de reais; pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região (TRF3), de 2017 até 2021, em 12 bilhões de reais; pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4), em 1,7 bilhões de reais; pelo Tribunal de Justiça do Amazonas (TJAM), em 3,5 bilhões de reais; pelo Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios (TJDFT), em 13,5 bilhões de reais. O custo da PGFN de 2016 até 2020 foi 7 bilhões de reais (CNJ, 2022, p. 206-212).

Em relação ao valor das inscrições (CNJ, 2022, p. 100), a PGFN possui 2.544 trilhões de reais de créditos inscritos em 19 milhões de Certidões de Dívida Ativa; já a Procuradoria Geral do Rio de Janeiro possui 114 bilhões de reais inscritos (CNJ, 2022, p. 100-101).

O volume de execuções fiscais da União corresponde a 41,9% dos processos em tramite na justiça federal. Na justiça comum, as execuções ajuizadas pelos Estados correspondem a 39,83%, pelos municípios a 18,02% e pelos Conselhos a 0,24% (CNJ, 2022, p. 112).

Em relação as esferas envolvidas, a esfera federal corresponde a 39% dos processos em trâmite, a estadual 29% e a municipal 32% (CNJ, 2022, p. 55).

O número de processos por espécies tributárias: impostos correspondem a 68,2% do total; as contribuições a 26,3%; os empréstimos compulsórios a 0,6%; as contribuições de melhorias a 0,5%; e as taxas a 4,5% (CNJ, 2022, p. 117). Na União, os impostos correspondem a 22,7% das suas demandas, as contribuições a 68,1%, os empréstimos compulsórios a 1,5% e as taxas 7,7%. Nos Estados, 99,94% das demandas tratam de impostos e 0,06% de taxas. Nos Municípios, 94,9% versam sobre impostos; 0,4% sobre Contribuição Social; e 4,7% sobre taxas (CNJ, 2022, p. 118-119).

A pesquisa identificou a distribuição dos tributos em disputa judicial da seguinte forma: as discussões relacionadas ao IPTU correspondem a 24,98% dos processos, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) a 16,45%, a Contribuição Previdenciária (CPRV) a 8,23%, o Imposto de Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) a 7,27%, a Contribuição para o PIS a 5,81%, a COFINS a 5,48%, o IPVA a 5,48%, o Imposto sobre Serviço (ISS) a 3,36%, o Imposto de Transmissão de Bens e Imóveis (ITBI) a 2,20%, o IPI a 1,94%, o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) a 1,73%, o Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) a 1,68%, o Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural (FUNRURAL) a 1,36%, a CSLL a 1,33%, o Imposto Territorial Rural (ITR) a 1,25%, a Taxa de Fiscalização a 1,24%, o SIMPLES a 1,19%, a Taxa de Funcionamento a 1,05%, o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) a 0,8% e o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) a 0,75% (CNJ, 2022, p. 53-54).

No que diz respeito às ações tributárias ajuizadas, 21,2% correspondem à impetração do Mandado de Segurança (MS), sendo 495.170 mandados de segurança individuais e 8.630 mandados de segurança coletivos (CNJ, 2022, p. 86).

Medidas antiexacionais correspondem à denominação das ações da seguinte maneira: Repetição de indébito corresponde a 13% das ações, Declaratória a 12%, MS a 21%, Conhecimento a 5%, Ordinária a 5%, Anulatória a 6% e consignatória a 0,4%. Os Embargos à Execução não foram considerados, mas representam 9% do total. Os Juizados Especiais também não foram considerados na pesquisa. O deferimento da liminar ocorreu em 12% das 1.639.556 ações ajuizadas (CNJ, 2022. p. 222).

O número de processos relacionados a conflitos federativos representa apenas 0,14% do total, ou seja, 8.014 processos (CNJ, 2022. p. 297).

A imputação da responsabilidade tributária ocorreu em 26,75% das ações, geralmente nos processos de execução fiscal, e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) possui 3.885.691 milhões de corresponsáveis como devedores (CNJ, 2022, p. 122). 22% dos processos judiciais tributários se referem à cobrança de créditos que

decorrem de divergência apontadas eletronicamente pelos sistemas do fisco (CNJ, 2022, p. 125).

O valor médio das execuções evidencia um custo superior ao valor de cobrança para a maioria dos exequentes. Cerca de 34% das execuções dos conselhos não apresentam relação de custo-benefício favorável, o que indica a necessidade de estimular outras medidas restritivas (CNJ, 2022, p. 126).

Para lidar com esse acúmulo de débitos exigíveis, foram editadas seis Portarias pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN): as Portarias nºs. 502/2016, 985/2016, 33/2018, 360/2018, 515/2018 e 742/2018, que regulamentam o negócio jurídico processual (CNJ, 2022. p. 141). Por meio da transação tributária, foram realizados 340 mil acordos, totalizando 100 bilhões de reais em créditos regularizados, de acordo com a Portaria PGFN nº 9.917/2020 (CNJ, 2022).

O uso de iniciativas para revisar e propor legislação tributária foi pouco notado nas procuradorias estaduais e municipais. Apenas a Procuradoria da Fazenda Nacional e a Secretaria da RFB possuem essa atuação estruturada (CNJ, 2022. p. 41).

Em relação à governança para a interpretação da legislação, foi observado que em cinco procuradorias estaduais e na PGFN há mais de um órgão responsável. Em quatro dessas, apenas a PGFN possui governança estabelecida para evitar divergências (CNJ, 2022, p. 74). Das 11 secretarias da fazenda consultadas, 6 têm mais de um órgão responsável pela interpretação da legislação, e apenas o município de Fortaleza possui regra parcial de governança (CNJ , 2022, p. 75).

Quanto aos programas de conformidade tributária, a PGFN possui um canal de atendimento para flexibilização e execução de garantias. Das 5 Procuradorias Gerais dos Estados (PGEs) analisadas, nenhuma delas possui governança. Entre as 10 Secretarias da Fazenda (SEFAZ), 7 oferecem programas para autorregularização com redução de multa, descontos no pagamento do tributo, desobrigação acessória, prorrogação de prazos, facilidade na obtenção de certidões e canais de atendimento. Três Secretarias da Fazenda não possuem nenhum programa de conformidade (CNJ, 2022, p. 78).

Ficou evidente, também, que, das 10 secretarias da fazenda pesquisadas, apenas 4 responderam à consulta, e nenhuma delas possui atuação prévia no sentido de orientar e responder eventuais dúvidas antes da nova legislação entrar em vigor. Não há mecanismo interno de orientação, resultando automaticamente na realização do lançamento (CNJ, 2022, p. 80-81).

Em relação à vinculação da administração tributária à orientação firmada judicialmente, das 22 secretarias perguntadas, 10 responderam que obedecem à jurisprudência firmada, 3 disseram que às vezes obedecem e 9 responderam negativamente. A maioria das respostas afirmativas veio de órgãos de julgamento, não dos órgãos de autuação, o que desrespeita os arts. 102, § 2º e 103-A da CF/88. Treze secretarias observam o julgamento das ADIs, das ações diretas de constitucionalidade e aplicam o enunciado das súmulas, enquanto apenas 8 observam os precedentes vinculantes (CNJ, 2022, p. 293).

No que se refere a conformidade das administrações com as decisões judiciais, conforme previsto nos arts. 102, § 2º, e 103-A da CF/88, nas súmulas vinculantes e nas decisões definitivas de mérito proferidas pelo STF em ADIs e em Ações Diretas de Constitucionalidade (ADCs), que possuem eficácia erga omnes em relação aos demais órgãos do Judiciário e à Administração Pública, apenas 45% dos órgãos se submetem a esses entendimentos, 41% não se submetem e 14% talvez. Quanto ao art. 927 do CPC, apenas 36% dos órgãos possuem ato normativo vinculativo (CNJ, 2022, p. 293).

A sistemática dos recursos repetitivos, prevista nos arts. 543-A, B e C, 927 e 1036 a 1041 do CPC, com a afetação de determinado tema, impede o prosseguimento dos demais processos pendentes. Atualmente existem 556 temas afetados pelos Tribunais Superiores sob essa sistemática, o que corresponde a 487 mil processos sobrestados. No entanto, apesar de os tribunais superiores terem julgado 77% dos temas, apenas 26,2% dos processos foram efetivamente julgados (CNJ, 2022, p. 295-296).

No período de 2017 a 2020, o estoque de processos tributários no STF foi reduzido em 49,1%, e no STJ foi reduzido em 37,3%. Porém, no segundo grau, não houve redução, indicando deficiência no funcionamento do sistema de conformidade (CNJ, 2022, p. 295-296).

Interessante, também, é mencionar o questionário realizado com alguns Magistrados, que apontaram como causas para o elevado custo dos processos tributários: a cultura de sonegação, o excesso de profissionais envolvidos, a mudança constante de jurisprudência, o baixo custo para litigar, a complexidade do sistema tributário, a má qualidade da legislação, a falta de especialização dos profissionais, a elevada carga tributária, a falta de cumprimento das decisões judiciais e a falta de comunicação com o contencioso administrativo.

Os impactos negativos desses problemas seriam: aumento da desigualdade, dificuldade em atrair investimentos, aumento dos gastos públicos, insegurança jurídica, alto custo do Poder Judiciário, prejuízo econômico, desperdício de dinheiro público, lentidão processual e perda de confiança no sistema judiciário.

Foram apontadas como iniciativas bem-sucedidas: julgamentos coletivos, aplicação da repercussão geral, utilização dos recursos repetitivos, realização de mutirões de conciliação com os conselhos de classe, adoção da técnica da *visual law*, ações voltadas para grandes devedores, especialização das varas e dos servidores, incentivo à conciliação e à transação.

Além disso, sugeriu-se: educação tributária, estímulo a meios alternativos de resolução de litígios, simplificação dos encargos tributários, fomento à transação, melhoria na fiscalização, condenação da União ao pagamento de sucumbência no cumprimento das decisões judiciais para reduzir o número de impugnações, aprimoramento na qualidade dos servidores, aperfeiçoamento do saneamento das ações, harmonização dos procedimentos e do entendimento das matérias tributárias com comunicação com a OAB para diminuir a litigiosidade, simplificação da legislação, aumento dos custos do processo, impedimento do pagamento da sucumbência, limitação do pagamento apenas aos honorários contratuais ou vencimentos e estabilização da jurisprudência (CNJ, 2022, p. 200).

4.2.2 Vieses, benefícios e *apartheid* fiscal

O direcionamento civilizatório e a mudança devem ser do interesse de todos. A aparente imutabilidade da conjuntura descrita é fundamentada em razões estruturais que precisam ser analisadas, pois, independentemente da legislação vigente, a manutenção do status quo é resultado do uso excessivo do formalismo, do positivismo, da neutralidade, do enfoque exclusivamente fiscal, da legalidade estrita e da tipificação detalhada, que se recusam a ouvir a sociedade e a realizar qualquer modificação em direção às promessas constitucionais.

O Paulo Guedes enquanto Ministro da Economia, em entrevista à rede CNN, após citar Becker e o manicômio tributário e fazer constatação de que o Brasil, apesar de ser a 8ª economia do mundo, é o 109º em facilidade de fazer negócios, tratou da reforma tributária, e disse também ao apresentador Willian Bonner que o lobby e a advocacia excluem quem tem poder e dinheiro do cumprimento das obrigações tributárias "[...] 1/3 [...] vem a Brasília e consegue ser desonerado, o outro terço não tem lobby político, mas tem dinheiro prefere pagar escritório de advocacia e acaba criando um contencioso de 2 trilhões com a União e só 1/3 paga" (WAAK, 2019).

A autoridade econômica máxima nacional naquele momento reconheceu a existência de uma cultura jurídica estrutural de manutenção histórica das distorções para privilégio de poucos, determinados grupos de poder[187] bem definidos, tudo feito em prejuízo da massa de contribuintes menores, com déficit arrecadatório e em descumprimento ao dever fundamental de pagar impostos.

Conforme apresentado acima, a PEC nº 45 foi gestacionada pelo Centro de Cidadania Fiscal, que tem por principais financiadores a Vale, o Itaú, a Braskem, a Votorantim e a Natura e atende os interesses financeiros e industriais dessas empresas em detrimento do setor de serviços, que mais emprega.

[187] A realização da justiça tributária passa fundamentalmente pela superação dos influentes interesses corporativos e pela participação efetiva do cidadão na produção da lei tributária, mormente em face de um Poder Legislativo conservador e eleito geralmente pela força do poder econômico (MOREIRA, 2021, p. 50-51).

O fenômeno de apropriação do Estado por meio dos grupos de poder e pela prática de lobby, no Brasil em pleno vapor, mas não regulamentada essa atuação, causa o *apartheid* fiscal. Em Portugal (NABAIS, 2019, p. 31) metade das pessoas coletivas não pagam IR, ficando a carga concentrada em poucas empresas, em razão da prática de *lobby* e a obtenção de legislação fiscal favorável, havendo uma nítida desigualdade na influência das legislações, nas possibilidades de planejamento e na prática da evasão fiscal[188].

Privilegia-se um pequeno contingente de pessoas em detrimento de milhões de contribuintes, no Brasil essa distorção é ainda mais aguda em razão do cenário de galopante desemprego (SARINGER, 2019), da crise econômica (CAVALLINI, 2020) e da dependência do Estado (SAKAMOTO, 2018). Não se pode continuar a negar o fator político como importante para a produção do direito, inclusive na preservação de interesses corporativos de um grupo de poder em relação a uma comunidade subalterna.

As estruturas se rearranjam para a manutenção dos interesses, importante desnudar os artifícios utilizados para desidratar, em todas as suas etapas, qualquer projeto de transformação do sistema tributário. As corporações[189] dominantes sempre criam meios para que o poder permaneça em suas mãos. O que precisa ser evidenciado para ser corrigido.

4.3 DISFUNÇÕES DO PODER JUDICIÁRIO

O Poder Judiciário brasileiro já recebia atenção por sua postura ativista após a CF/88, em razão da aplicação não ortodoxa do direito, para não dizer revolucionária e pelo fenômeno da judicialização da política. Questões relevantes no aspecto social e político, numa onda crescente, já vinham sendo absorvidas pelos juízes e pelos tribunais, por consequência, adentrando-se nas funções legislativas e executivas, sendo justificadas (DOBROWOLSKI, 1995) no papel transformador e iluminista

[188] O quadro de favorecimento, pessoalidade e oportunismo acaba sobrecarregando parcela da população e gerando um *apartheid* fiscal (NABAIS, 2019, p. 31).
[189] Os vieses contaminam o direito tributário por meio das corporações e dos grupos de interesse econômico (MOREIRA, 2021, p. 331).

concedidos a si pela própria justiça, legitimada essa extrapolação ao texto constitucional à necessidade de dar efetividade e garantia aos direitos fundamentais e a inoperância dos demais poderes, do executivo e do legislativo (COELHO, 2010).

Os limites do positivismo, do tecnicismo e do conceitualismos se evidenciam para o cumprimento da Constituição, quando se analisa e a produção de julgados de natureza tributária pelo STF durante o período da pandemia, de março a novembro de 2020, a fim de verificar a atuação do Poder Judiciário em relação aos elementos externos e seus impactos, especialmente em relação à violação da separação dos poderes e ao aumento do caos sistêmico, a fim de determinar a interferência de elementos costumeiramente ignorados pela dogmática tributária.

A abordagem não se concentra na análise de cada julgado, pois não é o objeto desta tese, dada a prolífica e volumosa produção de nossa Corte Constitucional – embora em um curto período de tempo, foram decididos quase cinquenta casos de repercussão geral.

Busca-se afastar um pouco dos detalhes e da abordagem analítica tradicional para compreender o STF nesse período de crise, investigando como nossa Suprema Corte se manifesta por meio de sua dinâmica de trabalho, incluindo a quantidade de casos julgados, a forma como foram conduzidos e os resultados obtidos.

A compreensão crítica desse órgão máximo demanda também a compreensão da conjuntura do sistema tributário brasileiro, que é conhecido por sua histórica complexidade, pela carga tributária elevada já mencionada, pela tributação sobre o consumo que afeta principalmente os mais pobres, pela infinidade de obrigações acessórias e pela percepção geral de falência das instituições oficiais, devido à excessiva produção normativa pelo Legislativo, à sensação de má gestão dos recursos públicos arrecadados pelo Executivo e ao notório congestionamento do Judiciário.

Digno de nota é a existência de projetos de reforma tributária em tramitação no Congresso Nacional, como as PECs nºs 45/2019, que está sendo analisada pela Câmara dos Deputados, e a 110/2019, que está em análise no Senado. Além disso,

o Governo Federal também anunciou o seu próprio projeto. Essas iniciativas, juntamente com as dos Municípios, Estados e setores produtivos, são relevantes para compreender a conjuntura política em relação ao tema em questão e determinar se a atuação do STF ocorreu devido a algum vácuo político ou em detrimento dos espaços democráticos tradicionais de deliberação, que são eleitos e garantidos pela Constituição.

Importante considerar a existência de um debate democrático prévio e abrangente já em andamento nas instâncias legislativas competentes, conduzido por agentes legitimados, que discutiam, refletiam e planejavam as mudanças necessárias no sistema tributário, a fim de avaliar se houve algum desrespeito aos poderes constituídos.

Compreender a realidade e destacar questões relevantes que influenciam aos poderes, possibilitar obter uma visão mais crítica do direito tributário e verificar se este está cumprindo seu papel como um dever fundamental, sempre com um olhar cético e com a ideia de que o direito deve servir ao ser humano e não o contrário.

Diante desse contexto, analisa-se a conjuntura tributária presente e o processo de mutação constitucional ocorrido pelo STF durante a pandemia, levando em consideração a fragilidade dos indivíduos e a aparente corrupção, falência e subversão do Estado, a fim de estimular uma análise voltada aos objetivos fundamentais da República e à separação de poderes. O objetivo é adequar a prestação jurisdicional aos propósitos constitucionais, preservando o ambiente democrático para as gerações futuras.

4.3.1 Estudo de caso: jurisprudência de crise fiscal na pandemia

O ano de 2020 foi marcado pelo início e fim de uma crise sanitária global que ainda não foi resolvida. Ao longo dos meses, foram adotadas medidas de contenção da doença, que limitaram a circulação de pessoas e o funcionamento de estabelecimentos industriais e comerciais, causando impactos sociais, econômicos e fiscais. Durante a pandemia, o STF proferiu uma quantidade significativa de decisões em matéria tributária, sendo chamada de jurisprudência de crise.

O contexto sanitário, embora compreensivelmente preocupado com a arrecadação, não é o mais adequado para garantir um julgamento imparcial, a autonomia do direito e a proteção dos direitos dos contribuintes. No entanto, durante a pandemia, o STF decidiu diversos assuntos de grande repercussão econômica (OLIVON; BACELO, 2020).

É interessante observar que muitos julgados foram concluídos sem um debate efetivo, por meio do plenário virtual, sem discussões presenciais. As sustentações orais foram gravadas e a concordância formal dos demais ministros com a posição do relator ocorreu simplesmente pela ausência de divergência, pelo silêncio.

Os votos não debatidos foram considerados unânimes e colegiados. A concordância ocorreu tacitamente quando não houve manifestação fundamentada de divergência dentro do prazo regimental, de uma sessão para outra, criando uma espécie de adesão por inação.

Destacam-se os processos julgados de forma célere pelo Plenário virtual nesse período pandêmico, em que se definiu (STF, 2023):

1. RE nº 784439: o caráter taxativo da lista de serviços admitiu a incidência do imposto em relação às atividades inerentes aos serviços elencados na LC, possibilitando a sua interpretação extensiva;
2. RE nº 596832: ser devida a restituição da diferença das contribuições para o PIS e para o COFINS recolhidos a mais, no regime de substituição tributária, se a base de cálculo efetiva das operações for inferior à presumida;
3. RE nº 1258934: a inconstitucionalidade da majoração excessiva de taxa SISCOMEX fixada em ato infralegal, a partir de delegação legislativa defeituosa, não conduz à invalidade do tributo nem impede que o Poder Executivo atualize os valores previamente fixados em lei, de acordo com percentual não superior aos índices oficiais de correção monetária;
4. RE nº 611505: não haver repercussão geral em relação ao debate da incidência da contribuição previdenciária sobre os quinze primeiros dias de afastamento

em razão do auxílio acidente, mantendo decisão proferida pelo STJ favorável ao contribuinte;

5. RE nº 576967: a inconstitucionalidade da incidência da contribuição previdenciária a cargo do empregador sobre o salário maternidade;
6. RE nº 603624: a constitucionalidade das contribuições de intervenção no domínio econômico destinadas ao Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), à Agência Brasileira de Promoção de Exportações e Investimentos (APEX) e à Agência Brasileira de Desenvolvimento Industrial (ABDI), inclusive após o advento da EC nº 33/2001;
7. RE nº 878313: a constitucionalidade das Contribuições Sociais Gerais. LC nº 110/2001. 10% sobre o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS);
8. RE nº 946648: a constitucionalidade da incidência do IPI sobre a revenda de importados;
9. RE nºs. 596614 e 592891: o direito do contribuinte ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus;
10. RE nº 759244: a imunidade prevista no inciso I do § 2º do art. 149 da CF/88 alcança as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação, caracterizadas por haver participação de sociedade exportadora intermediária;
11. ADI nº 2446: a constitucionalidade do parágrafo único do art. 116, do CTN, esclarecendo que a finalidade do dispositivo é evitar a evasão tributária;
12. ADI nº 4612: a inconstitucionalidade formal, por invasão à reserva de LC do inciso I do § 3º do art. 3º da Lei nº 7.543/88, incluído pela Lei nº 15.242/10, do Estado de Santa Catarina, no sentido de que os automóveis devem ser licenciados e registrados no local de domicílio do proprietário, seja PF ou PJ, e é nesse local que o IPVA é devido.
13. RE nº 598468: a imunidade constitucional (IPI e Contribuições Sociais – vide art. 149, § 2º, I, e 153, § 3º, III, da CF/88) sobre receitas decorrentes de exportação e sobre a receita oriunda de operações que destinem, ao exterior, produtos industrializados no âmbito das empresas do Simples;
14. RE nº 599316: a inconstitucionalidade, por ofensa aos princípios da não cumulatividade e da isonomia, à vedação ao creditamento da contribuição para o PIS e da COFINS, relativamente ao ativo imobilizado adquirido até 30 de abril de 2004;

15. RE nº 603497: o direito dedução dos insumos da base de cálculo do ISSQN, em se tratando dos serviços listados no item 7.02 (construção civil e congêneres);
16. RE nº 605552: incide o ISS sobre as operações de venda de medicamentos preparados por farmácias de manipulação sob encomenda. Incide ICMS sobre as operações de venda de medicamentos por elas ofertados aos consumidores em prateleira;
17. RE nº 460320: não é obrigatório o pagamento de IR sobre o lucro e dividendos de empresa distribuídos a sócios residentes no exterior;
18. RE nº 748543: o art. 155, § 2º, X, “b”, da CF/88 garante ao Estado de destino o ICMS sobre a operação interestadual de fornecimento de energia elétrica a consumidor final, para emprego em processo de industrialização, não podendo o Estado de origem cobrar o referido imposto;
19. RE nº 628075: o estorno proporcional de crédito de ICMS efetuado pelo Estado de destino é constitucional, em razão de crédito fiscal presumido concedido pelo Estado de origem sem autorização do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), não violando o princípio constitucional da não cumulatividade;
20. ADPF nº 198: recepcionada pela CF/88 a LC nº 24/75, exigindo a unanimidade do CONFAZ para a concessão de benefícios fiscais;
21. ADIs nº 5.480 e 5.512: a inconstitucionalidade da Lei nº 7.182/2015 do Estado do Rio de Janeiro e da cobrança da Taxa de Fiscalização Ambiental e Regulatória das Atividades de Exploração e Produção de Petróleo e Gás (TFPG), em virtude da desproporção entre os valores arrecadados versus o gasto público correspondente;
22. ADI nº 6025: o art. 6º, XIV, da Lei Federal nº 7.713/1998 é constitucional, não podendo o Judiciário conceder ou ampliar benefícios fiscais em favor de contribuintes;
23. Proposta de súmula vinculante nº 26: fixando a tese de que não existe direito a crédito presumido de IPI relativamente à entrada de insumos isentos, sujeitos à alíquota zero ou não tributáveis, o que não contraria o princípio da não cumulatividade;
24. RE nº 761263: a contribuição do FUNRURAL sobre receita bruta para segurado especial é constitucional;

25. ARE nº 665134: o sujeito ativo da obrigação tributária de ICMS incidente sobre mercadoria importada é o Estado-membro, no qual está domiciliado ou estabelecido o destinatário legal da operação que deu causa à circulação da mercadoria, com a transferência de domínio;
26. RE nº 635443: a controvérsia relativa à base de cálculo da COFINS e do PIS, na importação feita no âmbito do sistema do Fundo de Desenvolvimento de Atividades Portuárias (FUNDAP), não terá o seu mérito julgado pela Corte, considerando ser o tema infraconstitucional e demandar a revisão de matéria de fato (Súmula nº 279/STF);
27. RE nº 603136: constitucional a incidência de Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) sobre contratos de franquia;
28. RE nº 607642: constitucional o modelo legal de coexistência dos regimes cumulativo e não cumulativo, na apuração do PIS/COFINS das empresas prestadoras de serviços;
29. RE nº 602917: constitucional o art. 3º da Lei nº 7.798/1989, que estabelece valores pré-fixados para o IPI, a denominada pauta fiscal;
30. RE nº 838284: não viola a ilegalidade tributária a lei que, prescrevendo o teto, possibilita o ato normativo infralegal fixar o valor de taxa em proporção razoável com os custos da atuação estatal, valor esse que não pode ser atualizado por ato do próprio conselho de fiscalização em percentual superior aos índices de correção monetária legalmente previstos;
31. RE nº 587108: em relação as contribuições PIS/COFINS, não viola o princípio da não cumulatividade a impossibilidade de creditamento de despesas ocorridas no sistema cumulativo, pois os créditos são presumidos e o direito ao desconto somente surge com as despesas incorridas em momento posterior ao início da vigência do regime não-cumulativo;
32. RE nº 796373: a imunidade em relação ao Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), prevista no inciso I do § 2º do art. 156 da CF/88, não alcança o valor dos bens que excederem o limite do capital social a ser integralizado;
33. ADI nº 5002: inconstitucional a expressão “[...] no prazo de cento e oitenta dias contados da data de publicação desta lei [...]” posta no inc. i do art. 3º, da expressão “[...] facultado ao Decon intervir no processo como assistente [...]” do art. 29 e dos arts. 23, 24, 25, 26, 27, 28 e 39 da lei nº 13.515/2000 de Minas Gerais;

34. RE nº 598677: afastou a exigência contida em decreto estadual de recolhimento antecipado do ICMS quando da entrada de mercadorias em território gaúcho;
35. RE nº 1072485: incide os tributos federais sobre o terço constitucional de férias, indenizadas ou gozadas;
36. RE nº 1.178.310: válida a cobrança do adicional de 1% da alíquota da COFINS-Importação;
37. RE nº 1.258.842: não há matéria constitucional na discussão da inclusão do ICMS-ST da base de cálculos das contribuições aos PIS/COFINS;
38. RE nº 611.505: não se trata de matéria constitucional a incidência da contribuição previdenciária sobre os valores pagos nos primeiros 15 (quinze) dias de auxílio-doença;
39. ARE nº 1255885: não incide o ICMS sobre o deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, localizados em Estados distintos.

Já os seguintes processos tiveram o seu início de julgamento pelo plenário virtual e ainda estão em aberto pela intervenção dos ministros, nos quais se debate (STF, 2023):

1. RE nº 796939: a multa de 50% em razão da compensação não homologada;
2. RE nº 63089: a constitucionalidade da contribuição ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA);
3. RE nº 607109: a constitucionalidade do afastamento do direito aos créditos do PIS/PASEP e da COFINS nas aquisições de desperdícios, resíduos e aparas, como contraponto da suspensão da incidência dessas contribuições na hipótese do art. 48, caput, da Lei nº 11.195/2005;
4. RE nº 598677: a constitucionalidade da cobrança antecipada de ICMS no ingresso de mercadorias adquiridas em outro ente da federação;
5. ADI nº 1945: a constitucionalidade da cobrança do ICMS sobre operações com *software* disponibilizado via transferência eletrônica (*download*, *streaming* e *cloud*);
6. ADI nº 4395: a constitucionalidade do pagamento da Contribuição Previdenciária incidente sobre a receita bruta proveniente do resultado da

comercialização dos produtos rurais, em substituição à contribuição sobre a folha de salário de seus empregadores;

7. RE nº 1049811: a constitucionalidade da exclusão dos valores retidos pelas administradoras de cartão (crédito/débito) da base do PIS/COFINS –, o STF concluiu pela incidência dos tributos federais, processo tramita na Corte.

Dos 46 casos levados ao plenário virtual, 39 já foram decididos, o que corresponde a 83%; e sete ainda aguardam julgamento, o que corresponde a 17%.

Outros processos (STF, 2023) com relevante impacto econômico (BACELO, 2020) também foram julgados (MINHOTO; KOSCAK, 2020):

1. ADI nº 5.553 analisou a constitucionalidade do Decreto nº 7.660/2011 e o Convênio de ICMS nº 100/1997, que versam sobre o preço de agrotóxicos;
2. RE nº 688.223, Tema 590 da repercussão geral, Rel. Min. Luiz Fux analisou se incide ISS sobre programas de computadores produzidos de forma personalizada;
3. ADIs nºs 1.945 e 5.659 trataram da incidência de ICMS sobre operações com *softwares;*
4. RE nº 605.552, Tema 379 da repercussão geral, Rel. Min. Dias Toffoli discutiu se incide ICMS ou ISS nas atividades realizadas por farmácia de manipulação;
5. RE nº 574.706, tema 69 da repercussão geral, Rel. Min. Carmem Lúcia excluiu o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS;
6. RE nº 460.320, Rel. Min. Gilmar Mendes discutiu se a incidência de IR sobre lucros e dividendos distribuídos para sócios residentes e domiciliados no exterior viola o princípio da não discriminação com base na nacionalidade;
7. RE nº 596.832, tema 228 da repercussão geral, Rel. Min. Marco Aurélio discutiu a possibilidade de restituição de valores pagos a maior, a título de PIS e COFINS, no regime de substituição tributária, quando a base de cálculo inicialmente estimada for superior à base de cálculo real;
8. RE nº 576.967, Tema 72 da repercussão geral, Rel. Min. Luis Roberto Barroso discutiu que a contribuição previdenciária devida pelo empregador não deve incidir sobre o salário-maternidade.

A grande maioria dos julgados teve desfecho final pró União (OLIVON; BACELO, 2020). A discussão de créditos fiscais federais envolveu quantia equivalente a quinhentos e sessenta bilhões de reais. Desse total, se manteve a cobrança de quinhentos e trinta bilhões de reais; por consequência, apenas se declarou a inconstitucionalidade de trinta bilhões de reais.

A atuação do STF nesse momento de crise, devido ao volume e à celeridade das decisões, ao resultado favorável ao fisco federal e às modificações promovidas, acabou resultando, de forma indireta, em uma ampla reforma sistêmica. Isso levou à exaustão da política tributária durante o período de crise e afetou negativamente tanto a atuação do poder executivo quanto do legislativo.

Há uma percepção subjacente de que houve uma clara preocupação com a arrecadação, o que esvaziou, sem um debate efetivo, muitas das reivindicações dos contribuintes. Além disso, essas decisões também geram ainda mais complexidade para qualquer projeto tributário em tramitação no Congresso, uma vez que as posições estabelecidas pela Corte não podem ser ignoradas pelo legislador nos seus projetos, incluindo o constituinte derivado e as já nominadas propostas de reforma tributária.

5 ECONOMIA DIGITAL POR UM NOVO SISTEMA TRIBUTÁRIO

“Eu só posso lhe mostrar a porta.
Você tem que atravessá-la”.

Morpheus_Matrix (1999).

A tese resgata, primeiramente, a importância do tributo para o cidadão, para a comunidade e para o Estado, baseada no conceito do DFPI. O Estado Fiscal está intrinsecamente condicionado à viabilidade material de cumprir o projeto da modernidade e manter de forma civilizatória o tecido social.

Apesar do plano ser bom, o relato histórico a partir da modernidade evidencia um descolamento da realidade em relação a este projeto, o que se evidencia pelo descumprimento do DFPI e no *apartheid* fiscal.

A correção dessas disfunções leva em consideração as deficiências do Estado Fiscal em tributar a economia digital, com propostas para um sistema tributário internacional, e para correções das disfunções do sistema brasileiro, com possível repercussão para outros países.

Diante desses desafios e disfunções sistêmicas, trazem-se, então, as seguintes propostas sobre como o Estado Fiscal deve tributar a Economia Digital, no plano universal e local.

5.1 POR UM SISTEMA TRIBUTÁRIO UNIVERSAL

A problemática é comum, extrafronteiras e de caráter universal, decorre do alerta de concentração de renda e explosão da desigualdade global, pois, pela primeira vez, a pobreza e a riqueza extrema aumentaram muito e ao mesmo tempo no mundo, com o acirramento das divisões sociais em razão do descumprimento do DFPI pelos mais ricos. As propostas precisam ter a mesma abrangência, numa perspectiva global e se somam àquelas que visam enfrentar esse cenário desafiador, por exemplo, as já citadas no Relatório OXFAM (CHRISTENSEN, 2023): de capacitação e transparência da arrecadação tributária; fim dos incentivos fiscais sem quaisquer justificativas social

ou ambiental; a tributação dos super-ricos, por meio de um imposto de até 5% sobre o patrimônio, que poderia arrecadar 1,7 trilhão de dólares por ano, tirando 2 bilhões de pessoas da pobreza e acabando com a fome; a criação de impostos solidários com incidência única sobre o patrimônio; criação de impostos sobre lucros inesperados das empresas; tributação dos dividendos; o aumento da alíquota média do IR; e a implementação de um imposto sobre serviços digitais, adotando uma alíquota mínima.

Converge também e em parte às orientações da OCDE em relação aos Estados, por colocar como desafio da globalização e da digitalização da economia o risco de bitributação e de evasão tributária. O Grupo dos Vinte (G-20) se empenhou num primeiro momento em dar aplicabilidade às diretrizes internacionais, com a tributação neutra e equivalência de carga tributária entre empresas digitais e tradicionais. Contudo, buscou a desoneração do mercado digital para fomentar o desenvolvimento tecnológico, o que levou e leva a distorções. Iniciativas como a clareza e simplificação das normas tributárias, a com antecipação das suas consequências, a delimitação da localização das empresas digitais pela sua área de atuação e o cálculo do imposto a ser pago são elogiáveis, pois visam superar o formalismo e focar nos conteúdos materiais dos fatos econômicos para a aplicação da norma (FOSSATI; MCCLASKEY, 2022).

Assim as propostas visam viabilizar o cumprimento do DFPI num mundo sem fronteiras e por meio de uma ação coordenada permitir uma tributação mais simplificada e justa, que alcance essas matrizes de riquezas a fim de combater as desigualdades.

5.1.1 Dever fundamental universal negociado

Os feudos tecnológicos invisíveis, etéreos, com ancoragem transitória em paraísos fiscais e utilização de moedas próprias e digitais, não submetem a sua riqueza a nenhum controle estatal efetivo, impactando de forma comum o fisco dos países centrais e periféricos, os setores produtivos internos, comércio, a indústria, e o serviço e, também, aos cidadãos em escala global.

A questão de como o Estado Fiscal deve lidar com a economia digital se mostra atual, disruptiva e relevante. Os problemas decorrentes da miséria e da concentração de rendas tocam a todos, independentemente das diferenças e das afinidades culturais, com implicações para o presente e também para o futuro da sociedade.

O plano macro e universal também deve estar compromissado no atendimento do DFPI. Como já pontuado, o projeto da modernidade está intrinsecamente relacionado à viabilidade material de seu cumprimento, para manter o tecido social e garantir a dignidade da pessoa humana.

Num mundo globalizado, sem fronteiras e agora dominado pela economia digital se evidencia haver problemas comuns, que superam a possibilidade de resolução pela ordem interna, por conceitos nacionalistas e por meio de sua soberania[190], entendida como o poder que se situa no ápice da pirâmide, subordinando aos demais, já na ordem externa desdobra-se no reconhecimento pelos demais Estados[191] constituintes da sociedade internacional, que agem de forma coordenada.

Somente com a mudança de paradigma e com a criação de mecanismos globais, se tornará viável alcançar esses feudos tecnológicos, onde quer que situem as suas sedes fiscais e independente de onde ocorra o fornecimento e o consumo dos seus serviços e dos seus produtos.

---

[190] A soberania seria o poder jurídico supremo do Estado, e teria como um de seus desdobramentos a ideia de soberania fiscal, nível supremo do poder tributário, um poder constitucional, indisponível, abstrato, permanente e limitado que vem a ser conferido ao legislador para a criação, instituição, estabelecimento ou "invenção" dos impostos e a sua disciplina essencial (NABAIS, 1998, p. 682-683).

[191] Poder soberano em tese ocorre na ordem interna. "A soberania se constitui na supremacia do poder dentro da ordem interna e no fato de, perante a ordem externa, só encontrar Estados de igual poder. Esta situação é a consagração, na ordem interna, do princípio da subordinação, com o Estado no ápice da pirâmide, e, na ordem internacional, do princípio da coordenação. Ter, portanto, a soberania como fundamento do Estado brasileiro significa que dentro do nosso território não se admitirá força outra que não a dos poderes juridicamente constituídos, não podendo qualquer agente estranho à Nação intervir nos seus negócios" (BASTOS, 1990, p. 22).

A solução não tem condição de ser com base na força nacional, multinível[192] ou regional[193], diante da impotência e insuficiência dos poderes locais[194], tampouco pode se dar pelas tradicionais instituições internacionais. Impõe-se buscar uma ordem mais ampla, a ser construída por meio da interdependência[195] entre as nações e também pela participação inclusiva e transparente[196] desses atores econômicos nos centros de deliberação e de decisão. Necessário firmar um novo pacto social digital, por meio de um diálogo plural, legítimo, consciente, inclusivo, participativo e com tendência à transnacionalização das respostas[197] negociadas.

O novo pacto social digital demanda a delegação mínima dos tradicionais poderes do Estado de legislar (MAGALHÃES, 2020), de tributar e até de decidir para outros organismos, a serem criados de forma coordenada e até hierarquizada, para o fim de cumprir universalmente o DFPI em relação a economia digital que não é apreendida, fundada no primado ético de uma solidariedade[198] global e pela proteção da centralidade humana, objetivando, por exemplo, uma garantia de renda aos mais

[192] O transconstitucionalismo vem a ser um modelo passível de permitir a solução de problemas jurídicos por meio de diversos ordenamentos, numa busca a solução mais adequada e buscando uma aprendizagem recíproca. A questão é mais afeta a competência judicial, não permeando o conceito aqui defendido de criação de estruturas arrecadatórias e distributivas permanentes (NEVES, 2009).
[193] Teixeira defende uma ordem pluriversal, multinível, com espaços de cooperação, mas não fundada no universalismo, mas na proximidade cultural, étnica e antropológica, assentada em espaços regionais. Apesar da ideia ser interessante, pela análise feita e no tema aqui tratado, já se evidenciou não dar uma resposta adequada a economia digital e o atendimento a feição fiscal do Estado, *vide* as dificuldades da comunidade europeia em tributar os feudos tecnológicos (TEIXEIRA, 2011).
[194] Sem um acordo global, se torna impossível uma política fiscal eficiente em relação a tributação da renda, grandes fortunas e heranças. A saída sempre existirá em direção ao paraíso fiscal mais próximo.
[195] Numa relação entre federações e as sociedades internacionais, estas ocupam o lugar de maior distância entre os sujeitos, menor densidade e fraca coesão social (BARACHO, 2000, p. 40).
[196] Inocência imaginar que uma exclusão desses atores globais, baseada em concepções arcaicas de poder vinculadas a autoridade estatal impedirá a influência desses Feudos nos centros decisórios, eles já definem eleições, daí a necessidade de construção de um campo de debate onde se possibilite ter transparência, onde se desnudem os vieses e se busque uma sinceridade nas posturas.
[197] A crise da modernidade modifica o direito. A incerteza e o relativismo tomam conta do seu espaço. Há uma necessidade de eficiência, compreensão, cooperação e agilidade, o que apenas se conseguirá num espaço, fluído e sem limites territoriais por meio do diálogo, do direito negociado, legitimado por meio do convencimento e do compromisso firmado por seus principais atores. Leia-se: Estados e Feudos Tecnológicos, todos entre si. A proposta é de aceitação mútua e consciência dos limites individuais e da solidariedade universal como solução (CHEVALLIER, 2010, p. 120-157).
[198] O desafio que se impõe é de se criar a verdadeira solidariedade internacional e como esse supergoverno mundial iria repartir o desenvolvimento e as riquezas (BARACHO, 2000, p. 41).

necessitados[199] e na criação de condições para evitar a erosão das bases tributárias, por meio de normas e regramentos de abrangência extrafronteiras.

A ação é subsidiaria[200] e universal, com a convivência entre as estruturas nacionais e a supranacional, sem interferência no poder de autodeterminação e sem afetar os sistemas internos tributários, mas com a criação de um plus distributivo e arrecadatório, consciente dos limites da territorialidade do Estado diante dessa nova economia digital fluída, bem como da incompreensão do poder tecnológico desses feudos, inclusive para reforço da própria autonomia interna.

A construção seria participada[201] entre todos os destinatários e sujeitos desse dever solidário universal, possibilitando uma vigilância compartilhada do DFPI, o que vem sendo orientado pela OCDE, nessa relação de dependência entre os Estados e as *Big Techs*, que têm o domínio dos dados, podendo prestar informações para os órgãos de arrecadação, integrando essa relevante função, além de educar os fornecedores que se utilizam da plataforma e até sendo possibilitado assumir voluntariamente a arrecadação e o repasse dos tributos (CASTELLO, 2021, p. 245). Uma união de esforços na arrecadação, que poderia ser revertida a própria ordem e estruturas dos Estados delegantes e com auxílio dessas próprias empresas de tecnologia, numa forma de estimular um ecossistema[202] universal digital, que possibilitaria dividir para

---

[199] A previsão de uma renda básica universal e um salário mínimo por hora estabelecidos em nível supranacional, aquela custeada por um imposto supranacional de caráter realmente progressivo sobre as grandes riquezas (CICCARELLI, 2023).

[200] Pelo princípio da subsidiariedade, deve se dar prevalência a ordem local, as relações comunitárias e solidarias, que firmam o liame entre governantes e governados, fortalecendo a concepção de cidadania e a racionalidade das decisões pelo seu localismo. Ou seja, necessária esta prevalência de desconcentração do poder e proximidade com os cidadãos, que somente deve ser flexibilizada com situações extremas, como a aqui explicitada, em especial pela força do anarquismo capitalista e uma concentração de poder e riqueza nunca vistos e para fim de evitar as tendências autoritárias (BARACHO, 2000, p. 21–54).

[201] Iniciativas da OCDE como a declaração de resultados firmada por 138 países, para estabelecer uma taxação global sobre lucro, que recairá sobre as 100 maiores empresas do mundo, com a redistribuição de 200 bilhões de dólares anuais, do local sede dessas empresas, para onde as vendas são feitas, já evidencia um início de correção em relação a vendas que chegarão a 8 trilhões de dólares em 2025. A proposta é de fixação de uma alíquota mínima global de 15% sobre o lucro contábil financeiro. A previsão do acordo tributário é que já comece a vigorar em 2025, se nota a resistência dos nortes americanos, que não aceitam qualquer antecipação de medidas, situação que acaba sendo cômoda pela sua arrecadação exclusiva do lucro de grande parte das *big techs* que ali se situam como Google, Facebook e Amazon, bem como de Belarus, Paquistão, Rússia e Sri Lanka, que não o aprovaram e ficam como possíveis paraísos fiscais (O GLOBO, 2023).

[202] A UE lançou um objetivo para 2030, uma década digital, para melhoria da qualidade de vida dos seus cidadãos diante da quantidade de dados produzidos. A sinergia, a interação e a consciência

multiplicar os efeitos benéficos das revoluções tecnológicas, partilhando o milagre dos seus dados e metadados na definição de políticas públicas.

Necessário pós modernizar o Estado e o direito tributário, atento a demanda universal de justiça fiscal "[...] isto é, estão directamente ao serviço da realização de valores assumidos pela colectividade organizada em estado como valores seus" (NABAIS, 1998, p. 102), pela existência do aspecto cultural global comum de solidariedade para se acabar com a miséria.

Portanto, a solução se encontra na consciência da cidadania econômica[203] mundial, em que todos os sujeitos nacionais, estrangeiros, apátridas e também das pessoas jurídicas concordarão com a tributação voltada para o ato econômico que traduza a capacidade contributiva e não para o vínculo político nacional, sem o arbítrio e as exclusões com base no critério espacial, bem como o estabelecimento de regras globais que evitem a erosão das bases tributárias e também ponham fim as guerras fiscais e a ausência de *fair play*. O seu cumprimento é essencial para a comunidade e para a dignidade da pessoa humana (NABAIS, 1998, 71-73), pois consiste no meio indispensável para a vida organizada de forma fiscal (NABAIS, 2003, p. 2) e civilizada, assegurando o mínimo existencial e efetivando as cartas universais, evitando o retrocesso nas conquistas sociais e diminuindo os desequilíbrios, a desigualdade e a

participativa devem ser estimuladas envolvendo o particular, a comunidade e o Estado num projeto de cidades, países e sociedade global inteligentes, "ecossistemas de dados abertos" em que pessoas, práticas, valores, objetivos e tecnologias possam interagir de forma conectada e interdependentes, onde dados públicos são gerados e podem ser reutilizados para fins sociais. A mineração de dados já tem se dado de forma mundial e anárquica, com a produção dos seus metadados e a sua utilização na mesma escala e com impacto na sociedade. O uso deve também se voltar para o benefício social e ser devidamente utilizada pelos Estados. A pretensão não pode ser planificadora e aniquiladora das diferenças e dos aspectos culturais próprios e regionais, mas facilitadora na apreensão do que há de comum, para resolver problemas globais e atender pretensões e desejos na mesma medida. Neste contexto de interações, todos são convidados a participar e são atores interdependentes, permitindo aos agentes políticos, aqui não só limitada a visão dos mandatários, mas inclusiva do particular, do Feudo Tecnológico, da academia e dos demais investidos nesse compromisso de estimular o desenvolvimento económico, social, cultural e infraestrutural, que os dados e os metadados possam potencializar. As outras partes interessadas também poderão se beneficiar do acesso a estes dados abertos, que devem circular entre produtores e usuários, numa perspectiva de cooperação e confiança, desenvolvendo a consciência de dependência mútua e de responsabilidade comum numa direção civilizatória (COVELO, 2023).

[203] Nabais (2019, p. 26), inclusive, desenvolve o conceito de cidadania econômica como o suporte do DFPI: "[...] tem por base, não o vínculo político, da nacionalidade ou da cidadania política, mas antes o vínculo económico, da residência ou outra conexão económica ou da cidadania económica".

miséria, sem aniquilar as possibilidades de produção de riqueza, que deve ser em certa medida não confiscatória partilhada.

5.1.2 Imposto Digital Universal sobre Riqueza (IDUR), tributação de dados e do capital

A economia digital levou a um acúmulo de riqueza e poder das grandes empresas de tecnologia que se beneficiaram do labirinto normativo analógico, da ausência de regras adequadas para tributar esta nova matriz de riqueza fluída e dos limites da territorialidade, havendo a necessidade de se romper com essa teia complexa, limitada e atrelada a conceitos analógicos e aos limites territoriais, reforçada pelo paradigma da legalidade, com seus aspectos metafísicos, tradicionais, nacionalistas, conceituais e autorreferenciais, que sempre tenderam a cristalizar posturas burocráticas de poder em um plano inalcançável para uma sociedade de excluídos e no descumprimento do DFPI pelos mais ricos.

Como mencionado nos capítulos anteriores, estamos testemunhando uma revolução social que está influenciando todas as organizações. A sociedade está passando por uma reformulação baseada em um novo conjunto de regras e expectativas impulsionadas por tecnologias disruptivas. Embora a mudança econômica não seja causada diretamente pela tecnologia, ela tem facilitado esse processo, permitindo que as empresas aproveitem essas novas regras para dominar os setores analógicos existentes e explorar novas oportunidades. O ponto crucial desta tese é que essa riqueza gerada é agora cognoscível e mensurável, o que possibilita a atuação civilizatória do Estado e de outros setores em relação a ela (SURDAK, 2018, p. 13-25), mas essa ação precisa considerar o imediatismo das relações, rompendo os limites tradicionais do tempo e do espaço, em que conceitos de origem e de destino, não servem para fins de garantir justiça tributária em relação aos países produtores e tampouco aos países consumidores.

No plano internacional, a tendência comum vem a ser no sentido da tributação voltada para as operações digitais, com a criação de uma espécie de Imposto de Valor Agregado (IVA), que comumente incide sobre a venda/consumo de produtos e de serviços: a Albânia introduziu a tributação digital pelo *Value Added Tax* (VAT) em

2015, com a alíquota de 20%; a Angola com a alíquota de 14% para todas as vendas; a Austrália 10% para vendas; Bahrain 5%; Bangladesh 15%; Belarus 20%; Canadá está introduzindo o *Provincial Sales Tax*, com alíquota variável, 6% na província de Saskatchewan's, 7% na Colônia Inglesa e 9.975% no Quebec; a UE desde 2015 exige o VAT dos vendedores quando a empresa vendedora se situa na comunidade, já para empresas estrangeiras a responsabilidade é do consumidor, já as empresas europeias vendendo para fora a tributação será no local de consumo; Islândia, 22,5% para eletrônicos, a exceção de e-books, 11%; Japão 8%; Índia todos os produtos e serviços – *Good & Serevice Taxation* (GST) são tributados em 18%; na Nova Zelândia o GST é de 15%; na Noruega existe desde 2011, o *Value Added Tax on Eletronic Services* (VOES) de 25%; na Rússia a alíquota vem a ser de 20%; Arabia Saudita 5%; Servia 20%; África do Sul 14%; Coreia do Sul, país em que 90% da população tem seu próprio smartphone, 10%; Suíça 7.7%; Taiwan 5%; Turquia varia de acordo com o destinatário, se privado ou comerciante, a alíquota é de 18%; Emirados Árabes 5%; e EUA, cada Estado por editar a sua legislação, alguns tributam a venda, inclusive de empresas com sede fora do Estado, pela lei "*economic nexus*". Países que introduziram a tributação digital em 2020: Camarões; Chile alíquota de 19%; Indonésia 10%; Malásia 6%; Mexico 16%; Nigéria 7.5%; Singapura 7%; Uganda 18%; e, Uzbequistão 10%. Países em processo de introdução: Algéria 9%; China ainda estudando como tributarão a economia digital; Colômbia 18%; Fiji 9%; Conselho de Cooperação do Golfo está tentando unificar o VAT nos 5%; Israel 16%; Tailandia 5%; Ucrania 20%; e, Vietnam 10% (BUNN, 2020).

A tributação tradicional pelo IVA, que inclusive segue as diretrizes do G-20: a neutralidade, a eficiência, a certeza e a simplicidade, que foram destacadas como metas a serem alcançadas para uma regulação tributária adequada da economia digital (FOSSATI; MCCLASKEY, 2022), não tem se mostrado efetiva para a obtenção de receitas públicas, tampouco para fins de justiça social e cumprimento do DFPI por essas Empresas de Tecnologia.

As recomendações de flexibilização do conceito tradicional de estabelecimento permanente a partir da presença digital significativa também não têm garantido uma tributação efetiva, além das dificuldades operacionais de apuração dos lucros e fiscalização dessas empresas. Isso resulta em uma falta de pragmatismo (NOCETTI;

ZILVETI, 2020) das orientações da OCDE para os Estados membros ou não participantes.

Em certa medida, a OCDE tem se preocupado com a erosão da base tributária (ENGLISCH, 2015), decorrente das dificuldades em mensurar a renda desses feudos localizados em paraísos fiscais, além das práticas elisivas e evasivas que se aproveitam do conceitualismo para evitar o cumprimento do DFPI, transferindo lucros para jurisdições mais favoráveis.

Contudo, o apego ao uso desses conceitos analógicos, mesmo com a sua flexibilização, como estabelecimento, lucro e renda, não se compatibiliza com os desafios impostos pela economia digital, o seu imediatismo e fluidez que quebraram as barreiras de tempo, de espaço e de materialidade.

As mesmas preocupações críticas relacionadas às diretrizes da OCDE também se aplicam às propostas apresentadas pelo novo relatório da OXFAM (CHRISTENSEN *et al.*, 2023) "A 'Sobrevivência' do mais rico". Embora o relatório apresente um quadro alarmante em números, com exceção da ideia de criação de um imposto digital, as demais propostas estão ancoradas no quadro histórico e analógico do direito tributário. Essas medidas sugeridas tendem a ser ineficazes diante de um mundo fragmentado, sem fronteiras e da economia digital, pois estão baseadas em conceitos tradicionais de patrimônio, capital, herança, distribuição de dividendos e aumento de alíquota do IR.

A limitação territorial, numa economia digital que já domina o mundo, impossibilita alcançar a riqueza produzida pela Economia Digital, o protocolo tradicional perpetua o histórico ciclo do Robin Hood às avessas. A tendência pela tributação pelo IVA serve para onerar exclusivamente ao consumidor, pois quando a Empresa não existe fisicamente no país, se nota que os rendimentos não são tributados, além dos países que oferecem uma baixa tributação da renda atraírem as suas sedes, numa espécie de “Guerra fiscal mundial”.

Impulsionada pela crise econômica gerada pela COVID-19, circulou, inclusive, a proposta de tributação por meio de uma micro taxa de todas as transações eletrônicas,

com uma alíquota mundial de 0,3%, tendo por base o estudo coescrito por Jean-Charles Rochet e Jean Tirole, prêmio Nobel em economia no ano de 2014. O cálculo diário de transações é de 6.5 trilhões de dólares. A taxação iria recair principalmente sobre especuladores. A ideia não é nova, a sua origem remonta a iniciativa do Reino Unido, em 1694, com *stamp duty* para financiar a guerra com a França. Em 2012, a França também introduziu um imposto similar sobre a compra de ações, tudo com o objetivo de combater a bolha de 2008. Contudo, o *lobby* financeiro e os arranjos complexos feitos pelos bancos fizeram com que os grandes clientes evitassem essa forma de tributação (LEPECQ, 2020).

Dentre as diversas possibilidades e iniciativas nacionais que se acumulam e não dão cumprimento ao DFPI, se propõe aqui a criação de um tributo mundial por meio da fixação de uma micro alíquota. Um imposto que incida sobre as movimentações[204] eletrônicas de riqueza, a fim primeiro de contar os desafios da fluidez e da ausência de territorialidade da economia digital, aproveitando inclusive as suas características de relativização do tempo e do espaço.

A incidência seria universal, transparente e simples, por meio da transmissão de dados ou do próprio capital virtual, inclusive das movimentações dentro dum mesmo grupo econômico, como, por exemplo, remessas de valores entre filiais e sede, muitas das quais para gerar despesa fictícia, por meio do pagamento de *royalties* com o propósito de evitar a tributação nos países periféricos dos lucros auferidos, sendo dificultada a evasão servindo de instrumento de justiça em relação aos pagadores de impostos.

A amplitude da sua incidência formaria um amálgama sobre todas as bases econômica tradicionais, superando as suas classificações, renda, propriedade e consumo (MELISSA, 2021, p. 9-1), para fins de evitar a erosão tributária, pois os fatos

[204] Apesar do tema não ser de maior conhecimento externo, pelo apego aos tributos tradicionais, o Brasil teve uma experiência rica e bem-sucedida na tributação das movimentações financeiras por meio da CPMF, com grande aceitação pela RFB, pois se permitiu a ampliação da base de incidência tributária, praticamente ausente o compliance interno, baixíssima a sua litigiosidade e pequena burocracia estatal. Estudos evidenciaram a sua não regressividade pela sua natural cumulatividade, se mostrando proporcional como se espera de um IVA ideal. A sua simplicidade o tornou quase que insonegável (CINTRA, 2003).

evidenciadores de riqueza, ao se movimentarem, seriam tributados, diminuindo um pouco a distorção da não taxação dos mais ricos.

O cumprimento desse dever fundamental de pagar um IDUR seria passível de ser realizada por meio de algoritmos, aproveitando as redes já existentes de circulação financeira e de dados, evitando a necessidade de criação de um aparato físico burocrático complexo, por operar de forma virtual.

A própria OCDE, no fornecimento de serviço alienígena recomenda a extração de dados financeiros pelo país de destino, o endereço de IP, dados do cartão de crédito e do endereço de correspondência, como forma de viabilizar a fiscalização, para poder comprovar a fonte o local de residência do adquirente a fim de não haver o pagamento equivocado do imposto (CASTELLO, 2021, p. 189-190).

A burocracia com os custos administrativos de registro, arrecadação, alfândega, desembaraço e fiscalização pelo adquirente numa venda para o estrangeiro poderiam ser superadas. Hoje o próprio IVA nessas vendas internacionais de tangíveis, com a concentração da tributação no destino se torna num tributo monofásico, sendo desnaturada a ideia de valor agregado ocorrendo a ruptura da sua cadeia. Para os intangíveis a situação é ainda mais grave, pois não se tem a possibilidade de efetiva fiscalização, sendo recomendado pela própria OCDE acordos de cooperação mútua entre os países a fim de evitar fraudes e evasão tributária (CASTELLO, 2021, p. 178-179), já para as vendas de intangíveis para consumidores a responsabilidade seria do fornecedor, inclusive do não residente, que deve se submeter a um registro simplificado, contudo, se notam também dificuldades para a definição do local de prestação, pela inexistência de entrega física, não se tendo precisão de onde ocorre o fato imponível tributário (CASTELLO, 2021, p. 182-183). Para o caso de fornecedores estabelecidos fora do bloco europeu, por exemplo, se ele não se registrar e não pagar, a própria Comissão Europeia reconhece a sua impossibilidade de fiscalização e a impunidade (CASTELLO, 2021, p. 189).

Assim, a própria noção de destino deve ser rompida, pois não se adequa a economia digital, já que não se tem precisão em relação ao local onde veio a ser realizado o fato imponível. Além é claro da possibilidade de uso compartilhado dos intangíveis, basta

pensar em softwares utilizados por uma empresa e por suas filiais. (CASTELLO, 2021, p. 174).

O efeito cumulativo da incidência valeria a pena, pela proposta de alíquota diminuta, já que incidiria em todas as etapas de produção que envolveriam movimentação de riqueza, também afetando em cascata o consumo, mas com um impacto muito menor do que as atuais alíquotas não cumulativas. Os IVAs podem chegar à casa dos 30%, já IDUR, numa alíquota de 0,5%, precisaria incidir de forma acumulada quase que 10 vezes para alcançar ao montante mínimo de um IVA, 5%, já uma alíquota de 0,05% precisaria incidir 100 vezes para chegar a este patamar mínimo, num juízo de proporções e comparações seria muito menos regressivo do que tudo existe nos tradicionais sistemas tributários e nas propostas que se aprovam e se anunciam[205].

Apesar dos argumentos abstrato e hipotéticos contrários (USP, 2020) sobre a sua regressividade e cumulatividade, também dissociado de dados e de estudos, para não dizer da lógica, por obviedade e percepção direta da vida, a carga tributária será menor para os mais pobres, uma vez que eles não conseguem investir seu dinheiro em aplicações financeiras e em outros investimentos, ou seja, para os assalariados o dinheiro mal circula uma única vez e não volta, o número de operações também vem a ser reduzido para pequenas empresas, já a multidão e miseráveis sequer tem essa preocupação. Portanto, se estaria fazendo justiça fiscal por se atentar a uma noção de esforço contributivo proporcional entre os que mais e menos tem.

No Brasil, apesar de todo o sistema manicomial, a experiência da CPMF que conviveu com toda a trama de tributos, a análise de impactos no *paper* do Fundo Monetário Internacional (FMI) nº 01/67 evidenciou ter sido exitosa “[...] não inflacionou preços, não encareceu o custo do dinheiro, não prejudicou o investimento, não causou reestruturações dramáticas nos ciclos de produção, não aumentou a regressividade da carga tributária e influiu pouco na competitividade [...]” (CINTRA, 2003, p. 37).

[205] A PEC nº 45, a reforma tributária Brasileira, veio a ser aprovada pela Câmara no ano de 2023 e se calcula uma alíquota de 28%, o que partiria de uma posição de 56 a 560 vezes mais regressiva que as módicas alíquotas sugeridas de 0,5% a 0,05%. Sem é claro pensar na limitação muito maior da sua base de tributação, além do regime favorecido a bancos, construtoras e industriais.

Por outro lado, atividades especulativas, ilícitas e a economia digital seriam tributadas. A proposta em grau muito maior satisfaz o apego ao tradicional conceito de neutralidade, pois incide de forma ampla e sem distinções, no sentido de não recair unicamente sobre as cadeias tradicionais de comércio, serviço e indústria, os setores disruptivos e evasivos também participariam de forma solidária do cumprimento do DFPI.

Gatilhos como o valor da movimentação ou o número de operações por identificador também poderiam possibilitar alíquotas diferenciadas e majoradas, com uma tributação maior sobre os super-ricos.

Num outro sentido, operações de empréstimos e financiamentos poderiam ser isentas para não aumentar o custo do dinheiro e afetar o fluxo de caixa das empresas.

Essa forma de tributação, a sua qualificada incidência e o seu potencial uso extrafiscal podem também ajudar a solucionar parte do problema de erosão da renda. Inclusive para desonerar o consumo e se voltar para as operações evidenciadoras de riqueza própria, como a alocação e a perpetuação de investimentos, por meio de um sistema come quotas. Sob pena da carga tributária continuar sendo repassada exclusivamente a parcela mais debilitada dos contribuintes, o tradicional consumidor.

A rede financeira existente para suportar essa tributação universal, poderia inclusive ser utilizada como fonte de receita subsidiária dos países signatários, por meio de atos de adesão individuais e em respeito à sua autonomia. Uma opção para aproveitar o sistema a ser criado e partilhado, com a possibilidade de se estabelecer uma alíquota diferenciada e interna, com absorção exclusiva e própria do produto de arrecadação, para fins de cumprimento do DFPI em relação às operações que ali se realizassem, independente do conceito de origem e de destino, permitindo para fins nacionais o aproveitamento dessa estrutura internacional de ampliação da base tributária, o que seria uma opção para superar as dificuldades de se financiar a seguridade social e desonerar as relações de trabalho humano.

A incidência também iria além das formas financeiras tradicionais, antenada as diferentes formas de trânsito de riqueza, não só a atrelada ao capital tradicional, mas também aos dados e o que estes representam.

O capital tradicional, representado por dinheiro, como o real ou o dólar, é, em essência, apenas um pedaço de papel, celulose pintada ou metal cunhado, que possui valor porque a sociedade concorda com isto[206] e também vem a ser convertido em dados eletrônicos.

A moeda fiduciária tem enfrentado concorrência da riqueza gerada por meio da informação e com a economia digital, surgiram sistemas de pontos, curtidas e avaliações feitas pelos consumidores, que também funcionam e são utilizados como moedas fiduciárias.

A criação e uso desses programas de fidelidade efetivamente permitiu que esses feudos tecnológicos[207] imprimam a sua própria moeda e criem valor real a partir do nada, o que se denomina a *gamificação* (SURDAK, 2018, p. 197).

A prática de criar moedas próprias por meio da gamificação indiscutivelmente possui uma percepção de valor para os consumidores, que aceitam e participam desse processo de avaliação, recebendo como resultado pontos ou avaliações que podem ser trocados por outros serviços ou mercadorias. Essa prática possui semelhanças com a cunhagem de moedas tradicionais, mas também adiciona o elemento da crença na aprovação participativa individual, fazendo com que os participantes se sintam parte do processo[208].

---

[206] O dinheiro nunca foi real, no sentido de representativo do seu próprio valor, a economia digital se apropriou dessa ilusão, na crença coletiva para estipular o seu valor. "[...] as empresas *jerk* imprimem seu próprio dinheiro, e que este era real. É importante agora mencionar que o dinheiro que você e eu utilizamos todos os dias, o capital que faz girar o nosso mundo interior não é, em si mesmo, real em qualquer sentido real. O dinheiro que pensamos como "riqueza real" é simplesmente uma ilusão" (SURDAK, 2018, p. 193).

[207] As grandes empresas tecnológicas emitem com competência a sua própria moeda. "Você e eu usamos essa moeda todos os dias, e os dados mostram que adoramos, perseguimos, acumulamos e utilizamos esse dinheiro como se fosse qualquer outra moeda. Esse dinheiro, essa moeda fiduciária impressa pelas corporações ao invés dos Estados-Nação, é chamado alternativamente de ponto, estrelas, milhas, estadias e assim por diante" (SURDAK, 2018, p. 194).

[208] As empresas digitais produzem a sua própria moeda e o consumidor o usuário que lhe agrega valor. "[...] As Jerks conseguem clientes para criar correlações a partir de dados não correlacionados, dando-

A prática é evidente, toda a sociedade está inserida nela e ocorre no dia a dia com muita participação: “[...] caso você entre no *Airbnb, Doctor On demand, Waze*, Uber ou até mesmo no *Facebook*, logo verá em todos esses aplicativos todo tipo de impressão de dinheiro acontecendo [...]” (SURDAK, 2018, p. 196), a circulação já não é tão inovadora, mas o direito e a contabilidade ainda engatinham para lidar com esses registros[209].

Como o capital, a gamificação e outras formas de riqueza geradas pela economia digital, por exemplo, as criptomoedas também devem ser tributadas de forma universal, observando o DFPI.

Os Estados não podem limitar a tributação ao capital ou limitados a sua forma tradicional de conversão e contabilização, o que até pode se dar em segundo ou terceiro plano, mas estes conceitos não podem impedir o cumprimento do DFPI, uma vez que pagamentos e recebimentos podem ocorrer de várias formas e em territórios estrangeiros.

O imposto proposto é eficiente e fluído, priorizando a riqueza em todas as suas maneiras de manifestação ao invés do apego a uma forma pré-estabelecida, única e tradicional. Incidir sobre os dados que transitam nas redes, considerando-os como dados econômicos, sem a necessidade de traçar suas características essenciais para cumprir o DFPI. Essa incidência deve ser automática, independentemente da origem ou destino dos dados, desde que o fato econômico ocorra, traduzindo-se como o dever de colaborar com a sociedade na medida da movimentação dessa riqueza.

A proposta, portanto, tem como objetivo apreender o período de transição, abrangendo todas as formas de riqueza produzidas, tanto na economia analógica

---

lhes pontos e estrelas, e algo que eles valorizam em troca, pagando assim aos seus clientes tanto em valor real (o Uber os leva ao destino) quanto na moeda fiduciária (pontos aos usuários frequentes) (SURDAK, 2018, p. 196-197).

[209] As empresas analógicas emitem moeda fiduciária própria para manter seus clientes ”Elas criam capital a partir do ar, exatamente como fazem os Estados-Nação, e mesmo assim elas não percebem que estão fazendo isso. De fato, capturar o valor potencial desses ativos ou passivos como se fosse capital só recentemente foi reconhecido como parte dos princípios da contabilidade geralmente aceitos, que é um pilar de mármore do panteão da trindade analógica” (SURDAK, 2018, p. 195).

como na era digital disruptiva[210], pois necessário garantir a incidência tributária sobre os dados que representam o capital, bem como sobre as formas inovadoras de riqueza, como criptomoedas, gameficação e dados informacionais, que podem ser quantificados e possuem valor intrínseco e extrínseco.

O que se propõe é universalizar e ampliar a tributação, sem apego a conceitos estanques e tradicionais, abrangendo não apenas as movimentações monetárias, mas também a economia digital. Isso vai além dos conceitos analógicos ou próximos da ideia de dinheiro, como as criptomoedas. O Estado deve compreender que os dados também consistem na riqueza que governa o mundo atualmente, com maior eficiência, precisão e controle do que o dinheiro.

Todas as formas de geração de riqueza podem ser tributadas, incluindo a transmissão e mineração de dados. A tributação deve considerar que o referencial não mais vem a ser a moeda cunhada.

O entreposto tributário passa a ter uma nova fronteira universal: se na antiguidade já incidiu sobre a terra e a colheita agrícola, depois em relação ao quinto do ouro extraído, passando para parte da renda retida e para o valor agregado as operações, agora deve explorar as informações coletadas e produzidas, que podem ser utilizadas, armazenadas e comercializadas, e possuem valor na moldagem da nova realidade virtualizada e também representam a transmissão de riqueza financeira. Isso é essencial para cumprir o DFPI numa escala global.

5.2 POR UM SISTEMA TRIBUTÁRIO LOCAL

No plano interno se tecem algumas propostas que se somam àquelas já trazidas pelo Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro elaborado pelo CNJ (2022), que se referem ao modelo analógico do sistema tributário.

[210] Não é tão recente o estudo sobre a criação de uma bit tax, incidente sobre a informação que transita na rede, tendo por base de cálculo o número de bits transmitidos, numa espécie de pedágio sobre a rodovia digital (CORDELL, 1997).

Algumas proposições de impacto, mesmo que indireto no tema, podem aqui ser traçadas, resumidamente: a criação de setores estruturados com especialistas para revisar a legislação tributária no âmbito legislativo, a fim de torná-la menos complexa e conflituosa, mas mais compreensível; a importância da especialização dos juízes e serventuários para garantir maior celeridade e qualidade nos julgamentos[211]; a observância da dispensa administrativa dos precedentes judiciais por meio de controle concentrado e recursos repetitivos; o aprimoramento dos portais para torná-los acessíveis e amigáveis, facilitando o pagamento de tributos e o cumprimento de obrigações acessórias; a uniformidade na atuação dos agentes fiscais, seguindo as definições da autoridade administrativa máxima; atuação coordenada e hierarquizada dos órgãos para evitar conflitos de interpretação e orientação; compromisso com a simplificação normativa; definição de prazos para respostas a consultas fiscais, com aprimoramento dos meios de orientação tributária[212]; autuação dos agentes fiscais de acordo com a interpretação do órgão máximo; estímulo à resolução administrativa de pendências, considerando que muitas exceções procedentes podem ser solucionadas antes de chegar ao judiciário[213]; triagem processual, para apenas possibilitar a execução com base num valor mínimo; estímulo a transação, negociação, conciliação, e mediação[214]; contínua coleta de dados e produção de meta dados; responsabilização financeira das partes com custas e honorários[215]; racionalização da superposição de instâncias substancialmente idênticas e apenas formalmente

[211] Há ainda uma relação de causalidade entre a existência de varas, turmas, câmaras e órgãos com competência especializada e o litígio. Os benefícios: melhores decisões (reduz recursos), redução estoques e diminuição do tempo de julgamento.

[212] O tempo médio de resposta das consultas é de um ano, situando-se o Brasil em 66º lugar de 100 países pesquisados.

[213] 22% das exceções são procedentes, por versarem sobre matéria passível de ser reconhecida de ofício e poderiam ser evitadas pela fiscalização.

[214] Os meios alternativos de solução de conflitos têm correlação do estoque dos débitos exigíveis. Para a consecução do negócio jurídico processual foram editadas seis Portarias pela PGFN nºs 502/2016, 985/2016, 33/2018, 360/2018, 515/2018 e 742/2018. Já com a transação tributária foram realizados 340 mil acordos, com 100 bilhões de reais em créditos regularizados, nos termos da Portaria PGFN nº 9.917/2020.

[215] A responsabilização financeira das partes é medida necessária para a redução do litígio com o aumento do seu custo. O art. 85 do CPC com a previsão de condenação das partes, inclusive da Fazenda Pública reduziu o incentivo ao litígio. Na esfera federal logo foram editadas as Portarias PGFN nºs 502/2016, 396/2016 e 33/2018. As medidas foram voltadas para a racionalização do contencioso tributário, com autorização para arquivamento das execuções, criação do regime diferenciado de cobrança e possibilidade de revisão da dívida inscrita, previamente ao ajuizamento do feito. Ampliou-se também os casos com dispensar para contestar ou recorrer.

diversas, não havendo a integração da fase administrativa e da judicial, com ampla possibilidade de recurso[216]; meios alternativos de cobrança.

5.2.1 Executivo: *Storytelling* e a Democratização do Poder Tributário

O apego estrito à legalidade formal, tal como historicamente construído a partir da modernidade, serve ao poder, pois é uma maneira de negar a realidade e os valores constitucionais. É dessa forma que se justificam as isenções, as imunidades, as correções de tabela, as tributações, as moratórias, os refis, os parcelamentos, as transações, as linearidades, os direcionamentos, os benefícios e os malefícios mediante o estrito cumprimento da letra da lei, em sua interpretação literal e por um sistema que possui seus próprios conceitos e é hermético, gerenciado de dentro do Estado, para o Estado e para alguns privilegiados.

Parafraseando o Professor Ricarlos Almagro, o direito tributário brasileiro é o exemplo perfeito de que "[...] qualquer formalismo que pretenda se esgotar em si mesmo se distancia do mundo da vida [...]" e serve apenas a alguns poucos (TRF2, 2008, p. 29).

Grupos dominantes sempre encontram meios para manter o poder em suas mãos ou conquistá-lo. No caso do direito tributário, evita-se até mesmo o cumprimento do DFPI.

As estruturas se reorganizam para a manutenção de interesses, revelando os artifícios utilizados para minar qualquer projeto de transformação do sistema tributário em todas as suas etapas.

Diante desse cenário, é proposta uma análise dissociada do formalismo tradicional e dominante, que reproduz a cultura já estabelecida em nosso sistema tributário manicomial em relação à compreensão hermenêutica do direito tributário e à necessidade de democratização do exercício desse poder. Para isso, faz-se uma

[216] Não converge ao espaço e amplitude da tese, mas vale citar até para fins de estudos mais aprofundados a proposta de instância administrativa e judicial única a ser decidida por órgão colegiado. Há também a regra do duplo conforme, em que a acumulação de processos que tratam do mesmo assunto, em instâncias diferenciadas, quando há manutenção unânime da decisão de primeiro grau pela segunda instância não sobe para a instância extraordinária. Na Itália também há limitador impedindo a subida de recursos apenas para os casos de provável provimento.

apropriação e analogia às obras do Professor Adilson José Moreira, "Pensando como um negro" (MOREIRA, 2017) e (MOREIRA, 2019), para defender que os juristas fiscais, a tecnoburocracia, passem a pensar como um contribuinte, colocando-se no lugar do sujeito real em toda a sua história e narrativa.

A superação desse paradigma formal tradicional ocorre com uma mudança de postura dos órgãos fiscais produtores de poder, para que comecem a pensar como um contribuinte e a integrá-lo em suas estruturas.

A distorção estrutural existente apenas serve aos grandes contribuintes em detrimento do pequeno empresário, do profissional liberal, do autônomo e dos empregadores, os contribuintes verdadeiramente vulneráveis e que deveriam ser beneficiados por um contencioso administrativo tributário privilegiado.

Os exemplos são inúmeros e eficazes na manutenção do *status quo insanus* de forma estrutural:

a) A Lei do Contribuinte Legal, que limitou o acesso ao CARF para causas superiores a 60 salários-mínimos. Garantia só para os grandes devedores, deixando a sorte do pequeno relegada as delegacias fazendárias.
b) A estruturação do CARF, que garante, entre os nomeados, 11 conselheiros indicados pelo setor financeiro, mais de dois para cada grande banco indicar. Não havendo representatividade direta da advocacia como representante da sociedade ou dos micros e pequenos empreendedores.
c) A proposta de reforma tributária apresentada pelo Executivo Federal em 2020, que estabelecia uma carga tributária mais favorecida para as instituições financeiras em detrimento dos demais setores produtivos, em especial do setor de serviços;
d) A PEC nº 45, patrocinada pelo ex-Presidente da Câmara e que veio a ser produzida pelo Centro de Cidadania Fiscal, que tem por principais financiadores a Vale, o Itaú, a Braskem, a Votorantim e a Natura, notadamente grandes empresas, destacando-se que a atividade dessas *blue chips* não corresponde à prestação de serviços. A proposta, por um lado, aumenta a

carga tributária do setor de serviços em 280% e beneficia as grandes e poderosas empresas do setor financeiro, as mineradoras e as exportadoras.

e) a transação tributária prevista na Lei Federal nº 13.988/2020. Iniciativa elogiável, que, contudo, ignorar a participação do contribuinte em todas as suas fases, da elaboração até a regulamentação, se mostra um ato de adesão.

A estrutura no Brasil, em nível federal, por conveniência e necessidade, impede efetivamente o acesso dos pequenos contribuintes aos órgãos de julgamento paritários, como o CARF. Isso ocorre devido à limitação recursal estabelecida pela Portaria nº 340/2020 do Ministério da Economia, que fixa um limite de 60 salários-mínimos, deixando esses contribuintes excluídos e sujeitos à revisão apenas pelas Delegacias Regionais de Julgamento, compostas exclusivamente por tecnoburocratas federais.

Em outras palavras, há paridade apenas para os grandes contribuintes, como se as estruturas processuais fossem estáticas e não levassem em consideração a existência de um julgamento paritário para aqueles que mais precisam, coincidentemente aqueles que também são os maiores empregadores e que sobrecarregam o Poder Judiciário. Não devemos perder a oportunidade de romper com o paradigma dominante para que possamos quebrar a perpetuação do *status quo*.

Há semelhança[217] entre o que está acontecendo aqui e o que ocorre em outros países devido aos privilégios conquistados por certos grupos que se assemelham às classes superiores. Podemos fazer uma analogia com a Idade Medieval, com os novos "Clero" e "Nobreza", pois determinados contribuintes conseguem obter tratamentos desiguais. Por exemplo, em Portugal, a arbitragem tributária é acessível apenas a contribuintes com recursos econômicos elevados.

A ausência de uma estrutura administrativa ampla e imparcial não promove a pacificação, não apenas devido à desigualdade de tratamento, mas também devido à

[217] O Estado acaba criando estruturas diferenciadas para certos tipos de contribuintes, num *apartheid* estrutural, o que se nota no Brasil e em Portugal (NABAIS, 2019, p. 32).

parcialidade de uma visão exclusivamente fiscalista. Isso estimula o litígio, uma vez que o contribuinte naturalmente se sente desvalorizado por uma solução dada com viés exclusivamente voltado para o fisco. Além disso, não legitima a criação de mecanismos racionais e o aprimoramento de atos administrativos preparatórios, avaliatórios e expropriatórios. É sabido que pouquíssimas execuções fiscais são efetivamente garantidas e concluídas.

Um processo administrativo mais justo e equilibrado, que atenda ao princípio da igualdade e capacidade contributiva, seria benéfico tanto para o contribuinte genuinamente vulnerável quanto para o Estado (Fisco e Judiciário), especialmente nos casos de menor valor.

É necessário racionalizar o processo administrativo e garantir um processo materialmente isonômico, existe uma distorção sistêmica que favorece o grande devedor em detrimento do pequeno contribuinte. Além disso, devemos evitar que o Poder Judiciário se torne obrigatoriamente uma terceira, quarta, quinta ou sexta instância para ambas as partes da relação tributária.

É fundamental que o pequeno contribuinte tenha um julgamento justo, e isso implica na ideia de paridade entre os julgadores, com o estímulo à participação da sociedade civil nos órgãos de julgamento.

O Estado/Sociedade, Fisco/Contribuinte, Advocacia pública/Advocacia privada tributária e Judiciário/Jurisdicionado precisam dialogar[218], buscando construir um sistema de justiça racional que considere o direito e o dever tributário como partes de uma mesma equação. Caso contrário, eventuais normas com viés pró-fisco ou pró-contribuinte apenas tenderão a beneficiar certos grupos de interesse em detrimento da sociedade como um todo, gerando distorções e agravando o caos tributário.

[218] A Democracia demanda participação social ativa. “O princípio democrático não se compadece com uma compreensão estática de democracia. Antes de mais, é um processo de continuidade transpessoal irredutível a qualquer vinculação do processo político a determinadas pessoas [...]” (CANOTILHO, 1999, p. 289).

Se não bastasse, para os créditos acima de 60 salários-mínimos, muitos dos quais de valor modesto, quando admitidos pelo CARF e refletidos nos Conselhos Estaduais, não são julgados por representantes efetivos desses pequenos contribuintes. Explico: não há previsão, por exemplo, de indicação de conselheiros pela OAB (representante natural da sociedade, que tem por objetivo legal o aprimoramento das instituições) ou pelo Conselho de Contabilidade.

Todas as escolhas são feitas pelas federações da indústria, comércio, construção civil, agricultura e setor financeiro. Todos esses setores têm sua relevância econômica e política, mas nada justifica que a grande parte do mercado, que tem maior participação e responsabilidade na geração de empregos e na distribuição de renda, seja preterida nesses órgãos de julgamento.

É natural e necessário que todos os setores participem, sem exclusão, visando atender aos objetivos de nossa república. Torna-se evidente e necessário garantir, de maneira democrática, a efetiva participação da imensa maioria excluída dentro dessas esferas de poder, por meio da participação democrática[219] da OAB e do Conselho de Contabilidade.

A proposta também objetiva superar a histórica impossibilidade técnica do parlamento, de lidar com os projetos legislativos tributários de iniciativa do executivo, ao não "[...] regular de modo satisfatório as realidades que são submetidas às regras jurídicas, impondo à comunidade jurídica formular novas formas para a legitimação do tributo [...]" (MOREIRA, 2021, p. 29), como, por exemplo, com a criação de órgãos colegiados com a participação de representantes dos contribuintes, para possibilitar o trânsito de informações e racionalizar a política tributária por meio da inserção de representantes da "[...] da sociedade civil e da academia, membros da tecnoburocracia governamental, políticos de diversas esferas, além de contar com regular produção

[219] Com a modernidade o poder deve ser estruturado tendo em vista a Democracia, o autogoverno, a autodeterminação e a eleição de interesses que garantem o tecido social. "O princípio democrático não elimina a existência das estruturas de domínio, mas implica uma forma de organização desse domínio. Daí o caracterizar-se o princípio democrático como princípio de organização da titularidade e exercício do poder. Como não existe uma identidade ente governantes e governados e como não é possível legitimar um domínio com base em simples doutrinas fundantes é o princípio democrático que permite organizar o domínio político segundo o programa de autodeterminação e autogoverno: o poder político é constituído, legitimado e controlado por cidadãos (povo), igualmente legitimados para participarem no processo de organização da forma de Estado e de governo" (CANOTILHO, 1999, p. 290).

intelectual relatórios e proposições [...]" (MOREIRA, 2021, p. 346-347) nesses órgãos de consulta, julgamento e que também servem para auxiliar ao próprio executivo na condução e definição da sua política.

O Fisco deve se colocar na condição do contribuinte, levando em consideração e dando relevância a sua situação de sujeição, para permear todo o processo de aplicação do direito, para ter uma noção distinta das estruturas administrativas, a razão da sua conduta e os vieses existentes (MOREIRA, 2017, p. 398).

O contribuinte tratado, conforme já falado é o indivíduo real, o cidadão, não a grande empresa ou o conglomerado tecnológico. Ele faz parte de um grupo numericamente majoritário, passivo, obrigado, punido, desconfiado e insatisfeito com o Estado. Ele enxerga o Estado como um problema, um fardo que atrapalha em grande parte o seu negócio e sua sobrevivência. Em resumo, ele percebe a realidade a partir de uma posição distinta da dos juristas fiscais e daqueles que conseguem negociar e propor reformas[220] e alterações legislativas.

A maioria dos servidores é estável, aprovada em concurso público e vinculada à fazenda que os remunera. Isso, em grande parte, influencia a forma como eles interpretam as normas e veem o Estado como garantidor de suas próprias vidas e projetos futuros. Naturalmente, a condição própria e favorecida tende a se manter a partir do seu lugar na sociedade e nas estruturas de poder. Essas posições sociais específicas se perpetuam a partir dessa análise. A postura do fiscal é centrada na aplicação formal da lei, como se fosse um objeto dado. E pensar como um contribuinte é trazer o direito para a realidade, para a compreensão do todo e filtrar o direito em direção a realização do projeto constitucional[221] e para fins os emancipatórios (MOREIRA, 2017, p. 395) do art. 3º da CF/88, inclusive para buscar a justiça fiscal e atender à solidariedade que deve permear nosso Estado no cumprimento do DFPI.

[220] O reformismo é antagônico a ideia de segurança jurídica e legalismo, mas se trata de uma tendência, um sinal claro da necessidade de mudança de paradigma em relação ao direito tributário, principalmente quando diante do desconhecido e do opaco (MOREIRA, 2021, p. 328).

[221] O nicho tributário tem de ser inclusivo e democratizado, a falta de participação e compreensão da sociedade afeta o campo decisório na atribuição do esforço fiscal, inviabilizando em última análise o acesso ao livre mercado, a sua complexidade veda a participação política, o que implica na necessidade de simplificação das normas tributárias e na urgente divisão deste poder (MOREIRA, 2021).

No entanto, pensar como um fiscal também é importante, pois está intrinsecamente ligado à sobrevivência e ao financiamento do Estado.

Essas duas visões complementares devem ser consideradas para entender esse fenômeno com base na solidariedade e no cumprimento do DFPI, a fim de alcançar os objetivos políticos previstos na Constituição, tratando a todos de forma igual, sem levar em conta grupos de poder ou condições privilegiadas.

A participação e consideração na atividade fiscalizatória, no exercício do poder tributário, ampliam o espectro da arrecadação, que não deve ser reduzida a um fim abstrato em si mesmo, nem ser um instrumento de perpetuação de uma prática *Robin Hoodiana* às avessas, transferindo dinheiro dos pobres para os ricos, nem inibindo o setor produtivo ou aumentando excessivamente o alcance do Estado.

A defesa da neutralidade tributária, frequentemente mencionada em propostas de reforma, a suposta necessidade de eliminar a isonomia material em nome do "combate à guerra fiscal" e a ênfase na igualdade formal são discursos utilizados para perpetuar o status quo. Por esse motivo, esses pressupostos devem ser examinados e refutados.

O privilégio, a estabilidade, o poder e o cotidiano do Fisco moldam a sua visão de mundo. A sua análise é construída no dia-dia, decorre de uma sucessão de fatos históricos que se repetem, os quais não são observados e analisados para fins de justiça fiscal (MOREIRA, 2017, p. 396). Levar em relevo a condição do contribuinte, significa considerar a dimensão política da aplicação do direito e que esta deve estar comprometida com os objetivos da república.

A proposta trabalha com os princípios constitucionais a partir de uma perspectiva transformadora, abordando os problemas relacionados à neutralidade e objetividade, características do positivismo ingênuo e estratégico. Não se prende de forma abstrata aos princípios.

A aplicação da legislação tributária deve levar em consideração a vivência dos contribuintes, não reproduzindo as verdades e concepções fechadas e internas do próprio fisco. A vida deve permear os agentes fiscais e os órgãos administrativos julgadores na aplicação das normas tributárias(MOREIRA, 2017, p. 396).

Para tanto, o uso da técnica de narrativa (MOREIRA, 2017, p. 396) serve para aproximar a aplicação da lei pelo fisco ao direito, com a realização dos objetivos e dos interesses do Estado Fiscal a partir também da vivência dos contribuintes e de seus olhares, considerando a relação política tributária. A realidade do contribuinte serve como ponto de partida para a criação de um discurso contra-hegemônico, um ponto necessário para a construção de uma sociedade mais justa e inclusive para desvelar interesses subjacentes.

A técnica deve levar em consideração a condição hipossuficiente dos contribuintes, enquanto sujeito passivo da obrigação tributária, figurando no outro polo dessa relação, o Fisco, sujeito ativo, que tem uma percepção oposta e postura antagônica sobre as normas fiscais (MOREIRA, 2017, p. 396). Para a boa compreensão da importância dessa consciência se deve sempre ter em mente que o Estado Liberal dificulta a consagração da liberdade e da autonomia dos indivíduos, vulnerando o projeto Constitucional.

Ignorar a individualidade e a realidade dos contribuintes, numa concepção asséptica, acaba reproduzindo um ciclo de perpetuação de disfunções do sistema tributário, por vezes favorecendo grandes grupos políticos e econômicos em detrimento de servidores, profissionais liberais e pequenos empreendedores, empobrecendo a missão do Direito, que também deve servir como um meio de transformação social (MOREIRA, 2017, p. 396).

A técnica da narrativa permite e força aos agentes estatais considerarem a sociedade e pelo que passam os contribuintes no seu dia-a-dia, numa posição antagônica a que costumam figurar. Evitando que a aplicação aparentemente estéril das normas impossibilite o desenvolvimento de suas potencialidades e das suas oportunidades de produção (MOREIRA, 2017, p. 393).

Ao contribuinte não vem a ser conferido os mesmos poderes que ao fisco. As necessidades, as possibilidades e as (in)certezas são distintas. Nota-se que em relação a grande massa, daí também vem a ser importante a diferenciação entre grandes e pequenos, que as condições de existência desses também são distintas, por tabela a representação nos órgãos de poder. A disparidade de posição e força impossibilita uma representação política forte e adequada (MOREIRA, 2017, p. 397).

O pequeno contribuinte não é representado politicamente de forma condizente com o seu papel e importância coletiva social. Quando as suas demandas são trazidas ao debate público, não vem com a força dos potenciais beneficiados pela pretendida mudança. Os seus pleitos acabam sendo engolidos por outros interesses, grupos menores e mais articulados, que, por exemplo, concentram o recebimento de benefícios fiscais. Os reclames da maioria de menores ficam para segundo ou terceiro plano, e isso quando levados para o debate político (MOREIRA, 2017, p. 397).

A consciência dessa desigualdade de representação força do contribuinte permite enxergar as leis tributárias dentro de um contexto mais real. Ignorar esses vieses perpetua a animalização do direito tributário e impossibilita a realização de um Estado Fiscal justo e equilibrado (MOREIRA, 2017, p. 398).

A própria distinção de posições dos polos da relação jurídica, evidencia não haver simetria abstrata entre o fisco e o contribuinte, quando levada essa compreensão para o plano do ser, como já dito e aqui repetido, mesmo quando analisando um só dos polos da relação, tampouco se nota igualdade entre os grandes e pequenos produtores de riqueza, assim, a luta pelo equilíbrio deve ser buscada diariamente, tendo fundamental importância o fisco na realização dessa missão.

Portanto, a análise que leva em consideração a condição do contribuinte significa considerar as dificuldades do dia-a-dia, a burocracia, o sacrifício, a complexidade e a sua condição de permanente sujeição (MOREIRA, 2017, p. 398). “Esse estado de coisas não será alterado enquanto o status social e o status material não forem transformados por meio de ações positivas das instituições estatais [...]” (MOREIRA, 2017, p. 398). Somente com a abertura do processo político e decisório de forma democrática essas distorções podem ser minoradas.

Como já dito, o fisco pensa dentro dos seus limites e funções, voltado para a atividade arrecadatória. A aplicação do direito tributário se dá de cima para baixo.

Já considerar o contribuinte implica em analisar de forma crítica o mantra da abstração e da igualdade, o que acaba por permear o discurso do fisco (MOREIRA, 2017, p. 399). O contribuinte deve ser considerado para a realização da justiça fiscal. “Não é possível atingir esse objetivo sem um abandono parcial do princípio da universalidade das normas jurídicas” (MOREIRA, 2017, p. 401).

O apego dos juristas fiscais ao formalismo impede um agir civilizatório (MOREIRA, 2017, p. 401). “O positivismo ingênuo ainda é utilizado de forma estratégica no processo hermenêutico. Não é possível compreender a experiência de um sujeito abstrato que transcende suas condições sociais” (MOREIRA, 2017, p. 402). O fisco deve sempre ter consciência que possuí uma condição privilegiada de força e imposição sobre os sujeitos passivos, os contribuintes e que estes são distintos entre si (MOREIRA, 2017, p. 402)

O fisco não pode se apegar a tipicidade cerrada, a legalidade estéril, como sendo a efetivação do direito [...] o formalismo interpretativo prescinde de quaisquer considerações sobre o contexto social no qual o tema em debate está inserido. Para eles, o sistema jurídico possui uma lógica interna” (MOREIRA, 2017, p. 402).

A interpretação do direito não pode continuar na sua mecanicidade, logicidade, generalidade, universalidade e abstração sob pena de frustrar o projeto constitucional. “Análises que possuem um caráter meramente procedimental impossibilitam a emancipação dos grupos sociais, pois estão preocupadas apenas com relações racionais entre meios e fins” (MOREIRA, 2017, p. 416).

Ao contribuinte não pode ser imposta a condição de um não ser, como algo sem vida, sem história e sem identidade própria, como se fosse um tijolo de obra, um objeto inanimado. A atividade fiscal não pode ser exercida somente sob a perspectiva unilateral e arrecadatória do Estado. “Um dos elementos centrais da mitologia liberal é o princípio da igualdade formal, baseado no pressuposto de que todas as pessoas

devem ser tratadas da mesma forma perante as normas jurídicas” (MOREIRA, 2017, p. 400).

O formalismo, a abstração e o ideal de neutralidade tem por pressuposto que os contribuintes são iguais, que as estruturas são perfeitas e que o resultado formal é o correto(MOREIRA, 2017, p. 401).

Muito relevante analisar a aplicação do direito a partir das normas jurídicas, não apenas sobre a sua sistematicidade, mas em relação aos efeitos no plano do ser. A aplicação do direito não teve se limitar a regra, mas ao fato que se pretende dar nome e efeito jurídico, levando em consideração a realidade e em direção ao projeto constitucional (MOREIRA, 2017, p. 402).

A postura de neutralidade e legalidade do Fisco não é estéril e genérica; pois tende a reproduzir a aplicação do direito tributário que pode servir a determinados grupos econômicos (MOREIRA, 2017, p. 395-410).

Para compreender o contribuinte, cogente considerar as suas origens, o seu momento e as suas possibilidades materiais futuras.

Aos juristas deve ser considerada a posição passiva e ativa dos sujeitos. A importância de cada um, a sua interconexão e os efeitos na sociedade. O direito tributário, em especial, a concessão dos regimes beneficiados e a atividade de arrecadação devem ser compreendidos a partir de seus efeitos, razões e interessados, tendo por compreensão a sua origem histórica, inclusive para fins de compreensão da criação de grupos econômicos, sucessos, insucessos, quebras e falências, que podem ter correlação sobre as distorções na distribuição da carga tributária e do esforço fiscal (MOREIRA, 2017, p. 406).

Questionamentos então se apresentam sobre as origens dos privilégios, das desigualdades, das falências e dos oligopólios, quais são as suas causas e quais são os seus efeitos para a sociedade? A resposta a essas questões ajuda a entender algumas posições na sociedade, por vezes injustas e reproduzidas pela aplicação formal do direito tributário. A compreensão e a consciência dessa história se faz

necessária para a aplicação do direito em direção ao texto constitucional (MOREIRA, 2017, p. 406).

Aqueles comprometidos com o aspecto transformativo do direito devem ter em mente que a percepção do contribuinte em relação à realidade social e sua experiência no âmbito do direito tributário são bastante distintas daquelas dos agentes públicos.

Essas reflexões não visam apenas desconstruir o direito, mas também partem do pressuposto de que reformas sociais imediatas são relevantes para alcançar a justiça fiscal.

Ouvir as vozes daqueles que sofrem a sujeição passiva tributária é importante, pois isso pode ajudar a identificar os elementos do nosso sistema jurídico que promovem a inclusão social.

A análise do deve contemplar os diversos agentes envolvidos, Estado-Comunidade-Contribuinte, tendo por compreensão que muitas das distorções sociais e econômicas decorrem da indevida aplicação das normas fiscais e da concessão de regimes privilegiados (MOREIRA, 2017, p. 407).

As pessoas são diferentes entre si, a aplicação da norma tributária acaba também tendo efeitos diversos, podendo servir como forma de coação de pequenos empreendedores em relação a grupos dominantes de poder (MOREIRA, 2017, p. 415).

Não se pode ignorar o caráter político do Direito Tributário. A compreensão da legislação fiscal não pode ser dissociada da política e do lobby, sob pena da aplicação da lei servir de instrumento para a criação e perpetuação de desigualdades (MOREIRA, 2017, p. 401). A técnica da narrativa, a compreensão dessas condições e da sua historicidade permitem desvelar a política subjacente do direito tributário, o que por vezes não vem a ser considerada pela fiscalização (MOREIRA, 2017, p. 393-417).

Importante fazer também a defesa da costumeira posição do fisco. A adesão ao formalismo por vezes não é uma estratégia para manter as relações de poder em relação ao contribuinte. Não podemos esquecer que o formalismo jurídico também é uma forma de fundamentação jurídica. O primado da legalidade é muito forte na nossa sociedade. Faz parte de nossa cultura. O fisco se preocupa com a lei, em encontrar uma decisão adequada, levando em consideração a sua previsibilidade e preenchendo o seu antecedente.

O legalismo fisco não se restringe apenas à aplicação formal da lei abstrata num caso específico. Para o positivista tributário, para o fisco e o seu agir cultural, o tributo se incorpora a um sistema próprio e perfeito.

Por esse motivo que ninguém, que não seja a fiscalização, tem o domínio da multiplicidade manicomial de normas e de regulamentos, que regulam o vínculo entre os sujeitos passivo e ativo da relação tributária. Em regra, este é o paradigma a ser questionado, pois se acredita e se encanta com a legislação tributária, como se esta tivesse a resposta correta para tudo.

Ignorar a realidade social, as suas estruturas e os interessados implica em esvaziar o direito, que é um sistema social complexo, podendo o resultado dessa equação legalista servir para oprimir e não para libertar, se fazendo, assim, necessário, mais uma vez, romper como as amarras do liberalismo, para absorver o fato social e em direção ao projeto constitucional. (MOREIRA, 2017, p. 402).

A aplicação do direito tributário calcada na legalidade, no formalismo e na tipicidade leva à reificação das relações sociais. A realidade social passa a ser representada como algo fixo, dado e objetivo. As normas jurídicas são reificadas porque as relações sociais que elas regulam são retratadas como entidades que expressam uma realidade perfeita e estéril, ocultando as suas causas. A importância desse processo de desvelamento dos interesses e jogos do poder não deve ser ignorada. Os grupos econômicos não representam interesses alheios, tampouco a política se faz entre iguais (MOREIRA, 2017, p. 404).

Como resultado, os contribuintes se submetem a um cotidiano por vezes doentio e injustificado. Não tendo controle e nem a compreensão sobre as razões de sua sujeição e são coagidos a se submeter a essas formas de reificação social (MOREIRA, 2017, p. 416).

A reificação promovida pela lei impede o desenvolvimento das potencialidades. O contribuinte e o fisco devem estar antenados com a importância da atividade arrecadatória conjugada com a realização da justiça fiscal. A participação política e nos centros de poder se faz necessária para o fortalecimento do contrato social (MOREIRA, 2017, p. 416).

O direito tributário não deve ser compreendido de forma estanque da econômica e da sociedade. O Direito é instrumento de poder, como tal tende e pode ser manipulado a privilégio de poucos e sacrifício de muitos (MOREIRA, 2017, p. 403). O fisco e o contribuinte devem fazer uma análise crítica da lei tributária, das suas origens, dos seus vieses, dos seus efeitos e de suas correções. Se faz necessário dar equilíbrio ao direito, tendo importância a condição de cada um.

Devemos estar cientes de que essa posição interpretativa não pode partir do antigo pressuposto epistemológico de uma consciência unitária que permitiria uma compreensão racional de si mesmo e do mundo. Não estamos mais em uma realidade social e política em que as pessoas acreditam que podemos fundamentar o conhecimento em categorias metafísicas que expressam verdades transcendentais.

Ao contribuinte não basta a aplicação estéril da lei, por vezes essas são produzidas de forma injusta e reproduzem inadequações. A sua análise crítica se faz necessária para a compreensão dessa sucessão de fatos que lhe antecede, que sobrevive a sua vigência e que também se perpetuam no curso do tempo (MOREIRA, 2017, p. 406).

Apropriando-se, adaptando por meio de recursos analógicos algumas das conclusões de Adilson José Moreira para o direito tributário e considerações acima lançadas (MOREIRA, 2019, p. 285-287):

1. O direito tributário deve se preocupar com as suas estruturas de domínio, com os jogos de poder e precisa refletir sobre o valor normativo das experiências daqueles que falam de um lugar distinto do fisco.

2. O jurista (fisco, procurador, julgador e legislador) tem de pensar como um contribuinte, não pode deixar de considerar o caráter objetivo dos direitos fundamentais, mas ele deve estar atento ao fato de que eles possuem uma dimensão particularmente relevante para grupos subalternos.

   Além de imporem uma obrigação de ação estatal para melhorar as condições materiais de vida dos indivíduos, os direitos fundamentais devem ser pensados como mecanismos que procuram desestabilizar relações hierárquicas arbitrárias, sendo que elas estão centradas no tema da identidade.

   Mais do que instrumentos para legitimar medidas de caráter redistributivo, eles devem ser vistos como mecanismos que devem ser empregados para desestabilizar práticas sociais que estabelecem o pertencimento aos grupos dominantes como critério para o acesso a direitos.

   Eles são, então, uma forma de promover a igualdade relacional, aquela forma de isonomia que procura eliminar relações arbitrárias no espaço público e no espaço privado que impedem o reconhecimento do indivíduo como um ator capaz de operar de forma competente dentro da esfera pública.

3. Todos os grupos sociais devem ter acesso à participação nos processos decisórios nas instituições governamentais, de forma que eles possam ter voz na produção das normas que regularão suas vidas. Essas instituições não podem ser um meio para que os grupos sociais dominantes possam utilizar o Direito para avançar seus interesses particulares.

   O governo deve estar, então, comprometido com uma política de proteção de grupos minoritários. Uma democracia pluralista deve garantir ainda a proteção contra atos que têm como objetivo impedir uma vida integrada dos membros de grupos minoritários. Em conjunto, esses elementos possibilitarão a

construção de um processo de governo no qual os grupos sociais estarão integrados no processo político, o que fortalece o regime democrático.

4. Terceiro, o jurista que pensa como um contribuinte deve ter sempre em sua mente a função central do constitucionalismo: servir como um elemento de articulação entre identidade e diferença. Um de seus elementos principais, direitos fundamentais como limites ao poder estatal, tem um papel fundamental na possibilidade de convivência da pluralidade de identidades e diferenças presentes dentro da Democracia.

5. Interessante analisar, também, sob esse prisma, a interpretação econômica do direito, para evitar que a intromissão do Estado para alcançar determinado fim não produza efeitos negativos, em que o problema acaba sendo projetado para as consequências da decisão, com um inegável realismo consequencialista e, mesmo sob essas perspectivas, não se mostra concebível uma ordem jurídica despida das considerações de índole moral.

6. Por isso, parece-me escorreita a lição de Reale (2005), quando inclui os fundamentos no plano de validade da regra jurídica. Para o saudoso jurista, ao lado da validade forma (vigência) e da validade social (eficácia), é necessário ainda que a norma respeite aos padrões de validade ética, que lhe sirvam de fundamento. Isso nos projeta ao campo da axiologia, penetrante na sua percuciente tese, que ficou conhecida como teoria tridimensional, em que o Direito, como realidade histórico-cultural resultaria da interação dinâmica e dialética entre fato, valor e norma.

5.2.2 Legislativo: democracia tributária

Para superar o déficit democrático do processo legislativo e garantir o cumprimento do DFPI, com reforço da solidariedade entre os cidadãos a abertura do debate e a compreensão da sua leitura e dos seus efeitos, vem a ser estimulada por meio das seguintes propostas, discutidas nos tópicos a seguir.

5.2.2.1 Abertura compreensiva, burocracia e sociedade

Em relação ao Parlamento e à sua justificativa clássica de ser o poder preponderante na criação dos tributos, observa-se um déficit democrático decorrente da excessiva influência do Executivo Federal nos processos tributários de sua iniciativa, detendo amplo domínio técnico para conduzi-los sem entraves, troca de ideias, análises mais profundas e resistências.

Esse poder é exercido de forma quase absoluta por meio de uma tecnocracia que domina a linguagem teórica dentro de seus limites, o que inviabiliza a efetiva participação dos parlamentares devido à falta de compreensão e conhecimento técnico, agravada pelo imenso volume e complexidade das normas tributárias.

A situação se torna ainda mais problemática quando evidenciamos que essa tecnocracia aparentemente não possui interdisciplinaridade com campos como a economia e também não demonstra sensibilidade ético-valorativa em relação ao espectro social, atuando de forma isolada.

As normas tributárias são produzidas em uma linguagem analógica compreendida por poucos especialistas, por um poder central, o que historicamente no Brasil já tendia a marginalizar ainda mais os grupos já marginalizados. No mundo digital e fluido, essa abordagem coloca o próprio Estado em uma condição de vulnerabilidade em relação a esse poder desconhecido que se mantém invisível e onipresente à sua frente, corrompendo-o e subvertendo seus propósitos.

É necessário, portanto, criar condições para que o Parlamento funcione de forma efetiva, com a participação real dos representantes populares e a efetiva realização da democracia no processo de elaboração das normas tributárias, permitindo a formulação consciente e não apenas aparente das políticas nacionais. Imprescindível, ao mesmo tempo, viabilizar o domínio da linguagem e da própria técnica, para se poder debater e fazer a defesa do interesse público.

Há um déficit cognitivo abissal e muito prejudicial, devendo os parlamentares criarem ou um quadro de assessoria especializada[222] ou aproveitar o aparato de conhecimento humano e técnico disponível, se educando[223] e se informando[224] para equilibrar por meio de "[...] uma contra-tecnoburocracia legislativa, estruturada para atenuar o déficit informacional no âmbito parlamentar e, ao mesmo tempo, combater a complexificação excessiva da tributação" (MOREIRA, 2021, p. 77).

O Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro (CNJ, 2020), também indicou o excessivo número de leis, sendo este um consenso entre todas as partes ouvidas, reforçado pelos dados expressivos coletados com a necessidade de setores estruturados por especialistas reverem a legislação tributária em todos os entes e consolidarem[225] as normas para gerar um ambiente minimamente compreensível, sendo dada observância ao art. 212 do CTN.

Ou seja, aliado ao estimulo da criação de quadros técnicos, tem de se buscar meios de racionalizar a complexa teia tributária, inclusive tornando-a cognoscível por todos os Poderes em relação aos cidadãos e aos próprios integrantes do Estado.

Como medida a mitigar os danosos efeitos do desconhecimento, em razão da falta de interdisciplinaridade da tecnoburocracia nos seus domínios técnicos, gerando um distanciamento da realidade que atropela o Estado e a insensibilidade que gera a miséria dos mais desprovidos, é necessária a criação de instrumentos para abertura de todos os processos de formação do direito, inclusive do processo parlamentar, nos moldes dos *amicus curiae*[226], podendo haver a efetiva participação institucional e de grupos de interesse de forma transparente e pública, como, por exemplo, os Estados,

---

[222] O parlamento deve se estruturar para entender, discutir e poder deliberar de forma consciente.

[223] O parlamento é reflexo da sociedade. A causa é complexa. A luta tem de ser travada de forma qualificada (MOREIRA, 2021, p. 51).

[224] A função educativa dos Parlamentos já foi reconhecida e produziu resultados frutíferos em algumas matérias, como o Direito do Consumidor. Há um grande espaço ainda para ser preenchido de forma a fomentar a cidadania fiscal e a preparação política dos próprios parlamentares, papel que algumas escolas instaladas no Legislativo já têm desenvolvido (MOREIRA, 2021, p. 51).

[225] Apesar de aparentar ser contraditório apostar na lei, a sistematização da legislação é um começo para permitir a compreensão do sistema tributário (MOREIRA, 2021, p. 329).

[226] A abertura do debate nas casas legislativas tem o condão de diminuir o déficit democrático. O Parlamento deve estimular ao máximo as discussões e compreensões por meio de suas audiências e através de convites de diferentes especialistas o aprimoramento do processo legislativo (MOREIRA, 2021, p. 322).

os Municípios, as suas instituições, a Ordem dos Advogados do Brasil e demais Conselhos de Classe e associações representativas. Outros setores, não só produtivos, também devem ser consultados.

5.2.2.2 Legística Material

O giro compreensivo proposto também tem efeitos no processo legislativo, pois busca analisar o direito a partir da realidade, em vez de tentar moldar a vida ao direito, ignorando-a ou reprimindo-a.

A ideia não se encerra com a criação da lei ou da sentença, o que às vezes é esquecido pelos juristas. Essa omissão pode ter o maior potencial de distanciamento deletério em relação ao projeto civilizatório constitucional, devido à ignorância de seus impactos no mundo. Refletindo de forma abstrata, devemos questionar quantos projetos legais e decisões judiciais vinculativas serviram a propósitos contrários ou não consideraram adequadamente seus fundamentos, mensagens e justificativas?!

Considerações de natureza qualitativa e quantitativa devem ser levadas em conta ao longo de toda a existência da norma no sistema jurídico, reconhecendo sempre que a realidade a precede e a segue, mas não deixa de ser afetada por seus efeitos, independentemente do nosso abandono cognitivo.

Faz-se necessário um aprimoramento legislativo[227], para que o Parlamento tenha responsabilidade no que cria, impregnando de legitimidade as suas produções durante todo o curso do tempo, tomando as rédeas das suas competências e cumprindo a missão democrática de representar os anseios populares.

[227] Temos também uma deficiência na criação das leis, pouco se estuda sobre a melhor forma de aprimoramento da legislação, na sua edição, na sua compreensão e nos seus impactos. O campo da legística deve ser objeto de atenção, tanto no seu aspecto formal, quanto no material (MOREIRA, 2021, p. 285-286).

Novamente, deve-se romper com o formalismo[228] e a prematuridade cognitiva, ampliando o campo de estudo do direito tributário, inclusive com a valorização da interdisciplinaridade, para que haja uma boa avaliação das leis por meio do aprimoramento e da criação de instrumentos de técnica legística[229], um estímulo ao interesse sobre a métrica, para considerar os seus efeitos no mundo real, com a avaliação prévia dos hipotéticos impactos da lei como também com a análise dos seus efeitos quando aprovada[230], com respostas satisfatórias as seguintes perguntas: Quanto custa o direito? Quem decide como serão concedidos os benefícios? Quem decide como serão distribuídos os escassos recursos públicos? Quais serão os direitos protegidos? Quem será protegido? (HOLMES; SUSTEIN, 2019, p. 27).

Somente com dados, estudos, coleta de resultados e análises, inclusive por meio da tecnologia[231] é que se possibilitará dar condições aos Poderes constituídos de governança para uma melhor decisão política e garantindo a representação democrática e a participação popular em termos de convergência, avaliação e apreço pelas políticas implementadas[232], com a revisão do que já foi posto e por vezes não cumpriu minimamente aos seus propósitos, em especial o DFPI, para, assim, evitar os seus efeitos contrários, deletérios e injustos, inclusive para fins de participar, mensurar, fiscalizar, redirecionar e corrigir[233] eventuais projetos de renúncias e incentivos fiscais[234] e para ao final colocar em prática o projeto constitucional.

Faz parte da solidariedade, do DFPI e da cidadania fiscal a garantia de que cada contribuinte somente deva contribuir financeiramente em conformidade com o que a

---

[228] Não temos uma norma que trata do impacto das legislações, da sua métrica e fiscalização do cumprimento de seus fins, *vide* o descontrole na concessão de isenções e criação de regimes (MOREIRA, 2021, p. 281).

[229] Há uma carência de obras e estudos sobre legística formal e material (MOREIRA, 2021, p. 276).

[230] A análise dos impactos econômicos da lei, da decisão judicial e do ato administrativo deve ser observado e estimulado por todos os poderes (MOREIRA, 2021, p. 280).

[231] A informação e a tecnologia podem e devem ser utilizadas em prol da sociedade (FÉLIX, 2021, p. 87).

[232] O uso da tecnologia deve ser estimulado e não proibido num viés de responsabilidade.

[233] A internet deve ser estimulada como ambiente de pluralismo (ITUASSU, 2012).

[234] A renúncia e os incentivos tributários são escolhas com impacto orçamentário, que implicam na não realização de outra opção de política pública, implicando no exaurimento de uma condição material de realização de um interesse, um gasto que deveria ser entendido como reforço a base justificadora do próprio Estado e da sua importância na manutenção do tecido popular, daí a relevância de sua compreensão e debate, pois se trata de uma decisão que na prática não é participada, ou sequer conhecida pela sociedade (MOREIRA, 2021, p. 174).

Constituição impõe e na mesma medida que os demais para a receita de impostos, havendo, assim, um dever de cada representante popular e de todos os cidadãos[235] de combater os desarranjos tributários.

É de fundamental importância para o jogo democrático[236] termos a compreensão que, apesar de nossas potencialidades, somos um país pobre e ainda com milhares de miseráveis. Culturalmente[237], ainda engatinhamos numa direção civilizatória pelo Brasil, e a compreensão redutiva das funções do Parlamento, como mero foco ejetor formal de normas, deve ser superada para qualificar o resultado do processo legislativo e o seu produto final, valorizando em todo o seu curso de criação e de irradiação de seus efeitos, desvelando os vieses por meio da evidenciação dos seus resultados, com a captação da justeza da distribuição de recursos ou das desonerações, com impacto nos setores produtivos, nos micro e pequenos empresários, com observância dos potenciais grandes conglomerados que detém o poderio econômico, para, assim, a compreensão transcender às justificativas formais dos projetos legislativos e levar à compreensão dos efeitos dessas leis no mundo, para a concretização material da Constituição.

5.2.2.3 Burocracia estadual e municipal como contrapeso à federal

Apesar da separação dos poderes estar prevista na teoria[238], o poderio técnico do governo central tende a afastar do debate o legislativo, o que se mostra deletério pela competência constitucional quase que exclusiva do Executivo, tendo prevalência o

---

[235] Deve ser reconhecida a legitimidade individual e das instituições de questionar regimes diferenciados, isenções e benefícios que sejam iníquos ou injustificáveis, o senso de dever legal para a comunidade garante a essa os meios de controle sobre os atos estatais e particulares que interferem no coletivo e todo ato tributário tem repercussão social (NABAIS, 2019, p. 29).

[236] As estruturas e a forma impactam no resultado final das normas, daí a importância da legística para a democracia e para suprir o déficit democrático do poder tributário (MOREIRA, 2021, p. 276-277).

[237] Num país de tamanha desigualdade e de limitações econômicas, em que as políticas sociais são submetidas a um cálculo aritmético, a análise dos impactos da lei no mundo e na economia se faz necessário, a fim de ver se são justificáveis no curso de sua concessão benefícios fiscais, regimes diferenciados, anistias etc. (MOREIRA, 2021, p. 280).

[238] Misabel Derzi e Thomas Bustamante ao compararem o federalismo fiscal alemão e o brasileiro destacam a prevalência do governo central na condução exclusiva da política nacional, principalmente por deter a iniciativa das leis tributárias, levando a reboque os Estados e os Municípios, e trazem boas lições em direção ao equilíbrio, indicando um caminho que deu certo na Alemanha, com a participação da tecnoburocracia dos Estados no Bundesrat, desempenhando contrapeso ao domínio técnico do poder central (BATISTA JÚNIOR; DERZI; MOREIRA, 2015, p. 467-495).

Federal na condução exclusiva da política nacional, levando a reboque Estados e Municípios.

O Federalismo é um "[...] sistema político-administrativo que procura unificar, por meio de um arranjo institucional pactuado, interesses diversos de várias instâncias de governo e atores locais [...]" (AMARAL, 2014, p. 305), sendo um dos princípios estruturais[239] trazidos pela CF/88, que tem por subprincípios: "[...] (i) autonomia ou concorrência; (ii) cooperação; (iii) coordenação; e (iv) equidade, ou solidariedade regional [...]" (GUIMARÃES, 2014, p. 308), que devem estar presentes para manterem um relação de equilíbrio e funcional entre os seus entes.

No seu aspecto fiscal, repercute diretamente na capacidade de ter autonomia e criar a identidade de cada ente. Somente com receitas se permitirá a execução de projetos e a realização do próprio governo interno, sem um controle externo e central, o que tem encontrado resistência com uma política de recentralização[240], como incremento dos recursos fiscais e financeiros exclusivos[241] na União, que consegue criar[242] meios e passar a interferir e impactar[243] os entes menores.

A concentração e o incremento da arrecadação distorce o federalismo por meio do corrompimento e fragilização dos seus entes, sendo contrária ao projeto constitucional, que apostou num projeto de descentralização forte, inclusive com a

---

[239] Princípio estruturante ou estrutural é aquele que expressa decisões fundamentais configuradoras da Constituição, que visa a dar a conformação política, econômica e social do Estado, traçando-lhe o rumo e a finalidade. Entre os princípios estruturais do ordenamento pátrio estão o princípio do federalismo, o princípio republicano e o princípio do Estado de Direito enunciados no caput do art. 1º da CF/88 (TORRES, 2014, p. 279).

[240] Jair Amaral Filho cita o paradoxo em relação ao globalismo a partir da década noventa, de que quanto mais se discute o federalismo, maior é a recentralização por mecanismos fiscais e financeiros, destaca ainda que em outros países, Rússia e Venezuela, o mesmo tem se dado em relação as instituições políticas (GUIMARÃES, 2014, p. 305).

[241] Godoi (2007, p. 86-87) leciona que a União Federal na década de noventa após verificar o potencial de arrecadação das contribuições para a seguridade social e a não repartição do seu produto de arrecadação, já que há a divisão de metade dos valores arrecadados por seus impostos, adotaram uma política de aumento das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e das Contribuições Sociais.

[242] A centralidade e concentração de poderes na União é deletéria para a autonomia dos demais entes. "No âmbito do Direito Tributário, a transferência ao poder central da autoridade reguladora de diversas matérias, como as normas gerais dos impostos, além de intervir, em alguma medida, na autonomia dos entes menores, possibilita que o legislador nacional interfira nas receitas públicas dos entes menores" (MOREIRA, 2021, p. 309).

[243] Nas últimas três décadas tem sido notada a tendência ao centralismo da União e a concentração de renda pelo governo federal (MOREIRA, 2021, p. 88).

garantia de autonomia dada aos Municípios, gerando o acúmulo de receita pelo governo central e a desproporcional distribuição[244] de custos para os demais entes[245], num projeto de federalização da miséria[246], com os Estados e os Municípios pagando essa conta[247], gerando uma permanente com a União.

Um meio de equilibrar e de inserir os demais entes na construção da política nacional, vem a ser por meio da participação da tecnoburocracia dos Estados no congresso nacional, a fim de subsidiar os parlamentares sobre os projetos do executivo federal, dando-lhes condições de participar do debate sobre os projetos trazidos ao parlamento, desempenhando um contrapeso ao domínio técnico do poder central, sendo, assim, democratizada a política tributária.

O Colégio de Governadores, o Colégio Nacional de Procuradores Gerais dos Estados e do Distrito Federal – CONPEG[248] e o Comitê Técnico dos 27 Secretarias da

---

[244] Há uma concentração de renda e distribuição de despesas pela União (BATISTA JÚNIOR, 2017).

[245] O desequilíbrio provocado pela concentração de receitas no governo central é catastrófico para Estados e Municípios (PIRES; NOGUEIRA, 2005, p. 82).

[246] Batista Júnior (2017) trata das distorções criadas pela burocracia da União Federal, encastelada e distante do Brasil, que concentra o produto da arrecadação e na execução do seu projeto transfere para os Estados e para os Municípios somente as suas responsabilidades e as suas despesas, gerando uma distorção e impossibilitando o cumprimento das políticas públicas.

[247] O projeto constitucional, em especial o Federalismo não é bem aceito pela União (MOREIRA, 2021, p. 89).

[248] "Aos 15 dias do mês de fevereiro do ano de 2017, às 9 horas, na cidade de Brasília/DF, reuniu-se um grupo de pessoas com o intuito de fundar uma associação, sem fins lucrativos, com sede e foro na cidade de Brasília, SAM, Bloco I, Ed. Sede, Asa Norte, CEP 70620-000, Distrito Federal, Brasil, com o objetivo de congregar e representar as instituições governamentais estaduais de representação judicial e consultoria Jurídica dos Estados-membros e do Distrito Federal, harmonizando e veiculando seus interesses, especialmente buscando a troca de informações para atuação conjunta; promover a cooperação e o intercâmbio permanente entre os associados; atuar no sentido de intensificar a participação das instituições da advocacia pública, contenciosa e consultiva, na definição e na execução das respectivas atribuições; cooperar na captação de recursos necessários ao desenvolvimento das atividades das instituições associadas; cooperar para o desenvolvimento de recursos humanos necessários às atividades dos seus associados; manter intercâmbio com entidades congêneres, nacionais e internacionais; promover reuniões, encontros. seminários e congressos de interesse para o desenvolvimento de seus associados; implantar e gerenciar uma rede de informações, integrada por seus associados, para a permanente consecução de seus objetivos; zelar pelos interesses de seus associados, representando-os, em parcerias de interesse comum, junto aos Poderes Públicos e às instituições oficiais e privadas nacionais e internacionais; propor medidas, programas, incentivos é empreender as ações consequentes que conduzam ao desenvolvimento das entidades associadas e à integral realização de seus objetivos". (CONPEG, 2019). Batista Júnior (2018) traz um histórico da criação do Fórum de Governadores que veio a ser regulamentado em 2017 e o CONPEG, que apesar de ter a sua origem histórica no ano de 1984 foi regulamentado em 2018 por meio de uma Resolução Interfederativa estabelecendo a competência de suas câmaras técnicas e através do Convênio ICMS nº 27, de 3 de abril de 2020, garantiu a participação de um dos seus representantes nas reuniões do Confaz (BATISTA JÚNIOR; COSTA; 2018, p. 9-26).

Fazenda[249] também pode servir a este propósito. Pela própria tendência, a judicialização e o já relatado tecnicismo que tomou conta das políticas nacionais, o CONPEG tem realizado um maior protagonismo em demandas[250] contra a União "[...] e pode possuir uma função de relevância maior do que o próprio Fgov ou o eventual Colégio de Governadores na produção legislativa nacional brasileira" (MOREIRA, 2021, p. 109).

A atuação que já ocorre nos corredores políticos e na justiça pode[251] se dar de maneira institucional: "[...] é fundamental munir aqueles representantes de informações, dados, possíveis impactos deletérios de suas decisões ao pacto federativo etc. (MOREIRA, 2021, p. 108-110)", pois pela cooperação desses entes mais desprivilegiados em relação a União, a extensa base institucional e política consegue contrapor minimamente o domínio técnico central e demais interesses egoísticos, a fim de inserir os entes federados no processo de construção da política nacional pelo Parlamento, equilibrando o anseio do governo central aos interesses e desejos locais, servindo ao exercício da democracia, garantindo o debate e a circulação de ideias que rompam a redoma que limita a visão daqueles encastelados em Brasília, sem maior contato ou sensibilidade com a realidade, tampouco consciência solidária em relação ao que ocorre nos mais diversos rincões do país e qualificando[252] os parlamentares em

[249] A experiência alemã evidencia a tendência ao centralismo pelo Executivo Federal sendo necessária a criação do Colégio de Procuradores para a proteção do federalismo (BATISTA JÚNIOR; MAGALHÃES; MARINHO, 2016).

[250] Dentre muitos casos relevantes vale pontuar a atuação no CONPEG na discussão do ICMS combustível (MESTRE, 2022). Também vale destacar a atuação na modificação do ICMS energia elétrica.

[251] A contra-burocracia e a burocracia, ambas estatais, uma do governo federal e outra dos Estados são institucionalizada na Alemanha, modelo que deve ser observado no Brasil e estimulado. "[...}uma das vantagens identificadas no modelo federativo adotado pela Alemanha, que contribui enormemente para melhorar a vocalização dos Estados-membros no PLT constitucional e nacional, é que a câmara "alta" é composta por tecnocratas dos Estados, que conseguem fazer frente à burocracia instalada nos Ministérios..." e numa reflexão importante superando as dificuldades adaptativas conclui "[...] de modo algum se defende cegamente a incorporação do modelo alemão no Brasil. O exame do direito comparado serviu, contudo, para se concluir que é fundamental municiar os representantes eleitos dos Estados-membros no curso do PLT constitucional e nacional, de modo a alcançarem patamares informacionais mais homogêneos e decidir melhor. Já existem órgãos capazes de auxiliar os senadores da República, como o Conpeg" (MOREIRA, 2021, p. 108-110).

[252] Apenas ocorrerá a observância do projeto civilizatório constitucional e o federalismo fiscal, quando os reais interesses da população e dos demais entes também for colocado em discussão e inseridos no debate político, inclusive para evoluir em relação a limitação do Congresso Nacional com os interesses partidários, a questão é de se criarem condições para participação efetiva na construção da política nacional, buscando equilíbrio e assegurando um Parlamento funcional e os interesses de todos aqueles que não se situam em Brasília (MOREIRA, 2021, p. 108-110).

relação às informações que possam ser produzidas e contrapostas aos projetos de iniciativa do Poder Executivo, aprimorando essas iniciativas, preservando o federalismo e atendendo os anseios sociais.

5.2.3 Judiciário: julgador, ordenador e o custo dos direitos

As propostas em relação ao Poder Judiciário levam em consideração a insegurança e a fluidez como fatores relevantes para a compreensão do direito, reforçando o primado ético do DFPI, garantindo a autonomia do direito, propondo instrumentos para lidar com a cultura conceitualista, por meio da calibragem normativa e atenta à praticabilidade e a eficiência estatal.

5.2.3.1 Justificação, interdisciplinaridade e garantias constitucionais

O volume de julgamentos tributários, no ano de 2020, a sua virtualização e o resultado produzido numa eficiência industrial nunca vista, serviu para esgotar a pauta fiscal, com profundo impacto no sistema tributário. A jurisprudência de crise pandêmica desvelou uma postura ativista e política eminentemente fiscalista por parte da Corte Constitucional, com preocupação própria e imediatista.

O mantra abstrato da manutenção das contas públicas imperou de forma subjacente e a finalidade precípua do STF se deslocou da defesa da Constituição para a manutenção dos recursos do Estado, quando se sabe que, na teoria, a sua função não é de realizar políticas públicas (LEAL, 2007, p. 1).

A justificativa pela promessa formal de manutenção das contas do Estado e do próprio judiciário, na forma realizada, sem debates, atropelada, por meio de julgamento virtual e com resultado nitidamente tendente a favorecer a Fazenda Pública viola o processo democrático, com o potencial de tornar ainda mais caótico o sistema tributário nacional, em detrimento da sociedade e da Constituição.

O elevado volume de julgamentos, muito acima da média dos anos anteriores, visando garantir a arrecadação, ocorreu sem embasamento científico, sem participação interdisciplinar e sem ouvir diretamente os afetados. Isso resultou na exclusão de

auditores da Fazenda, técnicos do Ministério da Economia, servidores das Secretarias de Desenvolvimento, representantes de sindicatos e do setor produtivo, bem como da ausência de representantes da sociedade. Essa abordagem tem o potencial de gerar efeitos reais no presente e no futuro, por meio de comandos gerais, abstratos e hierárquicos, afetando as gerações futuras.

A falta de formulação da política tributária pelas instâncias competentes amplia distorções sistêmicas, resultando em sobrecarga fiscal, perda de negócios, quebra de planejamentos e frustração das expectativas tanto dos contribuintes quanto do próprio fisco.

A atuação do tribunal pareceu ignorar as garantias constitucionais, ocorrendo sem a efetiva participação de todos os legítimos interessados, sem espaço para uma intervenção política-judicial do STF, especialmente quando realizada de forma precipitada, apressada e abrangente. O Estado não é autossustentável nem um fim em si mesmo. Sua atuação deve ser inclusiva, garantindo um setor produtivo forte e promovendo o crescimento interno. Deve-se ter consciência das disfunções do sistema tributário, incluindo o reconhecimento de que o próprio judiciário contribui para essas disfunções por meio de intervenções mais políticas do que jurídicas, considerando a realidade histórica e as dificuldades enfrentadas pelos setores produtivos. Devemos estimular a capacidade de pensar coletivamente e de forma interdisciplinar, assegurando uma democracia cotidiana e um projeto de futuro. A tendência ativista do judiciário em momentos de crise deve ser apenas subsidiária, sendo aplicada somente em situações de manifesta inércia dos demais poderes[253].

A crítica se fortalece, pois, a justificativa para o ativismo, em razão da inércia dos demais poderes, não é evidente. As propostas de reforma tributária estão em pleno debate e tanto o Poder Legislativo quanto o Executivo Central adotaram inúmeras medidas dentro de suas competências, como a aprovação de Emenda Constitucional,

[253] O STF já relativizou a separação de poderes ao considerar o Executivo e o Legislativo incapazes de realizarem em questões de gastos públicos e prestação de serviços essenciais garantidos pela Constituição (BRASIL, 2010, p. 1133).

a edição de leis ordinárias e a adoção de medidas infralegais para mitigar os efeitos da pandemia[254].

A conduta reformista, que deve ser evitada, é quando o STF se desvia de sua missão primordial de proteger a Constituição, de ser submisso aos seus filtros, de reconhecer suas limitações para a condução da política tributária nacional e para a realização de um projeto de nação. Considerando o relativismo e a insegurança que se espalharam pelo mundo, o ativismo deve ser visto como uma disfunção que se tornou presente entre os Poderes devido à preponderância do Judiciário, justificada amplamente por ser o guardião da Constituição e dos direitos fundamentais.

O ativismo político judicial deve ser qualificado com transparência em seus fundamentos[255] e conclusões, evidenciando e confessando as teorias e as intenções morais e políticas daquela decisão, em razão da necessidade e da inércia dos poderes, os vieses e preconceitos que levaram aquela conclusão também devem ser explicitados, pois o Estado de coisas evidencia o mito[256] da autonomia dos discursos jurídicos em relação aos discursos políticos[257], bem como as razões jurídicas de se decidir devem ser declaradas, o que por vezes tem até menor peso na conclusão, apesar dos seus fundamentos, garantido uma ampla participação[258] entre os legitimados e afetados, inclusive considerando aspectos interdisciplinares, para o fim de compreensão, evolução civilizatória e sindicância mínima social.

Em termos de cumprimento do DFPI, as decisões devem ser antenadas ao filtro da solidariedade e da capacidade contributiva, tomadas com responsabilidade no plano do ser, com observância dos seus potenciais efeitos e, para depois, com a análise de

---

[254] Corte de salários, benefício para trabalhadores informais, mudanças escolares, adiamento de pagamentos e corte de impostos (GURGEL; VARELA, 2020).

[255] Não há qualquer norma que trate da fundamentação das decisões pelo STF, cada Ministro tem ampla liberdade para decidir e expor os seus fundamentos, inclusive servindo a TV justiça para acalorados debates.

[256] A justiça tem de assumir a responsabilidade de desnudar a carga política das suas decisões, inclusive assumindo as suas opções ideológicas a fim de legitimar e dar coesão social nas suas conclusões (GODOY, 2007).

[257] O aspecto ideológico marca o centro do debate das decisões judiciais e da filosofia jurídica norte americana no último século. No Brasil não se pode continuar escamoteando as verdadeiras razões dos julgados, inclusive perante a Suprema Corte (KENNEDY, 2010, p. 36).

[258] A aceitação do *amicus curiae* vem a ser uma evolução neste sentido que já está consolidada pela Corte, a qual deve ter uma postura inclusiva.

interdisciplinar[259] das suas consequências, em específico as econômicas[260], pois se trata de uma ação política e assim deve ser declarada pela Corte, porque por maior que seja a disfunção, o ativismo judicial se naturalizou[261] e se tornou presente nas instituições, sem qualquer controle ou filtro social, devendo, entretanto, ser realizado por meio de critérios nas suas frentes políticas, atentando a sua finalidade programática ou melhor pragmática[262] e vinculado ao DFPI, em especial com atenção ao princípio da solidariedade e com a capacidade contributiva, ou seja, levando em consideração o contexto e as consequências das decisões, para que estas não sejam fundamentadas em dogmas e entidades metafísicas, em certo termo, mas não numa proporção tão explícita e aguda. Para Posner (2007, p. 611) "[...] melhor seria que descartássemos o termo 'interpretação' e enfocássemos diretamente as consequências das aplicações propostas dos dispositivos legais e constitucionais a litígios específicos".

O STF, em julgamento que envolveu dois recursos extraordinários - RE nº 955227 (Tema 885) e RE nº 949297 (Tema 881), de relatoria dos ministros Luís Roberto Barroso e Edson Fachin, se decidiu, após 35 anos da CF/88, que "[...] a chamada 'coisa julgada', sobre tributos recolhidos de forma continuada, perde seus efeitos caso a Corte se pronuncie em sentido contrário"[263]. Sem adentrar nos fundamentos de quem esteja certo ou errado, a manifestação de inconformidade dos contribuintes *estampou o noticiário:* "[...] impacto no mercado foi imediato. No dia seguinte, o Grupo Pão de Açúcar, dentre outros, comunicou como fato relevante que 'possui decisão transitada em julgado possibilitando o não recolhimento da CSLL, há 31 anos'" (SCAFF, 2023).

---

[259] O direito tributário não pode ser limitado para projetos cíclicos e autorreferentes, com limitação jurídica, pelo contrário deve cada vez mais buscar a interdisciplinaridade e a compreensão do seu contexto econômico (ALVAREZ, 2006, p. 53-55).

[260] Para o campo tributário e questões financeiras, a postura ativista do judiciário ainda não é devidamente regulamentada, necessário que as decisões sejam feitas com responsabilidade, sob dados extraídos do plano real, e não justificadas por meio de apelos emocionais que hora se pautam no terror e hora no desespero a fim de salvar o erário ou determinada área do setor produtivo.

[261] O ativismo judicial ganhou força com a compreensão dos limites do positivismo (POSNER, 2010, p. 11).

[262] O direito não pode ignorar as consequências da norma e a necessidade de fugir do fundacionalismo metafísico.

[263] A revisão constitucional afeta decisões transitadas em julgado em relação a tributos de relação continuada (BRASIL, 2023).

Em resumo, a referida decisão produziu efeitos para o fisco e para os contribuintes em que a AED poderia ser realizada para o fim de melhor atender ao dever fundamental, ou até oportunizada a sua revisão em momento ulterior. Imaginemos, por exemplo, quem já tinha uma decisão transitada em julgado favorável que no curso do tempo vinha sendo referendada por outras, ou planejamentos feitos considerando essa situação, inclusive contratações públicas.

Numa compreensão da nossa pujante heterogeneidade, tensão e antagonismo social, a pasteurização e a unicidade do direito aproximam-se do misticismo e torna-se arriscado adotar declarações e fundamentações generalizadas, fazendo-se necessário que o sistema de justiça caminhe numa direção contrária, no sentido de se aproximar da sociedade e da realidade, com a retomada do fato, com a análise do direito a partir deste e não a sua absoluta e anárquica ignorância. Ou seja, as questões justificadas numa amplitude coletiva e negativa “[...] A partir do momento em que o Supremo diz que o tributo é devido, quem não pagou ou provisionou fez uma aposta” (BRASIL, 2023) tem o potencial de causar distorções em relação ao DFPI.

Apesar das dificuldades práticas, o enfoque caso a caso evita injustiças, inclusive para poder sancionar contribuintes mal-intencionados que se aproveitam de decisões precárias. O direito precisa adotar uma lógica de justificação em vez de uma lógica de descoberta, abandonando a ideia de que o direito é algo dado e pré-existente. Isso implica romper com os ideais de logicidade e pureza, e priorizar os princípios constitucionais e as necessidades sociais, ou seja, valorizando o apreço pelo formalismo jurídico a partir da realidade do mundo vivido (POSNER, 2007, p. 627).

Além disso, embora uma regra geral possa ter sido estabelecida, as consequências financeiras e econômicas da decisão são totalmente desconhecidas, não sendo justificadas por razões práticas. Isso aumenta o risco de que, em um segundo momento, grupos econômicos poderosos e bem-estruturados adotem medidas individuais que não sejam acessíveis ou consideradas pelos contribuintes menos favorecidos. O potencial de impacto é catastrófico quando lidamos com o desconhecido e de forma generalizada, mesmo que as intenções sejam boas e a teoria pareça correta.

A importância da AED se reforça no campo tributário, não só para aproximá-lo da realidade social[264] em relação as situações pretéritas, mas para o presente e o futuro, como também para atendimento da previsão constitucional do princípio da capacidade contributiva, ou seja, deveria ser levada e ter um capítulo próprio em todos os julgados, em especial, para se pensar nas dificuldades já apontadas sobre a tributação da economia digital, sob pena de reforçar um sistema disfuncional e, o pior, injusto.

Só assim a justiça fiscal terá condições mínimas de transcender ao desenvolvimento e a igualdade social, permitindo de forma madura o crescimento das nossas riquezas, com o aumento do nosso PIB, condição *sine qua non* para a verdadeira revolução, que possibilitará a produção dos bens e a partilha entre os brasileiros, povo em sua esmagadora maioria sofrido, miserável e cada vez mais desigual e polarizado.

5.2.3.2 Solidariedade, (DFPI) e a autonomia do direito

A economia digital e sua dinâmica exigem que as teses de neutralidade, racionalismo e conceitualismo sejam aplicadas à realidade e à essência do texto constitucional. Isso ocorre devido às evidentes e significativas distorções geradas pela abordagem legalista metafísica, que tem levado à destruição do mercado interno, marginalização das massas e esvaziamento da arrecadação sobre a grande parte da riqueza produzida pela economia digital. Isso resulta em distorções e no descumprimento do dever fundamental de pagar tributos por parte dos ultrabilionários que operam aqui sem deixar uma contribuição significativa.

A tributação sobre a economia digital deve ser projetada para alcançar a riqueza gerada por meio desse processo disruptivo e para atender aos menos favorecidos. Dessa forma, mesmo diante da fluidez das transações e mesmo que a empresa contribuinte esteja localizada em outro lugar, a tributação deve incidir sobre a operação realizada de forma virtual. É necessário um tratamento jurídico mais conectado à vida, abrindo o direito tributário para uma perspectiva econômica e social mais dinâmica.

[264] A AED se mostra necessária no campo tributário para fim de maximizar as condições materiais de realização do projeto constitucional (ALVAREZ, 2006, p. 58).

A tributação deve direcionar-se para sua vocação extrafiscal e para a promoção da justiça fiscal-social no combate às desigualdades. Para isso, é preciso romper com o jogo fechado, hermético e autossuficiente que tem servido para a reprodução de esquemas virtuais no campo tributário.

A norma fundamental do direito tributário deve ser compreendida como uma matéria adaptável que deve ser concretizada no mundo fenomênico em constante mudança. A conceituação do tipo e a distinção entre a tipicidade (qualidade do tipo jurídico) e a tipificação (processo de formação normativa do tipo) devem fazer parte do processo de abstração humana, mas de maneira valorativa (TORRES, 2004). Se adere a compreensão aberta do tipo, com reconhecido grau de influência política e preocupação com a relação conectiva, num sistema atento ao plano real e valorativo (DERZI, 1988). A compreensão que o entende como uma realidade fluida, sem notas suficientes, que deve ter uma aplicação em direção a uma realidade globalizante (LARENZ, 2001).

A tipicidade, entendida como a aplicação do caso concreto ao construto abstrato tradicional, deve ser compreendida no sentido de que a abstração não é neutra, sendo sempre construída de forma flexível, a fim de possibilitar a tributação da riqueza produzida. Isso cria uma linha de proteção na estratégia de efetivação da justiça fiscal-social, evitando que esquemas puramente virtuais, semânticos e linguísticos sejam interpretados literalmente para isentar aqueles que possuem maiores ganhos e onerar aqueles que recebem menos.

Dessa forma, rompe-se com o centralismo do conceitualismo (BECKER, 1989) e com a neutralidade, que passam a ser vistos com maior desconfiança por serem abordagens estanques e segmentadas de compreender o fenômeno tributário, limitadas ao campo metafísico e virtual. Compreende-se que esse recorte metodológico possui limitações e gera distorções no plano real.

A abordagem afasta-se da tradição de aderência ao conceitualismo-legalismo-positivismo, que compreende o todo pela parte, reconhecendo que essa abordagem historicamente não é adequada, mesmo em um mundo menor e com fronteiras definidas, para lidar com o fenômeno jurídico tributário. Agora, mais do que nunca,

não pode dirigir o processo de produção normativa, desde a edição das leis até as Portarias, assim como a produção de decisões judiciais. Além disso, não pode servir como o único prisma de compreensão, apreensão e modulação do mercado global, sendo necessária uma abordagem mais ampla e contextualizada.

Numa perspectiva de justiça, é necessário priorizar a proteção dos mais vulneráveis e a tributação dos mais ricos, em vez de se apegar rigidamente à letra da lei. Os esquemas formais não devem continuar sendo distorcidos para beneficiar ainda mais aqueles que possuem menos recursos. A abertura interpretativa proposta só se justifica se estiver alinhada com o projeto constitucional e orientada por uma perspectiva distributiva e civilizatória, que reconheça os deveres e direitos entre os particulares, os privilegiados e os desfavorecidos, independentemente de sua localização.

Nessa proposta de mudança de paradigma, as estruturas lógicas não são mais consideradas neutras e inflexíveis. Sua realização deve transcender o prisma constitucional e levar em conta a compreensão da conjuntura historicamente construída e da dinâmica acelerada. Somente assim a incidência normativa ocorrerá de maneira jurídica, sendo valorativa e civilizatória, buscando promover a justiça social e fiscal.

Para ilustrar melhor e analisar casos concretos, como apresentado nos capítulos 2 e 3, a prática jurídica nacional ao lidar com o *marketplace* e os *Data Centers* buscou enquadrá-los em conceitos preexistentes do direito privado, fazendo referência ao art. 110 do CTN e buscando soluções já concebidas dentro do sistema legal e de justiça. Isso foi feito por meio da tradicional subsunção da norma ao caso concreto, adotando, por raciocínio analógico, o regime jurídico dos shopping centers e da hotelaria.

Dentro dessa analogia, tratando dos *marketplaces,* por serem uma mera praça estática, não caberia a responsabilização em razão da ausência de interesse comum, leia-se, interesse jurídico comum na prática do fato gerador, sendo esse a jurisprudência do STJ interpretando o art. 124 do CTN, *vide* RESP nº 884.845/SC; RESP nº 1840920/PB; AgRg no AREsp nº 603.177/RS; AgRg no REsp nº 1.433.631/PE; e REsp nº 1.433.631/PE) (BRASIL, 2009).

Nessa mesma linha de precedentes, o STF, interpretando o art. 128 do CTN, exige que o terceiro responsável esteja vinculado ao fato gerador da respectiva obrigação, *vide* RE nº 562.276/PR (BRASIL, 2014): "[...] não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária, sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN".

Numa análise mais atenta às particularidades e às possibilidades desse modelo de negócio, nota-se que as empresas hospedadas nessas plataformas podem ser dependentes e os *marketplaces* terem uma estrutura ativa, que supera a ideia de vitrine virtual, havendo a possibilidade concreta de nítida dependência jurídica, pela autorregulação que todas exercem, ao criarem normas próprias, inclusive sistemas de julgamento e de punições.

Os *marketplaces* possuem diferentes propósitos, possibilitando a comercialização entre pessoas físicas (como o Mercado Livre, que evoluiu para o Mercado Pago, e a OLX, que são negócios entre pessoas físicas), assim como envolvem a venda e prestação de serviços entre pessoas jurídicas (PJ) para pessoas físicas (PF) e de PJ para PJ. Alguns *marketplaces* vendem apenas produtos próprios, enquanto outros vendem produtos de terceiros, e há também aqueles que oferecem tanto produtos próprios quanto de terceiros (como o Magazine Luiza). Existem plataformas nacionais e estrangeiras (como Aliexpress e Amazon) e algumas possuem mecanismos de controle, estímulo ao consumo, utilização de algoritmos para direcionar potenciais consumidores aos vendedores selecionados, estratégias de marketing individualizado, logística de armazenamento e entrega, ou seja, envolvem uma série de atividades que impactam diretamente na administração do negócio, indo além da mera intermediação, com participação ativa, controle acentuado e interesse na operação.

Para atrair parceiros e incentivar a venda de produtos, as plataformas podem utilizar IA, estabelecer metas, oferecer premiações, realizar divulgações diferenciadas, adotar preços dinâmicos, oferecer descontos, classificações de pontuação, benefícios, punições, frete grátis e, o mais importante, controlar informações ao tratar os metadados relacionados aos consumidores e vendedores/prestadores de serviços.

Isso resulta em fidelização, dependência, exclusividade e garantia de entrega desses produtos.

É importante destacar que essas empresas não podem ser colocadas no mesmo grupo e, por vezes, não devem ser comparadas aos modelos tradicionais e físicos de negócios. As plataformas não devem receber indiscriminadamente o mesmo tratamento tributário dos shopping centers, caso a percepção da realidade e a produção de provas em âmbito administrativo fiscal demonstrem um distanciamento da ideia de mera intermediação. A dependência dos pequenos lojistas pode ser absoluta.

A analogia com os shopping centers mostra-se precipitada, superficial e com risco de conclusões equivocadas pela falta de interesse jurídico na ocorrência do fato gerador. Não é necessário, para o cumprimento do DFPI, a edição de uma LC nos termos do art. 146, III, “b” da CF/88, como se fosse necessário instituir uma nova hipótese de responsabilidade tributária. A aplicação dos arts. 124 e 128 do CTN depende, mais do que nunca, da análise do caso concreto, sendo necessária a apresentação de provas e havendo permissão para a sujeição passiva quando evidenciado o interesse jurídico na ocorrência do fato gerador.

A situação do tratamento dado ao *Data Center* no exterior e aqui caminhou em sentido análogo, conforme orientação a própria RFB, entendendo que quando a operação se relaciona ao armazenamento de espaço, como sendo um contrato de locação de imóvel, isento do pagamento por retenção do IR, CSLL, COFINS e contribuição para o PIS/PASEP, “[...] Aqui, a RFB constrói argumento comparativo dos serviços de *Data Center* aos serviços de hotelaria. Da mesma maneira que os hotéis prestam serviços de hospedagem [...]” (FOSSATI; NAVARRO, 2021, p. 61), mas se estiver atrelado ao processamento de dados ou aos serviços profissionais de programação e atividades consideradas como prestação de serviços pela LC nº 116, de 2003, estará sujeito ao pagamento (FOSSATI; NAVARRO, 2021, p. 58-62).

No mesmo sentido, é necessário realizar uma análise mais atualizada e orientada para cumprir o DFPI, evitando supervalorizar regras analógicas e abstratas, como o art. 110 do CTN mencionado anteriormente. Os *Data Centers* tiveram sua situação

regularizada em âmbito internacional, mas ainda há uma parte dos serviços prestados que são tratados internamente como a locação de um bem imóvel para fins de armazenamento, como se fossem galpões físicos ou instalações hoteleiras. Isso resulta na isenção da obrigação tributária, quando na realidade o serviço prestado é altamente especializado, envolvendo guarda, fornecimento de informações e processamento de dados.

O direito não pode distorcer e restringir a realidade aos seus artifícios, devendo estar minimamente atento ao caso concreto e basear sua análise na realidade efetiva, em vez de conceitos fictícios preconcebidos no direito privado romano. Isso é especialmente importante quando se trata de atividades altamente lucrativas, com grande concentração de riqueza e alcance abrangente, que também devem cumprir o DFPI, a fim de evitar a subversão do sistema.

5.2.3.3 Conceitualismo e calibragem normativa

A tradição conceitualista[265] atribui à lei o estabelecimento de critérios precisos[266], bem definidos e herméticos, a fim de destrinchar todos os elementos e exigir a presença destes na norma tributária, garantindo a máxima segurança jurídica, evitando o autoritarismo.

A análise a partir do plano conceitual reflete a tradição liberal, que dá grande importância à certeza da lei e à teoria, em vez de colocar à prova a realidade e verificar sua legitimidade em relação ao projeto constitucional.

A consideração deve, inclusive, ser reforçada em relação às situações dinâmicas impulsionadas pela economia digital e o seu potencial *tsunâmico*, em que o apego exagerado ao conceitualismo tende mais a gerar distorções, e a subversão[267]

[265] O conceitualismo transita num campo imaginário e ignora a praxe de complementar as suas imperfeiçoes por atos infra legais (MOREIRA, 2021, p. 42).
[266] A lei deve se ater a traçar os elementos essenciais de cada tributo "...a reserva da lei fiscal implica que a lei contenha os elementos essenciais de cada imposto ou seja, que defina a incidência lato sensu de cada imposto, e em termos determinados ou determináveis [...]" (NABAIS, 1998, p. 684).
[267] Na sociedade de risco o espaço do Executivo para complementar a regra se impõe. "[...] há zonas de imprecisão nas leis tributárias e um certo espaço não preenchido pelo legislador que abrem ao Executivo o poder de complementar a regra da imposição fiscal" (MOREIRA, 2021, p. 181).

sistêmica, em razão do tecnicismo, impor uma maior carga tributária aos cidadãos analógicos e isentando os feudos digitais de qualquer tributação, servindo a um processo de escravização de percepção global.

O rigor imposto pela tradição conceitualista, com apego reflexivo aos milenares de direito civil que alimentam o direito tributário, regados ao império da tipicidade, com alta carga de desconfiança a eventuais ampliações, reduções ou benefícios interpretativos, deve ceder lugar à confiança[268] a ser depositada à Administração, mas esta precisa ter uma relação refundada, quebrar o estigma histórico e evidente de verticalidade, de império da força e da legalidade, que não pode ser erigido a paradigma absoluto e deve ser flexibilizado[269] como em outros países[270].

O ponto de partida deve ser o diálogo[271] a ser estimulado, com a criação de meios minimamente civilizatórios que garantam a tributação sobre quem mais produza riqueza, numa relação que deve ser estabelecida de lealdade, o que se mostra urgente, diante da própria fragilidade do Estado aqui evidenciada em relação a este poder que se coloca a diante, fluído e incompreendido.

---

[268] Em razão da crise institucional brasileira, se justifica o formalismo no direito tributário na elaboração da lei pela descrença no órgão de aplicação (MOREIRA, 2021, p. 42).

[269] A ideia da legalidade tem sofrido mudanças e esse movimento de flexibilização é encontrado na Alemanha, na Itália, na Argentina e no Uruguai. O princípio da reserva de lei não é absoluto, podendo o legislador tributário valer-se de cláusulas gerais, tal como ocorre nos demais ramos do Direito (MOREIRA, 2021, p. 185).

[270] Na Alemanha a matéria vem sendo muito discutida e o Tribunal Federal já reconheceu a validade do "regulamento concretizador de normas", que não se confundiria com o exercício de mera atividade discricionária, mas de interpretação administrativa. Nos EUA também existiria um amplo espaço para o exercício da atividade regulamentar da Administração e a Suprema Corte já deferiu ao regulamento do IR a competência para interpretar as ambiguidades da lei tributária, na ausência de uma intenção legislativa clara (MOREIRA, 2021, p. 185).

[271] Importante a abertura de canais de comunicação com o contribuinte. "Nesse sentido, um portal governamental cumprirá seu papel no incremento do regime democrático não apenas quando dispõe de conteúdo a ponto de prover mais transparência às suas atividades, mas também quando apresenta canais de diálogo com (e entre) o cidadão e propicia formas de incorporar a participação on-line nos processos de decisão política" (ITUASSU, 2012, p. 8).

A legalidade[272] não pode, de forma alguma, ser elevada a valor absoluto[273], se fazendo importante nesse processo de validação de legitimação do discurso, da garantia de participação dos atores, da representação popular, da consciência do debate, do atendimento a autonomia do direito e dos objetivos constitucionais que não podem ser ignorados[274], ou seja, a calibração tem correlação com a legitimidade, não podendo servir de campo de arbítrio para o Poder Público[275].

Em razão da relevância econômica dos intangíveis na economia digital, pela ausência de possibilidade de classificação precisa entre serviço e mercadoria, inclusive havendo divergência entre países para um mesmo fato, por recomendação da OCDE os sistemas fiscais devem ser flexíveis e dinâmicos, o que se mostra ainda mais urgente no Brasil, em razão das distinções de bases materiais e competências entre ICMS e ISS. O Supremo inclusive tem demonstrado dificuldade para definição dos bens intangíveis, que podem ser caracterizados como mercadorias, na linha no julgamento da ADIs nºs 1.945 e 5.659, mas que no caso de licenciamento de software se trata de serviço, devendo ocorrer a incidência do ISS (CASTELLO, 2021, p. 151-157).

O excessivo formalismo, até justificado para as já conhecidas atividades econômicas analógicas, que remontam à era da pedra se justifica até certo ponto, mas não pode ser paradigma em relação ao que não se conhece, ainda mais quando nações inteiras sequer sonham em ter acesso a essas tecnologias.

Para as atividades de grande evidenciação de produção de riqueza econômica deve haver a calibração ao formalismo legalista, com a possibilidade de flexibilização interpretativa a fim de atender as linhas de um projeto estabelecido pelo legislador, ou

---

[272] A delegação pelo parlamento da disciplina da materialidade dos impostos é admitida no legalismo fiscal, concedendo ao Executivo esse poder de disciplina. “Admite-se, em geral que a intervenção do parlamento requerida pelo princípio da legalidade fiscal possa ser uma intervenção meramente formal, pela qual se habilite o governo-legislador a disciplinara material essencial dos impostos [...]” (NABAIS, 1998, p. 684).

[273] A lei pode criar parâmetros, condições pré-estabelecidas para atuação do executivo (MOREIRA, 2021, p. 184).

[274] A lei deve traçar o máximo possível o essencial de cada tributo, por razões de praticabilidade e na luta contra a fraude e a evasão fiscal se permite o uso de conceitos indeterminados ou de discricionariedade à administração fiscal e até se admite o recurso à analogia (NABAIS, 1998, p. 684).

[275] Nos contentamos com a legalidade formal, apesar do déficit democrático do parlamento em matéria tributária, pela pouca compreensão e debate qualificado do seu conteúdo (MOREIRA, 2021, p. 66-67).

seja, o papel da lei continua fundamental e, o mais importante, deve ser realmente antenado à Constituição e ao DFPI.

A opção, portanto, vem a ser pela modificação do sistema tributário, para que ocorra a sua abertura e a possibilidade de tributar novos bens de consumo que a cada dia surgem, sob pena de generalizar a ineficiência arrecadatória (CASTELLO, 2021, p. 106), sendo garantido, assim, com a ampliação as bases, no mínimo a almejada neutralidade (CASTELLO, 2021, p. 151-157), aproximando-se do ideal de realização da justiça fiscal e do DFPI.

Utiliza-se, assim, da teoria da confiança do sistema[276], de viés positivo, para a boa interpretação jurídica, viabilizando que se coloque o Estado e a Sociedade antenados à realidade que se impõe para fins de atendimento ao projeto constitucional a ser regulado por uma lei.

O nosso ordenamento por vezes revisitou a questão e já prevê algumas hipóteses de delegação técnica[277], para o fim de estabelecer alíquotas dos impostos, com a prévia delimitação de balizas objetivas pelo Poder Legislativo, questão inclusive já apreciada pelos tribunais superiores[278], "[...] o STF teria superado a reserva absoluta de lei e as posições formalistas, admitindo o caminho do regulamento delegado ou *intra legem* [...]" (MOREIRA, 2021, p. 185), afastando a possibilidade de delegação pura, pela

[276] A confiança no sistema influi na escolha do seu método de interpretação. O que explica o apreço pelo legalismo no Brasil, pela absoluta desconfiança do Executivo. Cuida-se de uma teoria positivista exclusiva (não inclusiva) da interpretação jurídica, que indica que o método interpretativo deve ser identificado a partir da confiança e desconfiança no sistema. Na teoria da "economia da confiança", a confiança é o fator determinante do método de interpretação da norma" (MOREIRA, 2021. p. 42).

[277] As delegações técnicas são permitidas pelo nosso ordenamento. "7.2.4. As delegações técnicas e o princípio da estrita legalidade. Não obstante existirem julgados confirmando a "tipicidade" tributária e reconhecendo a necessidade de a lei manejar conceitos concretos e preciso na definição do fato gerador e dos elementos do tributo, a jurisprudência do STF admite a manipulação de alíquotas por ato normativo infralegal, desde que o Poder Legislativo tenha previamente fixado balizas mínimas e máximas, prevendo critérios idôneos com a finalidade de excluir o arbítrio da Administração Tributária" (MOREIRA, 2021, p. 183-184).

[278] Principalmente na economia digital se mostra necessário e constitucional deixar uma abertura legal a ser preenchida pelo Executivo. "[...] O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de 'atividade preponderante' e 'grau de risco leve, médio e grave', não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica [...] (RE 343.446, Relator Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, julgado em 20/03/2003, DJ 04/04/2003) (MOREIRA, 2021, p. 184).

necessidade de fixação de parâmetros e de padrões a serem observados pelos regulamentos[279].

5.2.3.4 Legalidade, praticabilidade e eficiência estatal

As tradicionais regras tributárias, desenvolvidas para um mundo analógico, baseadas no paradigma da segurança jurídica e da tipicidade rigorosa, com detalhamento preciso de todos os seus elementos e procedimentos burocráticos de cobrança, não estão devidamente adaptadas à economia digital e aos avanços tecnológicos.

Novamente, destacando a crítica ao conceitualismo, que parte da teoria para a prática, tentando forçar a adequação dessa realidade imposta e visceral, o sistema tradicional e apegado à legalidade, com toda a sua técnica, complexidade e busca por segurança, não avançam na mesma velocidade e direção para acompanhar as rápidas revoluções tecnológicas. Dificilmente caneta e papel serão capazes de lidar com metaversos, robôs, IA e criptomoedas.

Essa situação é prejudicial em todos os aspectos. Os instrumentos existentes não se adequam às novas tendências e tecnologias disruptivas, e o Estado Fiscal não consegue aproveitar os avanços devido às suas crenças arraigadas e ao absoluto desconhecimento desse novo mundo. A tendência é clara e a distorção se impõe com o descumprimento do DFPI.

Por um lado, esses feudos tecnológicos são pouco tributados[280], verdadeiros impérios e fortunas ficam à margem do custeio do Estado. Numa outra direção, toda a

[279] Importante a diferenciação entre delegação pura, vedada e técnica sujeita a requisitos e declarada constitucional pelo Supremo. “A distinção entre a delegação pura (incondicionada) e a técnica (sujeita a parâmetros e padrões) foi crucial para o STF superar a alegada violação aos princípios da estrita legalidade tributária. O Ministro Velloso deixou claro que a delegação pura seria inconstitucional, por ofender o princípio da legalidade, mas uma delegação meramente técnica seria possível quando a aplicação da lei exigir a aferição de dados e elementos, desde que o legislador estabeleça a delegação e fixe parâmetros e padrões a serem observados pelo regulamento” (MOREIRA, 2021, p. 185).

[280] Barbados, Bermudas e Ilhas Virgens Britânicas receberam mais investimentos estrangeiros do em 2010 do que a Alemanha ou o Japão, e realizaram, cumulativamente, mais investimentos estrangeiros (4,54% combinado) do que aquele país (4,28%), em razão da baixa tributação e dos planejamentos fiscais desses Feudos Tecnológicos que operam de forma fluída através da economia digital (SILVA, 2014).

voracidade, os rigores da lei e as responsabilidades são direcionados para o contribuinte tradicional, o analógico.

Assim, ocorre simultaneamente a violação dos direitos individuais, uma vez que o ônus fiscal recai quase exclusivamente sobre o contribuinte comum, o menos favorecido, escravizando-o e esgotando suas condições de sacrifício e colaboração. Isso prejudica os direitos coletivos e solidários, pois muitos projetos constitucionais não são atendidos devido à falta de recursos que poderiam ser obtidos se houvesse uma eficiência tributária adequada por parte do Estado.

A eficiência é uma condição essencial para o Estado Fiscal, baseada em uma relação equilibrada de custo e benefício, o que não se alinha com a compreensão de seu inchaço. Pelo contrário, o Estado deve focar na realização de suas atividades essenciais, considerando suas possibilidades e compreendendo o desconhecido e a insegurança como elementos legítimos que exigem adaptação, aceitação e compreensão, em vez de estagnação.

Nabais é, inclusive, contra um Estado com ampla atuação econômica-social, o que acaba exigindo um excesso de sacrifício da população em relação ao intervencionismo exacerbado: “[...] o problema da actual dimensão do estado, mera decorrência do crescimento da sua actuação económico-social, apenas pode solucionar-se através da moderação desse intervencionismo [...]” (NABAIS, 1998, p. 199-201), sob pena da sua falência e o reforço à incompreensão e ao repúdio do DFPI.

Necessário o abandono de algumas tarefas tradicionais para alcançar o equilíbrio entre as liberdades individuais, a responsabilidade própria e pessoal dos cidadãos e o projeto político comum, viabilizando assim o funcionamento do sistema econômico para evitar que “[...] o actual estado social continue a ser ‘parasita’ dos cidadãos e da economia privada e não, ao invés, estes ‘parasitas’ do estado” (NABAIS, 1998, p. 202-203).

A eficiência na gestão das despesas e nas fontes de financiamento é essencial para alcançar o equilíbrio e evitar um excesso de intervencionismo, uma presença desastrosa e exagerada na economia, bem como o estímulo à inércia e à dependência

individual, desestimulando o empreendedorismo e levando à própria falência por causa do vício do centralismo e do inchaço. O Estado Fiscal deve se dedicar às prioridades estabelecidas, comprometendo-se com o que pode pagar, quem pode cobrar e como pode exigir, a fim de cumprir suas tarefas essenciais e entender que a estabilidade não será alcançada por meio de padrões rígidos. Caso contrário, as despesas públicas exigirão um aumento na voracidade fiscal, tornando seu peso (NABAIS, 1998) insustentável, e também prejudicando a possibilidade de uma tributação solidária, desconsiderando a capacidade contributiva e impedindo a realização da Justiça Fiscal.

Ao reforçar esquemas já estabelecidos e ignorar a imensa riqueza dessas entidades supranacionais que atuam sem qualquer controle, o Estado acaba subvertendo seus próprios objetivos, tirando mais do contribuinte mais pobre e não tributando o mais rico.

Nesse ponto, reforça-se a necessidade de uma mudança de perspectiva, para que a tributação seja pensada a partir dessa realidade em constante mudança. Essa compreensão implica também na consciência da ignorância e da falta de capacidade tecnológica para lidar com esses feudos tecnológicos. Não podemos esperar compreender e dominar tecnologias que estão em constante evolução e operações comerciais complexas para só então buscar formas de tributação, especialmente quando a riqueza é evidente e a concentração de fortunas é imensa.

O respeito à lei não pode servir como justificativa para ignorar fatos indicativos de riqueza, como bilhões de dólares em jogo, pois o DFPI é compartilhado por todos. Somente assim será possível cumprir os mandamentos constitucionais, garantindo solidariedade, capacidade contributiva, isonomia e, dentro dessa equação, a legalidade, com plena consciência de seus limites e possibilidades de distorções.

O Estado também não pode ignorar o que já conhece; pelo contrário, deve investir em pesquisas e explorar as possibilidades tecnológicas existentes que permitam uma leitura mais precisa dos fatos indicativos de riqueza, como o uso de IA. Essa tecnologia atingiu um ponto em que é capaz de personalizar aplicativos e abordagens ao consumidor. Portanto, com engenhosidade, a tributação pode ser individualizada,

levando em consideração uma percepção mais próxima da realidade da capacidade contributiva, em vez de depender apenas da tecnoburocracia e dos manuais de declaração de IR e cruzamento de dados.

Essa ruptura de paradigma, em busca de alinhamento aos propósitos constitucionais, requer a incorporação do princípio da praticabilidade, que permite certa flexibilidade, com a proibição de excessos (NABAIS, 1998, p. 694) para se alcançar o resultado almejado pela tributação.

Portanto, nesse mundo em que as empresas de tecnologia operam de forma global, migrando entre diferentes países e paraísos fiscais, é necessário incentivar práticas de tributação que acompanhem as operações financeiras. Por exemplo, considerar a retenção de valores relacionados à circulação de mercadorias e à prestação de serviços, estabelecendo um percentual de responsabilidade para as plataformas estrangeiras, como uma forma de substituição tributária. Isso tornaria o pagamento de impostos prático e justo.

Pensar de forma contrária, mantendo um apego contínuo aos paradigmas existentes, significa permitir e aceitar a transferência de riqueza para jurisdições externas, resultando na canibalização dos setores produtivos locais e internacionais que operam aqui e arcam com todas as despesas operacionais (aluguel, energia, salários, cadeias de suprimentos etc.) e também financiam o Estado por meio de uma carga tributária significativa. Além disso, como consequência dessa tradição levada ao extremo, esses contribuintes são submetidos a uma concorrência desigual e predatória, sem mencionar a disparidade de poder tecnológico que enfrentam.

As opções pela praticidade e pela eficiência devem pautar o Estado, na maior medida do possível, para a apreensão desta riqueza e para tanto devem “[...] admitir que a administração fiscal possa socorrer-se de [...] medidas equitativas, dispensando-a assim de observar as tipificações legais naquelas situações em que o seu respeito conduza a intoleráveis iniquidades [...]” (NABAIS, 1998, p. 694). Com isto, viabilizando a fiscalização e a tributação única com a repartição da receita entre Estados e Municípios, e residualmente pela União, também sobre quem detém real capacidade econômica e garantindo reflexamente a liberdade de mercado e a livre iniciativa.

Dentro das competências tributárias já estabelecidas e levando em consideração a tendência ao centralismo da União, que muitas vezes resulta em prejuízo ao princípio federativo, é importante proteger os princípios estruturais da CF/88. Diante das distorções históricas do excesso de poder concentrado em Brasília, qualquer ação voltada para a praticidade e concentração de competências, especialmente no que diz respeito à arrecadação, deve ser liderada em primeiro lugar pelos Estados e Municípios, e em última instância pela União.

Em outras palavras, a recomendação final é valorizar os Estados e Municípios, permitindo que, por meio de uma lei nacional, eles participem ativamente do debate, das escolhas e da forma como o poder tributário é exercido, de modo a pulverizar e democratizar essa responsabilidade.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A tese se propôs a responder a seguinte pergunta: Como o Estado Fiscal deve superar as suas disfunções e também tributar a economia digital, que ao mesmo tempo que produz riqueza, concentra poder, forma feudos tecnológicos, gera efeitos deletérios para a sociedade e impacta os direitos e os deveres fundamentais?

A questão é relevante e inovadora, parte da compreensão da existência de disfunções no sistema tributário, analisa os limites do Estado para tributar a riqueza produzida pela economia digital e busca soluções.

Logo em sua introdução foi colocada uma preocupação prévia, para se alcançar o resultado propositivo, sobre a inaptidão (r)evolucionária da dogmática dominante e a sua incapacidade para tratar de um fenômeno fluído e disruptivo.

Cortes metodológicos precisos, a pretensão acadêmica por altiplanos de perfeição sistêmica, o conceitualismo, o formalismo, as atitudes nacionalistas e o apreço pela neutralidade se mostraram com vocação estabilizadora e garantidora da segurança das estruturas já postas. Não sendo instrumentais adequados para a superação desses desafios em direção ao cumprimento do pacto social. Os desarranjos históricos confirmados pela pesquisa reforçam a opção pela mudança de paradigmas.

Com o propósito da tese declarado, a oposição ao tradicionalismo legalista objetivou romper com a inércia opressora, levando em consideração o estado de coisas consolidado no curso do tempo, por vezes manipulado nos jogos linguísticos e a benefício de poucos. Fatos também comprovados pela pesquisa.

A preferência dada ao mundo da vida reforçou a abordagem inovadora. Valorizou-se a realidade traduzida por números, em que se verificou que a economia digital ao mesmo tempo que produz riqueza, gerou a concentração de renda e o aumento de miséria no mundo todo, comprovando as dificuldades do Estado em arrecadar.
Portanto, esses fatores reforçaram o direcionamento a uma visão mais ampla, holística, interdisciplinar e compromissada com a Constituição, justificada a mudança paradigmática de postura na historicidade manicomial e no *apartheid* fiscal.

Assim, foram traçados vários questionamentos prévios: “Qual a razão do tributo para o homem, para a sociedade e para o Estado? Como é a relação histórica da sociedade com ao tributo? Quem deve ser tributado e quem é tributado? Como os poderes lidam com o tributo? O Estado está preparado para tributar a economia digital? Como o Estado Fiscal pode lidar com os desafios da arrecadação?” Todas as perguntas foram respondidas durante a pesquisa, para ao final serem apresentadas propostas de resolução do problema central da atuação do Estado Fiscal e como ele deve lidar com a economia digital.

Resumidamente, nos quatros capítulos da tese, se analisou a importância do Estado Fiscal a partir da modernidade e do DFPI. Em seguida, a economia digital e os seus desafios foram enumerados para avaliar se o Estado possui condições para tributar essa nova forma de riqueza. Depois se traçou a conjuntura tributária nacional, a prática dos poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, a fim de verificar o cumprimento dos objetivos e propósitos constitucionais. Por fim, foram lançadas proposições de como o Estado deve atuar diante da economia digital e de suas tradicionais vicissitudes.

A pesquisa, então, se desenvolveu por meio de uma dialética aberta, em camadas. Perguntas e respostas surgiram para a solução do questionamento maior. Teses e antíteses construíram sínteses, produziram consensos, até se chegar as propostas finais.

Num aspecto sequencial e responsivo, partindo de indagações mais amplas em direção a mais específica, uma primeira indagação de ordem macro objetivou resgatar a compreensão da importância arrecadatória, pois necessário estabelecer a causa original da tributação: “Qual a razão do tributo para o homem, para a sociedade e para o Estado?”.

Já no capítulo inaugural ficou evidenciado que a tributação tem um papel fundamental na criação das condições materiais para a realização dos direitos fundamentais e para o funcionamento do próprio Estado.

Dentro dessa perspectiva, a arrecadação participa da própria essência filosófica do Estado construída a partir da modernidade, correlacionando-se ao seu núcleo, ao seu aspecto de ajuste, de disposição, de associação, de pacto e de consentimento para a conformação da ordem e do tecido social.

A relevância do tributo também se mostrou atrelada ao conceito de Estado Fiscal, com a arrecadação sendo eleita como o seu principal meio viabilizador de construção de condições materiais.

Os projetos constitucionais se sofisticaram e se ampliaram ao longo do tempo, demandando cada vez mais recursos para a sua concretização. No campo político e econômico, a tributação se tornou a forma predominante de obtenção de recursos para a maioria dos países ocidentais e orientais e, a partir disso, concluiu-se pela sua importância global como meio essencial para a manutenção do pacto social.

Apropriou-se então como marco teórico da compreensão do DFPI, que serviu como guia e direcionamento nessa importante relação que envolve as escolhas da comunidade para justificar o Estado e proteger o indivíduo contra o arbítrio.

Esse conceito estabeleceu uma base sólida para a tese, por ser correlacionado ao fortalecimento e a criação de condições materiais para o cumprimento do pacto social, ao considerar o coletivo, preservar o ser e direcionar o Estado na busca dos fins eleitos.

Trabalhou-se também com o conteúdo ético valorativo do DFPI, o princípio da solidariedade, numa amplitude compreensiva e quebra paradigmática da tradicional relação vertical e de força entre fisco e contribuinte. Optou-se pelo equilíbrio, por uma compreensão do amalgama civilizatório e indissociável entre indivíduo, comunidade e Estado, evidenciando a interdependência e horizontalidade entre os seus participes.
Ao DFPI foi conferido um caráter finalísticos e instrumental, um núcleo atrativo e gravitacional do qual o Estado não pode se afastar para adequação e norteamento do projeto da modernidade. A escolha dos interesses a serem protegidos e o custo dos direitos fazem parte da mesma equação, tendo os mesmos protagonistas nessas definições, responsabilidades, sujeição ativa e destinatários.

Assim, o tributo foi compreendido como parte importante, indissociável e nuclear do projeto da modernidade, essencial para a garantia do tecido social, pois vem a ser a principal forma de criação das condições materiais para garantir a realização dos direitos fundamentais eleitos pela própria comunidade, garantidor do funcionamento do próprio Estado e dos direitos fundamentais.

Estabelecido o marco teórico e compreendida a importância do tributo, se chegou então a segunda indagação: “Como é a relação histórica da sociedade com o tributo?”.

A percepção social negativa sobre o direito tributário também foi constatada, com razões justificadas e comprovadas por fatos e dados no curso da tese. Os desajustes mundiais decorrem da falta de regulamentação, do nacionalismo míope, do apego ao conceitualismo, da ausência de *fair play* e de estruturas internacionais condizentes com a globalização e com a economia digital.

De forma não diferente, o nosso sistema local é denunciado como regressivo há mais de um século, sendo rotulado há décadas como carnavalesco e manicomial.

A fim de traçar a atual conjuntura, num plano maior e de resgate histórico a partir da modernidade, primeiro se descreveu a evolução do Estado da clássica concepção do liberalismo até chegar ao tecnoliberalismo. O atual momento da digitalização da vida e da economia, para, então, abordar o poderio dos feudos tecnológicos.

A partir de números extraídos de diversas fontes e do Relatório OXFAM (CHRISTENSEN *et al*., 2023) “A ‘Sobrevivência’ do mais rico”, se verificou um quadro alarmante em números, pela simultânea concentração de renda e injustificado aumento correlato da miséria. Já de certa forma surgindo e respondendo ao mesmo tempo a pergunta seguinte: “Quem deve ser tributado e quem é tributado?”.

A transição da sociedade global do liberalismo para o tecnoliberalismo, juntamente com as mudanças comportamentais, sociais, econômicas e tecnológicas, que resultaram na mudança da matriz de riqueza do capital para a informação, os dados, reforçaram a lacuna e a anomia de tributação dos mais ricos.

A fragilidade do Estado analógico e do direito tributário em lidar com os desafios da Economia Digital e de dar uma resposta adequada para os players em escala global se mostrou comprovada. Grande parte das dificuldades dos limites do nacionalismo já se evidenciavam com a globalização.

Diante da fragmentação das instituições, da concentração de poder, do aumento exponencial da miséria e do caos anunciado pela incompreensão do que está por vir, se evidenciou a dificuldade de se tributar as plataformas, as criptomoedas e a robótica.

Relatórios da Fundação Getulio Vargas (FGV) revelaram a existência de uma legislação incompleta e deficiente em âmbito federal e estadual.

Portanto, em razão das distorções acumuladas, a tributação recai sobre a classe média, pequenos e médios empresários e também sobre os mais pobres, pela sua regressividade. Há a erosão da base tributária em relação aos mais ricos, as multinacionais e as grandes empresas globais de tecnologia, que acabam suportando uma menor carga tributária. Todos essas fatos sobejamente comprovados no curso da tese.

Numa análise voltada para as disfunções locais, com a intenção de compreender o substrato político, ainda no plano de conformação das conjunturas e objetivando gerar propostas mais adequadas e eficazes, tendo por plano de consideração o exercício das competências tributárias pelos três poderes, no plano interno, se fez mais uma pergunta para se entender a causa dessas distorções e possíveis soluções: “Como os poderes lidam com o tributo?”.
O cenário nacional não é diferente, as distorções dos poderes Legislativo, Executivo e Judiciário brasileiro em relação ao direito tributário se acumulam.

Com base em números, utilizando as pesquisas do CNJ e do INSPER, se evidenciou um sistema tributário complexo, oneroso, com um alto número de normas produzidas, altamente contencioso, com uma carga tributária elevada, falta de percepção de retorno e insegurança.

O legislativo se mostra aprisionado aos grupos de interesse e a tecnoburocracia capitaneada pelo executivo federal, se tornando uma casa de chancelas, havendo um verdadeiro déficit democrático, acentuada pela ausência de suporte técnico, sendo limitada a cognição, a possibilidade de contraponto e a construção de um projeto consciente condizente com a Constituição.

Dados da justiça demonstram o ativismo em matéria tributária, principalmente em tempos de crise, como também uma ausência de preocupação com os efeitos econômicos das inovações judiciais.

Ao executivo federal, além do centralismo e da quebra ao federalismo, se mostrou também ser o maior cliente do judiciário e da costumeira adoção de uma política encastelada, afastada da sociedade e com as suas estruturas administrativas com tendência de privilegiar oligopólios e interesses corporativos.

O diagnóstico dos poderes também acaba por antecipar a resposta da pergunta seguinte em âmbito interno: “O Estado está preparado para tributar a economia digital?”.

Já no plano externo, em razão da fragmentação das instituições, dos limites da soberania, da edificação dos feudos tecnológicos, da concentração de poder, do aumento exponencial da miséria e do caos anunciado pela incompreensão do que está por vir, se conclui que o Estado não está habilitado para dar cumprimento ao DFPI por meio da adequada e justa tributação da economia digital.

O poderio econômico e técnico dos feudos tecnológicos e a sua fluidez colocam em risco o projeto do Estado da modernidade. Os paradigmas de tempo e espaço foram rompidos e a problemática é universal e não pode ser resolvida por ações isoladas e nacionais. Entender essa conjuntura se faz necessário para concluir que o Estado Fiscal não tem condições de tributar essa riqueza.

A transição da sociedade global do liberalismo para o tecnoliberalismo, juntamente com as mudanças comportamentais, sociais, econômicas e tecnológicas, que resultaram na mudança da matriz de riqueza do capital para a informação, os dados,

reforçam a anomia e a fragilidade dos Estados em dar cumprimento ao DFPI sobre a economia digital.

Assim, se chegou a última pergunta: “Como o Estado Fiscal deve lidar com os desafios da arrecadação?”.

No quarto capítulo e de forma introdutória foram mencionadas as propostas contidas no relatório do CNJ sobre o contencioso administrativo e judicial tributário, que propõem posturas a serem adotadas pelos Poderes com base nos dados relevantes ali apresentados. Também foram abordadas as considerações contidas no Relatório OXFAM para reduzir a desigualdade e a miséria no mundo e as diretrizes da OCDE.

Na sequência se apresentaram dois grupos de propostas, uma universal e outra nacional, para garantir o cumprimento do DFPI, repercutindo na própria compreensão da necessidade de subsistência do Estado, por meio de um direito tributário efetivo e justo, apontando o caminho a ser perquirido, sem romper, mas reforçando o tecido social, sensível à capacidade contributiva do indivíduo e ao viés solidário do projeto comunitário global.

O DFPI e a solidariedade trazem uma carga ética e de justiça convergentes para desencadear o poder tributário na sua plenitude legítima e mundial, a fim de possibilitar a irradiação dos seus efeitos sobre os relevantes fatos econômicos, que se evidenciam no mundo das mais diversas e ainda não compreendidas formas, servindo a instrumentalizar os *Leviatãs* numa feição civilizatória.

A consciência de os limites da soberania e da legalidade servem para tentar apreender esse fenômeno fronteiras, com a possibilidade de abertura compreensiva e participativa dos países num propósito comum arrecadatório a fim de viabilizar uma renda mínima universal. Assim, num plano global se propôs:

1. Com a compreensão sobre os limites da soberania, necessário buscar um plano de ação mundial, com uma ordem mais ampla e efetiva, construída pelas nações, com a participação inclusiva e transparente desses atores econômicos, para o fim de firmar um pacto digital global e gerar um sistema arrecadatório

mundial, por meio de um diálogo plural, que permita a transnacionalização das respostas, para evitar a erosão das bases tributárias e dar cumprimento ao DFPI.

A união dos Estados se faz necessária para dar adequado tratamento à economia digital e a globalização. O cumprimento do dever fundamental universal de pagar impostos deve ser sensível à capacidade contributiva do indivíduo e ao projeto comunitário.

O novo pacto funcionaria de forma subsidiária e universal, com a convivência entre as estruturas nacionais e a supranacional, sem interferir na autodeterminação dos povos, com a delegação mínima da competência tributária, para alcançar o inalcançável internamente.

Portanto, se criaria uma consciência da cidadania econômica mundial, em que todos os sujeitos concordarão com a tributação voltada para o ato que traduza a capacidade contributiva e não para o vínculo político nacional, bem como o estabelecimento de regras globais que evitem a erosão das bases tributárias e também ponham fim as guerras fiscais e a ausência de *fair play*. A opção seria por estimular as estruturas supranacionais. Importante o amadurecimento e a compreensão de que estamos diante de uma realidade ainda não desvelada, em que fórmulas tradicionais não servem ao adequado tratamento jurídico e favorecem o descumprimento de deveres fundamentais, além de privilegiar as megacorporações nacionais e estrangeiras, impossibilitando a concretização dos direitos fundamentais e criando um ambiente de exclusão, egoísmo e litigiosidade, com a já noticiada marginalização das massas, além da deterioração dos meios de comércio e produção nacionais.

2. A criação de um tributo mundial por meio da fixação de uma micro alíquota. Um imposto que incida sobre as movimentações[281] eletrônicas de riqueza, a fim

[281] Apesar do tema não ser de maior conhecimento externo, pelo apego aos tributos tradicionais, o Brasil teve uma experiência rica e bem-sucedida na tributação das movimentações financeiras por meio da CPMF, com grande aceitação pela RFB, pois se permitiu a ampliação da base de incidência tributária, praticamente ausente o compliance interno, baixíssima a sua litigiosidade e pequena burocracia estatal. Estudos evidenciaram a sua não regressividade pela sua natural cumulatividade, se

primeiro de contar os desafios da fluidez e da ausência de territorialidade da economia digital, aproveitando inclusive as suas características de relativização do tempo e do espaço.

A incidência seria universal, transparente e simples, por meio da transmissão de dados ou do próprio capital virtual, inclusive das movimentações dentro dum mesmo grupo econômico, como, por exemplo, remessas de valores entre filiais e sede, muitas das quais para gerar despesa fictícia, por meio do pagamento de *royalties* com o propósito de evitar a tributação nos países periféricos dos lucros auferidos, sendo dificultada a evasão servindo de instrumento de justiça em relação aos pagadores de impostos.

A amplitude da sua incidência formaria um amálgama sobre todas as bases econômica tradicionais, superando as suas classificações, renda, propriedade e consumo, para fins de evitar a erosão tributária, pois os fatos evidenciadores de riqueza, ao se movimentarem, seriam tributados, diminuindo um pouco a distorção da não taxação dos mais ricos.

A tributação proposta considera os mais desfavorecidos, garantindo a dignidade e a centralidade da pessoa humana e por observância das cartas universais, dos princípios éticos e das Constituições, voltada para a sua vocação extrafiscal e para efetivação da justiça fiscal-social no combate às desigualdades e pela dignidade da pessoa humana.

A incidência também iria além das formas financeiras tradicionais, antenada as diferentes formas de trânsito de riqueza, não só a atrelada ao capital tradicional, mas também aos dados e o que estes representam.

Como o capital, a gamificação e outras formas de riqueza geradas pela economia digital, por exemplo, as criptomoedas também devem ser tributadas de forma universal, observando o DFPI.

---

mostrando proporcional como se espera de um IVA ideal. A sua simplicidade o tornou quase que insonegável (CINTRA, 2003).

Os Estados não podem limitar a tributação ao capital ou limitados a sua forma tradicional de conversão e contabilização, o que até pode se dar em segundo ou terceiro plano, mas estes conceitos não podem impedir o cumprimento do DFPI, uma vez que pagamentos e recebimentos podem ocorrer de várias formas e em territórios estrangeiros.

Portanto, em uma perspectiva inovadora de compreensão do processo revolucionário de transição do Estado fiscal para o Estado Informativo, é apresentada uma proposta de tributação simplificada e única, que não esteja ligada ao conceito de capital, mas sim à riqueza, incluindo aquela gerada de forma descentralizada e que circula pelas redes e pelos meios digitais. Essa proposta visa abranger tanto a economia analógica quanto a digital.

No plano nacional, local, algumas mudanças de paradigmas se impõem, justificadas na necessidade de ampliação dos limites de compreensão do direito tributário, para democratizá-lo e para o cumprimento do DFPI. Assim, se propôs:

3. O uso do processo de *storytelling* se mostra como instrumento importante como forma de conscientizar quem está no poder e compreender a perspectiva do outro, do cidadão. Além disso, propõe-se acelerar essa revolução participativa por meio da inclusão direta do cidadão nos órgãos que pensam, definem e julgam o direito tributário, promovendo a sua efetiva democratização em todas as esferas, com os seguintes desdobramentos:

    a. O direito tributário deve se preocupar com as suas estruturas de domínio, com os jogos de poder e precisa refletir sobre o valor normativo das experiências daqueles que falam de um lugar distinto do fisco;

    b. O jurista (fisco, procurador, julgador e legislador) tem de pensar como um contribuinte, não pode deixar de considerar o caráter objetivo dos direitos fundamentais, mas ele deve estar atento ao fato de que eles possuem uma dimensão particularmente relevante para grupos subalternos.

c. Todos os grupos sociais devem ter acesso à participação nos processos decisórios nas instituições governamentais, de forma que eles possam ter voz na produção das normas que regularão suas vidas. Essas instituições não podem ser um meio para que os grupos sociais dominantes possam utilizar o Direito para avançar seus interesses particulares.

d. Terceiro, o jurista que pensa como um contribuinte deve ter sempre em sua mente a função central do constitucionalismo: servir como um elemento de articulação entre identidade e diferença. Um de seus elementos principais, direitos fundamentais como limites ao poder estatal, tem um papel fundamental na possibilidade de convivência da pluralidade de identidades e diferenças presentes dentro da Democracia;

e. Interessante analisar, também, sob esse prisma, a interpretação econômica do direito, para evitar que a intromissão do Estado para alcançar determinado fim não produza efeitos negativos, em que o problema acaba sendo projetado para as consequências da decisão, com um inegável realismo consequencialista e, mesmo sob essas perspectivas, não se mostra concebível uma ordem jurídica despida das considerações de índole moral;

f. Necessário ainda que a norma respeite aos padrões de validade ética, que lhe sirvam de fundamento. Isso nos projeta ao campo da axiologia, penetrante na sua percuciente tese, que ficou conhecida como teoria tridimensional, em que o Direito, como realidade histórico-cultural resultaria da interação dinâmica e dialética entre fato, valor e norma.

4. Traçou-se, então, as seguintes proposições em relação ao parlamento, para suprir ou diminuir o déficit democrático existente na legislação tributária:

a) Abrir as portas da nossa Casa das Leis, com análises interdisciplinares, corpo técnico próprio, *amicus curiae* e a chamada da tecnoburocracia

estadual e municipal para subsidiar subsidiar os parlamentares e trazer a realidade para Brasília. Isso é necessário para evitar a democratização/transferência dos gastos para os Estados e Municípios e a concentração de recursos na União, preservar o federalismo e evitar o aproveitamento egoístico de interesses particulares;

b) Racionalização da complexa e caótica legislação tributária;

c) Criar a cultura de se analisar o direito a partir da realidade, com o aprimoramento da legislação e a inserção de instrumentos de legística material, que traga considerações avaliativas de ordem qualitativa e quantitativa no curso de existência da norma em nosso sistema jurídico. Ou seja, sendo considerados os dados, os estudos, os resultados e as suas análises a fim de viabilizar uma melhor decisão política e o atendimento dos anseios populares na eleição e efetiva realização dos direitos fundamentais.

5. No que diz respeito ao judiciário, foram traçadas medidas para conter o ativismo excessivo, bem como estabelecer critérios mínimos de responsabilidade para suas decisões reformistas, que devem considerar as consequências presentes, passadas e futuras, pois todo direito tem um custo. Considerando a realidade atual, incluindo as deficiências do legislativo e a liberdade do executivo, é necessário aprimorar a análise econômica das decisões judiciais, numa ótica de justificação.

6. Em termos culturais, que norteiam toda a tese, enfatiza-se a importância de repensar o paradigma da legalidade e calcular seu peso com base no DFPI.

a) A tese aborda dois casos concretos de uma análise mais antenada ao cumprimento do DFPI, diante das distorções observadas por uma aplicação legalista das regras tributárias, sem considerar a desigual carga tributária. O giro compreensivo abrange a análise da responsabilidade dos *Marketplaces* e a tributação dos *Data Center*.

b) Em relação ao apego conceitualista, como solução para tributar a economia disruptiva e os novos bens de consumo que a cada dia surgem, se propõe uma abertura interpretativa, com base na teoria da confiança do sistema, por meio de uma calibragem normativa, para o fim do Legislativo delimitar balizas e permitir a arrecadação condizente com o DFPI.

c) Por fim, alinhado com os propósitos constitucionais, se requer a incorporação do princípio da praticabilidade, que permite certa flexibilidade sem excessos para atendimento do DFPI, mas pela proteção ao Federalismo, a concentração de competências deve ser liderada por Estados e Municípios.

As propostas alcançadas destacam a necessidade de que a pesquisa acadêmica tenha um impacto civilizatório e uma compreensão evolutiva no substrato social, em direção ao projeto constitucional, com a revisão de seus paradigmas. Isso é especialmente importante considerando a dinâmica e a complexidade das relações humanas, os vieses ocultos pelo tecnicismo e, sobretudo, os novos desafios trazidos pela economia digital para os cidadãos e o Estado. Esses desafios devem ser trabalhados pelo prisma do conceito do DFPI.

A tributação também deve ser pensada considerando os mais desfavorecidos, para, assim, mesmo diante dos desafios, buscar a riqueza, independente do lugar que esteja situado o fornecedor e o consumidor. Numa perspectiva de justiça, o apego à segurança conceitual deve ceder à proteção do mais vulnerável e a tributação do mais rico. Esquemas formais não podem continuar servindo para tirar mais de quem tem menos.

Deve ser preservada a capacidade de se pensar coletivamente sobre as instituições, estimulando uma democracia do cotidiano. O Estado há de observar os anseios democráticos e se colocar submisso ao filtro constitucional. Só assim a justiça fiscal transcenderá para a realização da igualdade social, realizando os seus objetivos e propósitos fundamentais.

Para tanto, o Estado deve ser consciente que não cumprirá a sua missão em voo solo, sem compreensão das suas limitações, sem a integração global, sem equilíbrio e sem assegurar a centralidade e a dignidade da pessoa humana.

Portanto, mostra-se imperioso o despertar, para que as promessas civilizatórias se realizem de forma solidária, participativa e comunitária. Os encastelados devem sair das suas zonas de conforto cognitivo, limitadas pela conveniente visão vertical e de poder, para romper com a escuridão da caverna platônica tributária e buscar a luz da justiça fiscal, que deve se realizar no plano horizontal, num amalgama entre indivíduo-comunidade-Estado, todos juntos, possibilitando florescer as condições materiais que viabilizarão a realização dos justos, merecidos e eleitos interesses pela sociedade para a almejada concretização das Cartas Universais e das Constituições.

REFERÊNCIAS

ABDALA, V. Taxa de informalidade no mercado de trabalho sobe para 40%, diz IBGE. **Agência Brasil,** 30 jul. 2021. Disponível em: https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2021-07/taxa-de-informalidade-no-mercado-de-trabalho-sobe-para-40-diz-ibge. Acesso em: 16 ago. 2023.

ABRANTES, L. A.; BOTELHO, L. H. F. Reflexões sobre as incidências tributárias no Brasil e suas relações com o desenvolvimento socioeconômico nacional. **Ciências Sociais Unisinos,** v. 54, n. 1, p. 126-133, jan./abr. 2018. Disponível em: http://revistas.unisinos.br/index.php/ciencias_sociais/article/viewFile/csu.2018.54.1.12/60746193. Acesso em: 17 jul. 2023.

AGABEM, G. **Homo Sacer**: O poder soberano e a vida nua. Belo Horizonte: Editora UFMG, 2010.

ALBERT, M. **Capitalismo contra capitalismo**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1993.

ALBERTI, V. Pelo 5º ano, Brasil é último em ranking sobre retorno dos impostos. **Invoisys,** 02 jun. 2015. Disponível em: https://invoisys.com.br/blog/pelo-5o-ano-brasil-e-ultimo-em-ranking-sobre-retorno-dos-impostos/ Acesso em: 17 jul. 2023.

ALEXY, R. **Teoría de los derechos fundamentales**. Trad. Ernesto Garzón Valdés. Madri: Centro de Estudios Constitucionales, 1993.

ALEXY, R. **Colisão e Ponderação Como Problema Fundamental da Dogmática dos Direitos Fundamentais**. Trad. Gilmar Ferreira Mendes. [Palestra proferida na casa Rui Barbosa], 10 dez. 1998.

ALMEIDA SEGUNDO, D. S. de. **Examinando disparidades na sentença:** vieses e categorização grupal por motivações ideológicas e de preconceito. 2019. Dissertação (Mestrado em Psicologia) – Universidade Federal do Ceará, Fortaleza (CE), 2019. Disponível em: http://www.repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/40154/1/2019_dis_dsalmeidasegundo.pdf Acesso em: 07 mar. 2023.

ALVAREZ, A. B. Análise econômica do direito: contribuições e desmistificações. **Direito, Estado e Sociedade,** v. 9, n. 29, jul./dez. 2006.

AMARAL, G. L. do. *et al*. Brasil tem mais de 790 mil normas vigentes; foram mais de 6 mi editadas desde a CF/88. **Migalhas,** 28 out. 2019. Disponível em: https://www.migalhas.com.br/quentes/313899/brasil-tem-mais-de-790-mil-normas-vigentes-foram-mais-de-6-mi-editadas-desde-a-cf-88 Acesso em: 17 jul. 2023.

AMARAL FILHO, J. do. Princípios do federalismo: contribuições metodológicas para sair do labirinto fiscalista. *In:* GUIMARÃES, Paulo Ferraz et al. (Orgs.). **Um olhar territorial para o desenvolvimento:** Nordeste. Rio de Janeiro: Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, 2014.

ANDRADE, L. S. Reforma Tributária em tempos de crise: necessidade x cautela. Migalhas, 09 jun. 2020. Disponível em: https://www.migalhas.com.br/depeso/328502/reforma-tributaria-em-tempos-de-crise-necessidade-x-cautela Acesso em: 10 jul. 2023.

ARAUJO, C.; CASADO, L. Lula pressiona e Haddad recua na taxação de e-commerce de asiáticas. **UOL,** 18 abr. 2023. Disponível em: https://noticias.uol.com.br/colunas/carla-araujo/2023/04/18/haddad-sofre-pressao-para-mudar-mp-de-taxacao-de-asiaticas.htm Acesso em: 03 jul. 2023.

ARENDT, H. **Origens do Totalitarismo**. São Paulo: Companhia das letras, 2009.

ATALIBA, G. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: RT, 1973.

ATIENZA, M.; MANERO, J. R. **Las piezas del derecho:** teoría de los enunciados jurídicos. Barcelona: Ariel, 1996.

ATKINSON, R. D.; McKAY, A. S. Digital prosperity: understanding the economic benefits of the information technology revolution. **ITIF,** mar. 2007. Disponível em: https://ssrn.com/abstract =1004516 Acesso em: 02 mar. 2023.

AUGUSTO, T.; MOTTA, A. Governo vai zerar imposto de importação para compras online de até US$ 50. **UOL,** 30 jun. 2023. Disponível em: https://economia.uol.com.br/noticias/redacao/2023/06/30/governo-cria-regras-para-compras-internacionais-de-ate-us-50-na-internet.htm Acesso em: 03 jul. 2023.

ÁVILA, H. **Teoria dos Princípios**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

ÁVILA, H. Limites à tributação com base na solidariedade social. *In:* GRECO, M. A.; GODOI, M. S. (Coords.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

ÁVILA, H.; CARRAZZA, R. A.; DIAS DE SOUZA, H. A reforma tributária que o Brasil precisa – parte I. **Conjur,** 08 nov. 2019. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2019-nov-08/opiniao-reforma-tributaria-brasil-parte Acesso em: 10 jul. 2023.

ÁVILA, R. I.; MARTINS, M. L. P. G.; CONCEIÇÃO, J. B. S. A revisão da teoria da tributação ótima e o projeto fiscal do novo governo. **ANAIS,** Sociedade Brasileira de Economia Política. Disponível em: https://sep.org.br/anais/2019/SessoesOrdinarias/Sessao1.Mesas1_10/Mesa3/032.pdf Acesso em: 17 jul. 2023.

AZEVEDO, M. Nova regra de importação é convite para empesas saírem do Brasil, diz CEO da PETZ. **Folha de São Paulo,** 01 jul. 2023. Disponível em: https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2023/07/novas-regras-de-importacao-prejudicam-o-varejo-brasileiro-diz-setor.shtml Acesso em: 03 jul. 2023.

BACELO, J. Supremo poderá julgar casos tributários de mais de R$ 100 bi. **Globo,** 29 jul. 2020. Disponível em:

https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2020/07/29/supremo-podera-julgar-casos-tributarios-de-mais-de-r-100-bi.ghtml Acesso em: 17 jul. 2023.

BAGGIO, A. M. (Org.). **O Princípio Esquecido**. São Paulo: Editora Cidade Nova, 2008.

BAPTISTA, P.; KELLER, C. I. Por que, quando e como regular as novas tecnologias? Os desafios trazidos pelas inovações disruptivas. **Revista de Direito Administrativo,** Rio de Janeiro, v. 273, p. 123-163, set. 2016. Disponível em: http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/66659 Acesso em: 23 maio 2023.

BARACHO, J. A. de O. O princípio de subsidiariedade: conceito e revolução. **Revista de Direito Administrativo,** v. 200, p. 21-54, 1995. Disponível em: https://doi.org/10.12660/rda.v200.1995.46525 Acesso em: 17 jul. 2023.

BARACHO, J. A. **Responsabilidade civil por dano ao meio ambiente**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

BARBOSA MOREIRA, J. C. SOS para o Mandado de Injunção. **Jornal do Brasil**, 11 set. 1990, 1º caderno.

BARROSO, L. R. **Judicialização, Ativismo e Legitimidade Democrática.** São Paulo: REDE, 2009.

BASTOS, C. R. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 1990.

BATISTA JÚNIOR, O. A. Relatório de comissão sobre Lei Kandir ofende pacto federativo. **Conjur,** 6 nov. 2017. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2017-nov-06/onofre-junior-relatorio-lei-kandir-ofende-pacto-federativo Acesso em: 06 fev. 2023.

BATISTA JÚNIOR, O. A.; MAGALHÃES, T. D.; MARINHO, M. S. Estados em calamidade e a necessidade de um colegiado de governadores. **Conjur,** 28 dez. 2016. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2016-dez-28/estados-calamidade-ideia-colegio-governadores Acesso em: 09 mar. 2023.

BATISTA JÚNIOR, O. A.; COSTA, J. L. S. Primeiras palavras: o Conpeg e a sua história – o anjo da guarda do federalismo. *In:* BATISTA JÚNIOR, O. A. (Org.). **O Federalismo na visão dos Estados:** uma homenagem do Colégio Nacional de Procuradores-Gerais dos Estados e do Distrito Federal – Conpeg – aos 30 anos da Constituição. Belo Horizonte: Letramento, 2018.

BAUMAN, Z. **Modernidade Líquida**. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Ed., 2001.

BECKER, A. A. **Carnaval tributário**. São Paulo: Saraiva, 1989.

BECKER, A. A. **Teoria geral do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

BEZERRA, A. C.; LOPES, B. da C. M. Desvelando arcanos tecnológicos: ética algorítmica no estado informacional. **Informação & Informação,** v. 23, n. 3, p. 625-645, dez. 2018. Disponível em: https://www.uel.br/revistas/uel/index.php/informacao/article/view/30336 Acesso em: 17 jul. 2023.

BOBBIO, N. **A Era dos Direitos.** Trad. Regina Lyra. Apresentação de Celso Lafer. Nova Edição. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

BOBBIO, N. **O Positivismo Jurídico:** Lições de Filosofia do Direito. São Paulo: Ícone, 1995.

BOLZAN DE MORAIS, J. L. O estado de direito "confrontado" pela "revolução da internet"! **Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM,** Santa Maria, RS, v. 13, n. 3, p. 876-903, dez. 2018. ISSN 1981-3694. Disponível em: https://periodicos.ufsm.br/revistadireito/article/view/33021 Acesso em: 17 jul. 2023.

BOLZAN DE MORAIS, J. L.; PENHA PÁDUA, T. Direito e tecnologia "em" interregno: a regulação como problema! **Revista Brasileira de Direito**, Passo Fundo, v. 18, n. 1, e4690, set. 2022. ISSN 2238-0604. Disponível em: https://seer.atitus.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/4690. Acesso em: 17 jul. 2023.

BOLZAN DE MORAIS, J. L.; MENDES SALDANHA, P.; PIMENTEL, A. Estado de Direito e Tecnopoder. **Revista Justiça do Direito,** v. 35, n. 3, p. 6-43, 2021. Disponível em: https://seer.upf.br/index.php/rjd/article/view/13241 Acesso em: 17 jul. 2023.

BONAVIDES, P. **Do estado liberal ao estado social**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

BORNELI, J. Shein. Riachuelo e C& A: o que as três empresas têm em comum. **StartSe,** 19 jun. 2023. Disponível em: https://www.startse.com/artigos/shein-riachuelo-e-canda-o-que-as-tres-empresas-tem-em-comum/ Acesso em: 03 jul. 2023.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro:** relatório final de pesquisa. Brasília: CNJ, 2022.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Inteligência artificial e aplicabilidade prática no direito.** Brasília: CNJ, 2022. Disponível em: https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/04/inteligencia-artificial-e-a-aplicabilidade-pratica-web-2022-03-11.pdf Acesso em: 23 mar. 2023.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Resolução nº 332 de 21/08/2020**. Dispõe sobre a ética, a transparência e a governança na produção e no uso de Inteligência Artificial no Poder Judiciário e dá outras providências. Disponível em: https://atos.cnj.jus.br/atos/detalhar/3429 Acesso em: 09 mar. 2023.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Planalto, 2017. Disponível em: http://www.planalto.gov.br Acesso em: 17 jul. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp nº 884845 / SC (2006/0206565-4),** 18 fev. 2009. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200602065654&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.e Acesso em: 17 jul. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Pesquisa de Jurisprudência do STJ.** 28 out. 2019. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp Acesso em: 17 jul. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 1221330.** Relator: Min. Luiz Fux. Disponível em:https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=5731431&numeroProcesso=1221330&classeProcesso=RE&numeroTema=1094 Acesso em: 10 jul. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 379572.** Relator: Min. Gilmar Mendes, 11 abr. 2007. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2103607 Acesso em: 19 jul. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 593.068/SC.** Relator: Min. Roberto Barroso, 11 out. 2018. Disponível em: https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=749418251 Acesso em: 25 jan. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação direta de inconstitucionalidade nº 3.128**. Relator: Min. Ellen Gracie. Rel. p/ acórdão Min. Cezar Peluso, Tribunal Pleno, julgado em 18/08/2005, DJ 18-02-2005, PP-00004 EMENT VOL-02180-03 PP-00450 RDDT n. 135, 2006, p. 216-218.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação direta de inconstitucionalidade nº 3.105**. Relator: Min. Ellen Gracie. Rel. p/ acórdão Min. Cezar Peluso, Tribunal Pleno, julgado em 18/08/2005, DJ 18-02-2005, PP-00004 EMENT VOL-02180-02 PP-00123 RTJ VOL-00193-01 PP-00137 RDDT n. 140, 2007, p. 202-203.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 562276.** Relator: Min. Ellen Gracie, 10 out. 2014. Disponível em: http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2555009 Acesso em: 17 jul. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **TRE 603575 AgR/SC.** Segunda Turma. Relator: Min. Eros Grau, DJe. n. 86, 14 maio 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Processos.** Disponível em: http://portal.stf.jus.br/processos/ Acesso em: 05 mar. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 57.** Sessão Plenária de 15/04/2020, DJe. n. 99 de 24/04/2020, p. 1. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula816/false Acesso em: 07 mar. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Entenda a decisão sobre "coisa julgada" na área tributária tomada pelo STF**. 10 fev. 2023. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=502140&ori=1 Acesso em: 21 de fev. 2023.

BRESSER PEREIRA, L. C. **Tecnoburocracia e contestação**. Petrópolis: Ed. Vozes, 1972.

BULARA, V. **O Plano de Ação 1 do Beps Sobre Economia Digital e seus Potenciais Efeitos na Política Fiscal Internacional Brasileira**. Disponível em: https://ssrn.com/abstract=3309600 Acesso em: 03 mar. 2023.

BUNN, D. Digital taxation Around the World. **Tax Foundation,** 28 maio 2020. Disponível em: https://taxfoundation.org/digital-tax/ Acesso em: 17 jul. 2023.

CABRAL, U. Comércio tem queda recorde de 4% nos postos de trabalho em 2020. **Agência IBGE Notícias,** 24 out. 2022. Disponível em: https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/34676-comercio-tem-queda-recorde-de-4-nos-postos-de-trabalho-em2020#:~:text=Com%20a%20o%20recuo%20na%20ocupa%C3%A7%C3%A3o,de%20ve%C3%ADculos%2C%20pe%C3%A7as%20e%20motocicletas Acesso em: 03 jul. 2023.

CAMPUZANO, A. de J. Nuevos horizontes de los derechos humanos: la crisis de la modernidad juridica en La sociedad tecnológica. **Revista de Direitos e Garantias Fundamentais**, Vitória, v. 19, n. 3, p. 11-46, set/dez. 2018. Disponível em: https://sisbib.emnuvens.com.br/direitosegarantias/article/view/1697 Acesso em: 17 jul. 2023.

CANOTILHO, J. J. G. **Direito constitucional e teoria da constituição**. Coimbra: Almedina, 1999.

CAPINETTI, A. C. F.; BARBOSA, L. R. P. ADin 1945 – suspensão do julgamento dá ao STF nova oportunidade para pacificar o entendimento sobre a tributação das tecnologias. **Migalhas,** 24 abr. 2020. Disponível em: https://www.migalhas.com.br/depeso/325443/adin-1945-suspensao-do-julgamento-da-ao-stf-nova-oportunidade-para-pacificar-o-entendimento-sobre-a-tributacao-das-tecnologias Acesso em: 17 jul. 2023.

CARVALHO, P. Estudo compara sistemas tributários de países da OCDE com o brasileiro. **Ipea,** 10 mar. 2023. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/categorias/45-todas-as-noticias/noticias/11494-estudo-compara-sistemas-tributarios-de-paises-da-ocde-com-o-

brasileiro?highlight=WyJicmFzaWwiLCInYnJhc2lsIiwiYnJhc2lsJyIsImJyYXNpbCcuIiwiYnJhc2lsJywiLCInYnJhc2lsJyJd Acesso em: 19 jul. 2023.

CARVALHO, P. de B. **Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária**. São Paulo: Saraiva, 1998.

CARVALHO NETTO, M. de. Requisitos paradigmáticos da interpretação jurídica sob o paradigma do Estado democrático de direito. **Revista de Direito Comparado**, Belo Horizonte, n. 3, maio 1999.

CARVALHO NETTO, M. de. Racionalização do ordenamento jurídico e democracia. *In:* MOURÃO, Gabriela Horta Barbosa; CASTRO, Marcílio França (Coord.). **A consolidação das leis e o aperfeiçoamento da democracia.** Belo Horizonte: Assembléia Legislativa do Estado de Minas Gerais, 2003.

CASETEXT. **United States *v.* Faiella (1:14-cr-00243).** United States District Court, S.D. New York. Bitcoin can be easily purchased in exchange for ordinary currency, acts as a denominator of value, and is used to conduct financial transactions. Disponível em: https://www.courtlistener.com/docket/4353503/united-states-v-faiella/ Acesso em: 20 ago. 2019.

CASTELLO, M. G. **Um novo IVA?** Os tributos sobre o consumo e a economia digital. São Paulo: Noeses, 2021.

CASTRO, D. 'Mamata' da Globo com Bolsonaro despenca de R$ 400 mi para R$ 170 mi. **UOL,** 01 nov. 2019. Disponível em: https://noticiasdatv.uol.com.br/noticia/daniel-castro/mamata-da-globo-com-bolsonaro-despenca-de-r-400-mi-para-r-170-mi-30529 Acesso em: 17 jul. 2023.

CAVALCANTE, L. R. Encargos trabalhistas no Brasil. **Senado Federal,** 01 out. 2020. Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/580629#:~:text=Demonstra%20que%2C%20a%20depender%20do,%2C60%25%20do%20sal%C3%A1rio%20contratual. Acesso em: 08 jul. 2023.

CAVALLINI, M. Auxílio Emergencial: de 96,9 milhões de cadastros processados pela Dataprev, 50,5 milhões foram aprovados. **Globo,** 01 maio 2020. Disponível em: https://g1.globo.com/economia/noticia/2020/05/01/auxilio-emergencial-de-969-milhoes-de-cadastros-processados-pela-dataprev-505-milhoes-foram-aprovados.ghtml Acesso em: 17 jul. 2023.

CAUTI, C. "Veja as 10 empresas que mais cresceram durante o coronavírus". **Suno Notícias,** 20 jun. 2020. Disponível em: https://www.sunoresearch.com.br/noticias/veja-10-empresas-mais-cresceram-coronavirus/ Acesso em: 17 jul. 2023.

CHANG, H-J. **Economics:** the user's guide. Londres: Penguin Books, 2014 [eBook].

CHEVALLIER, Jacques. **O Estado Pós-Moderno**. Trad. Marçal Justen Filho. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2010.

CHRISTENSEN, C. M. **O dilema da inovação:** quando as novas tecnologias levam empresas ao fracasso. São Paulo: M. Brooks, 2012.

CHRISTENSEN M. B. *et al*. **A "Sobrevivência" do mais rico:** por que é preciso tributar os super-ricos agora para combater as desigualdades. Disponível em: https://ihu.unisinos.br/images/ihu/2023/01/relatorio_oxfam_davos_2023.pdf Acesso em: 21 abr. 2023.

CICCARELLI, R. **Para combater as desigualdades, é preciso uma renda universal.** [Entrevista com Luigi Ferrajoli]. Disponível em: http://www.ihu.unisinos.br/publicacoes/569667-para-combater-as-desigualdades-e-preciso-uma-renda-universal-entrevista-com-luigi-ferrajoli Acesso em: 17 jul. 2023.

CICCARELLI, R. **Por uma Constituição da terra.** O horizonte universal dos direitos fundamentais. [Entrevista com Luigi Ferrajoli]. Disponível em: https://www.ihu.unisinos.br/categorias/608219-por-uma-constituicao-da-terra-o-horizonte-universal-dos-direitos-fundamentais-entrevista-com-luigi-ferrajoli Acesso em: 10 fev. 2023.

CINTRA, M. **A verdade sobre o Imposto Único.** São Paulo: LCTE, 2003.

COELHO, I. M. Ativismo Judicial: o Caso Brasileiro**. Conferências e Palestras**. CEAF: Ministério Público do Estado do Pará, 2010. Disponível em: www.osconstitucionalistas.com.br/ativismo-judicial-o-caso-brasileiro Acesso em: 17 jul. 2023.

CONGRESSO EM FOCO. Ministros do STF contrariam entendimento sobre prisão em segunda instância. **UOL,** 04 mar. 2018. Disponível em: https://congressoemfoco.uol.com.br/especial/noticias/ministros-do-stf-contrariam-entendimento-sobre-prisao-em-segunda-instancia/ Acesso em: 17 jul. 2023.

CONPEG. **Estatuto Conpeg.** 2019. Disponível em: https://conpeg.org.br/wp-content/uploads/2019/07/estatuto-conpeg.pdf Acesso em: 18 de fev. de 2023.

CONTEL, F. B. IBGE registra queda da taxa de natalidade no Brasil. **Jornal da USP,** 22 mar. 2023. Disponível em: https://jornal.usp.br/radio-usp/ibge-registra-queda-da-taxa-de-natalidade-no-brasil/ Acesso em: 29 jul. 2023.

CORDELL, A. J. Taxing the Internet: The Proposal for a Bit Tax. **Journal of Internet Banking and Commerce (JIBC).** Disponível em http://www.icommercecentral.com/open--access/taxing-the-internet-the-proposal-for-a-bit-tax.pdf Acesso em: 10 mar. 2023.

CORREA, M. Governo Bolsonaro que dobrar verba em propaganda para melhorar imagem. **IG Mail,** 05 jul. 2020. Disponível em: https://economia.ig.com.br/2020-07-05/governo-bolsonaro-quer-dobrar-verba-em-propaganda-para-melhorar-imagem.html Acesso em: 17 jul. 2023.

CORREIA NETO, C. de B.; AFONSO, J. R.; FUCK, L. F. Desafios Tributários na Era Digital. *In*: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassa Laís. (Coord.). **Tributação 4.0**. São Paulo: Almedina, 2020.

COURA, A. de C. **Hermenêutica jurídica e jurisdição (in) constitucional:** para análise crítica da "jurisprudência" de valores à luz da teoria discursiva de Habermas. Belo Horizonte: Mandamentos, 2009.

COURA, A. de C.; ROCHA, L. A. Tutela jurisdicional do meio ambiente e fenômeno de colisão de direitos fundamentais na jurisprudência do STF e do STJ. **Revista de Direito Ambiental,** v. 19, n. 76, out./dez. 2014.

COURA, A. de C.; AZEVEDO, S. A. de. Indeterminação do direito e discricionariedade judicial: pensando a crise do positivismo jurídico a partir de Kelsen, Hart e Dworkin. *In:* COURA, Alexandre de Castro; BUSSINGUER, Elda Coelho de Azevedor. (Org.). **Direito, política e constituição -** reflexões acerca da tensão entre constitucionalismo e democracia à luz do paradigma do Estado Democrático de Direito. Curitiba: Editora CRV, 2014.

COVELO, J. C. Open data and re-use of public information – smart cities as open data ecosystems. **UNIO,** 29 jun. 2023. Disponível: https://officialblogofunio.com/2023/06/29/open-data-and-re-use-of-public-information-smart-cities-as-open-data-ecosystems/ Acesso em: 09 jul. 2023.

CUCOLO, E. Estudo aponta que carga tributária bateu recorde em 2019. Percentual de 35,17% do PIB supera o pico anterior, de 2008, quando foi a 34,76%; IR de empresas e ICMS puxam alta. **Folha de São Paulo,** 13 mar. 2020. Disponível em: https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2020/03/estudo-aponta-que-carga-tributaria-bateu-recorde-em-2019.shtml Acesso em: 17 jul. 2023.

CUNHA, R. A. V. **Hermenêutica e argumentação no direito**. Curitiba: CRV, 2014.

CUNHA, R. A. V. **Segurança jurídica e crise no direito**: caminhos para a superação do paradigma formalista. Belo Horizonte: Arraes, 2012.

DANIEL NETO, C. A. **Derrotabilidade de regras tributárias e a segurança jurídica substancial**. 2018. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2018. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-06112020-193737/pt-br.php Acesso em: 09 mar. 2022.

D'ANJOU, P. **Ethical Design Intelligence:** The Virtuous Designer. New York: Routledge, 2020.

DE CHIARA, M. Com pandemia, varejo elimina 75,2 mil lojas. **CNN Brasil,** 01 mar. 2021. Disponível em: https://www.cnnbrasil.com.br/business/com-pandemia-varejo-elimina-75-2-mil-lojas/ Acesso em: 04 out. 2021.

DERZI, M. de A. M. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

DERZI, M. de A. M.; MAGALHÃES, T. D. Levando a democracia a sério: uma abordagem da regra decisória ideal para o Confaz. **Revista Jurídica da Presidência,** Brasília, v. 19, n. 117, fev./maio 2017.

DERZI, M. de A. M.; BUSTAMANTE, T. da R. de. O princípio federativo e a igualdade: uma perspectiva crítica para o sistema jurídico brasileiro a partir da análise do modelo alemão. *In:* BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; DERZI, Misabel Abreu Machado; MOREIRA, André Mendes (Coord.). **Coleção Federalismo e Tributação**. Belo Horizonte: Arraes, 2015.

DIAS, W. Mais de 16 mil empresas no ES embolsaram ICMS pago por consumidor. **A Gazeta,** 09 jul. 2020. Disponível em: https://www.agazeta.com.br/es/economia/mais-de-16-mil-empresas-no-es-embolsaram-icms-pago-por-consumidor-0720 Acesso em: 09 mar. 2023.

DINIZ, M. A. V. Estado Social e Princípio da Solidariedade. **Revista de Direitos e Garantias Fundamentais**, Vitória, n. 3, jul./dez. 2008.

DOBROWOLSKI, S. A Necessidade de Ativismo Judicial No Estado Contemporâneo. **Sequência – estudos jurídicos e políticos, Florianópolis – SC,** v. 16, n. 31. 1995.

DWORKIN, R. **Levando os direitos a sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

DWORKIN, R. **O império do direito**. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

DWORKIN, R. **Uma questão de princípio.** Trad. Luís Carlos Borges. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

EMARF. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Fenomenologia e direito. **Cadernos da Escola da Magistratura Regional Federal da 2ª Região**, v. 5, n. 1, abr./set. 2008.

EMPOLI, G. da. **Os engenheiros do caos.** Trad. Arnaldo Bloch. São Paulo: Vestígio, 2019.

ENGLISCH, J. BEPS. Action 1: digital economy – EU law implications. **British Tax Review,** 2015. Disponível em: https://bit.ly/2Hem9go Acesso em: 02 mar. 2023.

EUROPEAN, C. **Report of the Commission Expert Group on taxation of the digital economy**. 2014.

FACHIN, P. **A reforma tributária é a mais importante para o Brasil superar a desigualdade social**. [Entrevista com Rosa Angela Chieza]. Disponível em: http://www.ihu.unisinos.br/159-noticias/entrevistas/589925-a-reforma-tributaria-e-a-reforma-mais-importante-para-o-brasil-entrevista-especial-comrosa-angela-chieza Acesso em: 17 jul. 2023.

FAJERSZTAJN, B.; TOMAZELA SANTOS, R. **The challenges of taxing the digital economy**. Tax Reference Library nº 134. London: International Tax Review, 2020.

FARIAS, J. F. de C. **A origem do direito de solidariedade**. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

FELDERER, M.; SCANDARIATO, R. (Ed.). **Exploring Security in Software Architecture and Design**. Hershey: IGI Global, 2018.

FÉLIX, M. C. P. **Ciberdemocracia no Brasil:** a esfera pública digital como espaço de deliberação social e instrumento de cidadania. 2021. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2021. Disponível em: https://repositorio.ufc.br/handle/riufc/60759 Acesso em: 09 mar. 2023.

FERRAJOLI, L. **A soberania no mundo moderno**. Trad. Carlo Coccioli, Márcio Lauria Filho e Karina Jannini. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

FERRARO, C. C. **Solidariedade e tributação:** análise e crítica da aplicação da solidariedade no ordenamento jurídico brasileiro. 2018. 176 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2018.

FERREIRA, L. G. de M.; NOBREGA, M. Tributação na Economia Digital e o Conflito de Competência. *In:* AFONSO, J. R.; SANTANA; H. L. (Coord.). **Tributação 4.0.** São Paulo: Almedina, 2020.

FERREIRA, R. M. Z.; O imposto sobre robôs: uma solução de falsas vantagens e de verdadeiros problemas. **Revista Ibérica do Direito**, v. 1, n. 1, p. 212-225, 2020. Disponível em: https://revistaibericadodireito.pt/index.php/capa/article/view/36/38 Acesso em: 30 jul. 2023.

FIORAVANTI, M. **Constitución.** De la Antigüedad a nuestros dias. Bologna: Editorial Trotta, 2001.

FLORENCIO, M. P. A. Princípios da Publicidade e Participação Popular: Bases Estruturantes para a Transparência na Administração Pública. **Revista dos Mestrados Profissionais**, v. 2, n. 1, 2020. Disponível em: https://periodicos.ufpe.br/revistas/RMP/article/download/320/273 Acesso em: 07 mar. 2023.

FOSSATI, G.; MCCLASKEY, L. S. Regulação tributária da economia digital no âmbito estadual. Mapeamento e análise de legislação tributária com vistas à reforma tributária. **RIL,** Brasília a. 59 n. 235 p. 169-186 jul./set. 2022. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/59/235/ril_v59_n235_p169.pdf Acesso em: 08 mar. 2023.

FOSSATI G.; NAVARRO G. **Tributação da economia digital na esfera federal**. Volume 1. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2021.

FRANCO, M. V. A Cobrança Extrajudicial de Dívida Ativa Como Meio de Enfrentamento do “Gargalo” das Execuções Fiscais. **Revista CNJ**, Brasília, v. 3, n. 1, p. 65-73, 2019. Disponível em: https://www.cnj.jus.br/ojs/index.php/revista-cnj/article/view/33 Acesso em: 17 jul. 2023.

FRANCE, F. **A Justiça**. Trad. Maria José Pontieri, Manole, 2004.

GADAMER, H-G. **Verdade e Método**. Petrópolis: Vozes, 2008, v. 1.

GALDINO, F. **Introdução à Teoria dos Custos dos Direitos**. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2005.

GARCIA, N. Haddad prevê arrecadar até R$ 8 bi com tributação de 'contrabando digital' por ecommerce chinês. **Folha de São Paulo,** 03 abr. 2023. Disponível em: https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2023/04/haddad-preve-arrecadar-ate-r-8-bi-com-tributacao-de-contrabando-digital-por-ecommerce-chines.shtml?pwgt=l94mlhax1fb72juvmv9g1zzck07b6dsyikzztswbkyj7eqrm&utm_source=whatsapp&utm_medium=social&utm_campaign=compwagift Acesso em: 03 jul. 2023.

GARRETT, F. O que é algoritmo? Entenda como funciona em apps e sites da Internet. **Techtudo,** 14 maio 2020. Disponível em: https://www.techtudo.com.br/listas/2020/05/o-que-e-algoritmo-entenda-como-funciona-em-apps-e-sites-da-internet.ghtml Acesso em: 07 mar. 2023.

GODOI, M. S. de. Contribuições Sociais e de Intervenção no Domínio Econômico: a paulatina desconstrução de sua identidade constitucional. **Revista de Direito Tributário da APET**, São Paulo,MP Editora, v. 15, 2007.

GODOI, M. S. (Org.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

GODOI, M. S. ROCHA, S. A. **Dever Fundamental de Pagar Impostos:** O que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência? Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2017.

GODOY, A. S. de M. O realismo jurídico em Oliver Wendell Holmes Jr. **Jus,** 04 ago. 2007. Disponível em: http://jus.uol.com.br/revista/texto/10217/o-realismo-juridico-em-oliver-wendell-holmes-jrUT Acesso em: 23 fev. 2023.

GOMES, M. As distorções de uma carga tributária regressiva. **Ipea – Revista Desafios do Desenvolvimento,** a. 12, edição 86, 28 mar. 2016. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&id=3233 Acesso em: 17 jul. 2023.

GOULARTI, J. G. **O capitalismo darwinista não faz política social, quem faz política social é o Estado**. [Entrevista especial com Juliano Giassi Goularti]. Disponível em: http://www.ihu.unisinos.br/entrevistas/557803-go-capitalismo-darwinista-nao-faz-politica-social-quem-faz-politica-social-e-o-estadog-entrevista-especial-com-juliano-giassi-goularti Acesso em: 17 jul. 2023.

GRECO, M. A. **Contribuições (uma figura "sui generis")**. São Paulo: Dialética, 2000.

GRECO, M. A. **Planejamento Tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

GULLINO, D. Fux suspende mudança que reduziu cobrança de ICMS sobre energia elétrica. **O Globo,** 10 fev. 2023. Disponível em: https://oglobo.globo.com/economia/noticia/2023/02/fux-suspende-mudanca-que-reduziu-cobranca-de-icms-sobre-energia-eletrica.ghtml Acesso em: 18 fev. 2023.

GURGEL, B.; VARELA, G. Entenda as principais medidas do governo diante da crise causada pela COVID-19. **CNN Brasil,** 04 abr. 2020. Disponível em: https://www.cnnbrasil.com.br/politica/entenda-as-principais-medidas-do-governo-diante-da-crise-causada-pela-covid-19/ Acesso em: 21 fev. 2023.

HABERMAS, J. **A inclusão do outro:** estudos de teoria política. 1. ed. São Paulo: Loyola, 2004.

HABERMAS, J. **Direito e Democracia: entre facticidade e validade**. Volume I. Capítulo 05 ao capítulo 06, II. Rio de Janeiro: Tempo Universitário, 1997.

HABERMAS, J. **Verdade e Justificação:** Ensaios filosóficos. Trad. Milton Camargo Mota. São Paulo: Edições Loyola, 2004.

HART, H.L.A. **O conceito de direito**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009.

HESSEL, R. Ministro da Fazenda, Fernando Haddad, prevê redução do deficiti primário deste ano de 2,6% do PIB para algo entre 0,5% e 1%, como resultado das medidas, apesar de medidas, se forem 100% eficazes, haverá superavit de R$ 11,13 bilhões. **Correio Brasiliense,** 13 jan. 2023. Disponível em: https://www.correiobraziliense.com.br/economia/2023/01/5065777-haddad-anuncia-plano-de-medidas-para-reduzir-rombo-fiscal.html Acesso em: 09 mar. 2023.

HIGÍDIO, J. Desempate mitigado. OAB leva ao Supremo acordo com governo para manter voto de qualidade no Carf. **Conjur,** 15 fev. 2023. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2023-fev-15/oab-envia-stf-proposta-voto-qualidade-limites Acesso em: 09 mar. 2023.

HOLMES, S.; SUSTEIN, C. R. **O custo dos direitos: porque a liberdade depende dos impostos**. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2019. [livro eletrônico].

HOMERCHER, E. O princípio da transparência e a compreensão da informação. **Revista Jurídica da Presidência**, v. 13, n. 100, 2011. Disponível em: https://revistajuridica.presidencia.gov.br/index.php/saj/article/view/150/143 Acesso em: 07 mar. 2023.

INTERNATIONAL MONETARY FUND. Fiscal Affairs Dept., Corporate Taxation in the Global Economy. **Policy Paper nº 2019/007,** 10 mar. 2019. Disponível em:

https://www.imf.org/en/Publications/Policy-Papers/Issues/2019/03/08/Corporate-Taxation-in-the-Global-Economy-46650 Acesso em: 10 mar. 2023.

ITÁLIA. **Constituição da República Italiana**, **de 22 de dezembro de 1947.** Disponível em: https://www.senato.it/documenti/repository/istituzione/costituzione_francese.pdf Acesso em: 24 jan. 2023.

ITUASSU, A. Participação, cidadania e ciberdemocracia no Brasil. **E-Compós**, *[S. l.]*, v. 14, n. 2, 2012. Disponível em: https://www.e-compos.org.br/e-compos/article/view/718 Acesso em: 16 maio 2022.

JABORANDY, C. C. M. A **Fraternidade no Direito Constitucional Brasileiro:** um instrumento para proteção de direitos fundamentais transindividuais. 2016. Tese (Doutorado) – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2016. Disponível em: https://repositorio.ufba.br/handle/ri/20048 Acesso em: 24 jan. 2023.

JO, H. M.; SOBRINO, M. S. Soberania no Direito Internacional: evolução ou revolução? **Revista de informação legislativa,** v. 41, n. 163, p. 7-29, jul./set. 2004. Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/975 Acesso em: 24 jan. 2023.

KALAWATIA, M.; SONI, A. Taxes without borders: Govt revises taxo n digital transactions, but ambiguities remain. **The Print,** 02 jun. 2020. Disponível em: https://theprint.in/opinion/expanded-digital-tax-is-creative-response-to-covid-crisis-but-govt-must-properly-define-it/433603/ Acesso em: 17 jul. 2023.

KEARNS, M.; ROTH, A. **The Ethical Algorithm:** The Science of Socially aware Algorithm Design. New York: Oxford University Press, 2020.

KELSEN, H. **Introduction to the problems of legal theory**. Trad. B. L. Paulson and S.L. Paulson. Oxford: Clarendon Press, 1934-2002.

KELSEN, H. **Teoria geral do direito e do Estado**. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

KELSEN, H. **Teoria pura do direito**. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

KENNEDY, D. **Izquierda y derecho –** Ensayos de teoria jurídica crítica. Buenos Aires: Siglo Veinteuno Editores, 2010.

KUVIATKOSKI, C. Marketplace: O que é, exemplos e como criar um marketplace. **Ideia no Ar,** 14 dez. 2021. Disponível em: https://www.ideianoar.com.br/marketplace/ Acesso em: 16 maio 2022.

LARENZ, K. **Introducción al pensamiento jurídico**. Trad. Ernesto Garzón Valdés. Granada: Comares, 2001.

LASKI, H. J. **O liberalismo europeu**. São Paulo: Mestre Jou, 1973.

LEAL, M. C. H. **A jurisdição constitucional aberta:** reflexões sobre a legitimidade e os limites da jurisdição constitucional na ordem democrática – uma abordagem a partir das teorias constitucionais alemã e norte-americana. Rio de janeiro: Lumen Juris, 2007.

LEPECQ, G. A micro-tax on all electronic transactions. **CashEssentials.** Disponível em: https://cashessentials.org/tax-digital-transactions-to-fund-post-covid-19-recovery/ Acesso em: 17 jul. 2023.

LEVY, C. "**Lobby poderoso**" **e precarização, o que diz o novo estudo sobre empresas de aplicativos.** Disponível em: https://www.ihu.unisinos.br/categorias/630839-lobby-poderoso-e-precarizacao-o-que-diz-o-novo-estudo-sobre-empresas-de-aplicativo. Acesso em: 29 jul. 2023.

LIMA, Y. *et al.* **O Futuro do Emprego no Brasil:** Estimando o Impacto da Automação. Rio de Janeiro: Laboratório do Futuro - UFRJ, 2019.

LIS, L.; MARTELLO, A. Governo propõe reunir PIS-Cofins em uma mesma contribuição com alíquota única de 12%. **Globo**, 21 JUL. 2020. Disponível em: https://g1.globo.com/economia/noticia/2020/07/21/governo-propoe-reunir-pis-e-cofins-em-uma-mesma-contribuicao-com-aliquota-unica-de-12percent.ghtml Acesso em: 17 jul. 2023.

LISBOA, M. *et al*. Uma agenda econômica pós-pandemia: parte I – qualidade do gasto e tributação. **Insper,** jul. 2020. Disponível em: https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2020/07/Uma-agenda-econ%C3%B4mica-p%C3%B3s-pandemia-parte-I.pdf Acesso em: 17 jul. 2023.

LOPES, B. S. Algumas considerações acerca do ativismo judicial. **Âmbito Jurídico.** Disponível em: http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?artigo_id=8831&n_link=revistaartigosleitura Acesso em: 17 jul. 2023.

LUKÁCS, G. **Ensaios sobre literatura.** São Paulo: BLM, 1965.

MACHADO, Giulia. O que foi o Estado Moderno? Entenda sua importância. **Politize,** 26 ago. 2022. Disponível em: https://www.politize.com.br/estado-moderno/ Acesso em 21 ago. 2023.

MACHADO, H. de B. Inteligência artificial e tributação: a que(m) os algoritmos devem servir? **Conjur,** 13 fev. 2019. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2019-fev-13/consultor-tributario-inteligencia-artificial-tributacao-quem-algoritmos-servir Acesso em: 09 mar. 2023.

MACIEL, V. F. Liberalismo e Reforma tributária. **Mackenzie Notícias,** 04 ago. 2020. Disponível em: https://www.mackenzie.br/es/noticias/artigo/n/a/i/liberalismo-e-reforma-tributaria/ Acesso em: 17 jul. 2023.

MAGALHÃES, T. D. **Teoria Crítica do Direito Tributário Internacional**. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito, 2020.

MALAR. J. P. Lavagem de dinheiro com criptomoedas cresceu 68% em 2022, aponta levantamento. **Exame,** 27 jan. 2023. Disponível em: https://exame.com/future-of-money/lavagem-de-dinheiro-com-criptomoedas-cresceu-68-em-2022-aponta-levantamento/ Acesso em: 07 mar. 2023.

MANSANO, F. O crescimento dos marketplaces em 2021. **E-Commerce Brasil,** 03 maio 2021. Disponível em: https://www.ecommercebrasil.com.br/artigos/o-crescimento-dos-marketplaces-em-2021/ Acesso em: 17 jul. 2023.

MARTINEZ, Vinício Carrilho. Estado Moderno: características, conceito, elementos de formação, instituições políticas, natureza jurídica, atualidades. **Jus,** 28 dez. 2013. Disponível em: https://jus.com.br/artigos/26268/estado-moderno/3 Acesso em: 21 ago. 2023.

MARTINS, H. M.; ALVES, V. J. Marketplaces não têm responsabilidade tributária. **Estadão,** 28 maio 2020. Disponível em: https://politica.estadao.com.br/blogs/fausto-macedo/marketplaces-nao-tem-responsabilidade-tributaria/ Acesso em: 17 jul. 2023.

MATTOS, M. Indústria projeta o fechamento de 15% das micro e pequenas empresas. **Jovem Pan,** 22 maio 2020. Disponível em: https://jovempan.com.br/programas/jornal-da-manha/industria-fechamento-empresas.html Acesso em: 17 jul. 2023.

MAUS, I. O Judiciário como superego da sociedade: o papel da atividade jurisprudencial na "sociedade órfã". **Revista Novos Estudos CEBRAP**, n. 58, nov. de 2000.

MERCADO LIVRE. **Tudo que você precisa saber sobre o Mercado Livre.** Disponível em: https://www.mercadolivre.com.br/institucional/nos-comunicamos/noticia/tudo-sobre-o-mercado-livre/ Acesso em: 16 jun. 2022.

MESTRE, G. Mendonça dá 30 dias para Estados adaptarem ICMS de combustíveis. **Poder 360º**, 02 dez. 2022. Disponível em: https://www.poder360.com.br/justica/mendonca-da-30-dias-para-estados-adaptarem-icms-de-combustiveis/ Acesso em: 18 fev. 2023.

MINHOTO, R.; KOSCAK, A. Os julgamentos de temas tributários pelo STF no ano de 2020. **FCR Law,** 10 set. 2020. Disponível em: https://www.covidfcrlaw.com.br/artigo-os-julgamentos-de-temas-tributarios-pelo-stf-no-ano-de-2020/ Acesso em: 17 jul. 2023.

MODESTO, P. (Org). **Reforma da Previdência** – análise e crítica da emenda constitucional n° 41/2003 (doutrina, pareceres e normas selecionadas). Belo Horizonte, Fórum, 2003.

MOREIRA, A. J. **Pensando como um negro: ensaio de hermenêutica jurídica**. São Paulo: Contracorrente, 2019.

MOREIRA, A. J. Pensando como um negro: ensaio de hermenêutica jurídica. **Revista de Direito Brasileira**. São Paulo - SP, v. 18, n. 7, 2017.

MOREIRA, B. M. **O Devido Processo Legislativo Tributário**. 2021. Tese (Doutorado). Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2021.

MORI, L. Copa do Mundo 2022: torneio dá prejuízo para os países sede, diz estudo. **BBC,** 08 dez. 2022. Disponível em: https://www.bbc.com/portuguese/geral-63882120 Acesso em: 29 jul. 2023.

MOSCHETTI, F. El Princípio de la Capacidad Contributiva. *In:* AMATUCCI, André (Dir.) **Tratado de Derecho Tributario,** tomo I, 2001. [e-Book].

MUSGROVE, A. Digital Tax Around The World: What To Know About New Tax Rules. **Quaderno.** Disponível em: https://quaderno.io/blog/digital-taxes-around-world-know-new-tax-rules/ Acesso em: 17 jul. 2023.

NABAIS, J. C. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 1998.

NABAIS, J. C. Sobre a educação e cidadania fiscal. **Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional,** Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional, a. 13. n. 10. 2019.

NABAIS, J. C. Por um Estado Fiscal Suportável. Volume VI. *In:* NABAIS, J. C. **Estudos de Direito Fiscal.** Portugal: Coimbra: Almeidina, 2022.

NELIUS, J. Amazon é acusada de usar dados do marketplace para criar produtos concorrentes. **Giz,** 4 maio 2020. Disponível em: https://gizmodo.uol.com.br/amazon-acusada-dados-marketplace-criar-produtos-concorrentes/ Acesso em: 16 jun. 2022.

NEVES, M. **Transconstitucionalismo**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009.

NOCETTI, D. A. ZILVETI, F. A. **Revista Direito Tributário Atual,** *[S. l.]*, n. 44, p. 473–492, 2020. Disponível em: https://www.revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1450 Acesso em: 06 mar. 2023.

NUNES, B. **Heidegger & Ser e Tempo**. Rio de Janeiro: Zahar, 2002.

OECD**.** Organization for Economic Co-operation and Development. **Tax and digitalisation.** OECD Going Digital Policy Note. Paris, 2019. Disponível em: https://bit.ly/2u7Wo8a Acesso em: 17 jul. 2023.

OECD**.** Organization for Economic Co-operation and Development. **Addressing the Tax Challenges to the Digital Economy, Action 1 – 2015.** Final Report, OECD/ G20. Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2015.

O GLOBO. **Mais de 130 países aprovam plano de imposto global da OCDE e estendem moratória para empresas de tecnologia.** 12 jul. 2023. Disponível em: https://oglobo.globo.com/economia/noticia/2023/07/12/mais-de-130-paises-aprovam-plano-de-imposto-global-da-ocde-e-estendem-moratoria-para-empresas-detecnologia.ghtml?utm_source=aplicativoOGlobo&utm_medium=aplicativo&utm_campaign=compartilhar&GLBID=1d020bffe049246a67a084312dc09705075504c524b346546636652326546474271 6e624a6451786b614c4839444f486b6c5945746b6474377a6c7773786479346a495351356e53554b64425641646d4873774f4c4d597431514d6b4868644b46693762635f773d3d3a303a7578726f796b6c6278726263706b626b69636669 Acesso em: 19 jul. 2023.

OKUMA, A. S. A polêmica tributação dos dividendos. **Conjur,** 28 fev. 2020. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2020-fev-28/alessandra-okuma-polemica-tributacao-dividendos Acesso em: 15 jul. 2023.

OLIVEIRA, G. G. V. **Tributação da economia digital**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

OLIVEIRA, M. A. C. de. Uma crítica à ponderação de valores na jurisprudência recente do STF: O HC n. 82.424-2. *In:* CARVALHO, O. F. **Constituição e Estado Social**. São Paulo: RT; Coimbra Editora, 2011.

OLIVON, B.; BACELO, J. Contribuinte perde R$ 500 bi no STF. **Globo,** 20 out. 2020. Disponível em: https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2020/10/20/contribuinte-perde-r-500-bi-no-stf.ghtml Acesso em: 17 jul. 2023.

PALMER, R. E. **Hermenêutica**. Trad. Maria Luísa Ribeiro Ferreira. Lisboa / Portugal: Edições 70, 1969.

PAPDIMITRIU, A. P. **A Crise da Dívida da Grécia e o Contexto Político-Macroeconômico. 2015.** Monografia. (Graduação em Ciências Econômicas). Insper, São Paulo, 2015. Disponível em: https://repositorio.insper.edu.br/bitstream/11224/1292/1/Alexandros%20Petridis%20Papadimitriou_Trabalho.pdf Acesso em: 27 jul. 2023.

PASSARINHO, N. Como o Brasil deve se preparar na contagem regressiva para o 'Século da Ásia'. **BBC,** 26 jun. 2019. Disponível em: https://www.bbc.com/portuguese/internacional-48764501 Acesso em: 15 jul. 2023.

PIRES, M. C. S.; NOGUEIRA, J. A. S. C. O Município no Federalismo Brasileiro: constrangimentos e perspectivas. **Cadernos da Escola do Legislativo**. Belo Horizonte, Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais, v. 8, n. 13, p. 55-84, jan./dez. 2005.

POMBO, B.; MATTOS, A. “Marketplace” só deve recolher ir sobre taxa paga por lojista. **Globo,** 06 out. 2021. Disponível em: https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2021/10/06/marketplace-so-deve-recolher-ir-sobre-taxa-paga-por-lojista.ghtml Acesso em: 16 maio 2023.

PORTELA, P. H. G. **Direito internacional público e privado**. Bahia: Editora JusPodivm, 2015.

POSNER, R. A. **Problemas de filosofia do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

QUEIROZ, V. Luiza Trajano pede vantagens iguais para empresas de Brasil e China. **Poder 360º**, 29 mar. 2023. Disponível em: https://www.poder360.com.br/poder-empreendedor/luiza-trajano-pede-vantagens-iguais-para-empresas-de-brasil-e-china/ Acesso em: 03 jul. 2023.

RANCHORDÁS, S. Does sharing mean caring? Regulating innovation in the sharing economy. **Minnesota Journal of Law, Science and Technology,** v. 16, n. 1, p. 1-63, 2015.

REALE, M. **Teoria tridimensional do direito**. São Paulo: Saraiva, 2005.

REGO, G. B. Considerações em torno do pragmatismo e da filosofia jurídico-pragmática de Oliver Wendell Holmes Jr. **Anuário dos cursos de pós-graduação e direito da UFPE**, Recife, Ed. Universitária UFPE, n. 17, 2007.

REVERBEL, C. E. D. Ativismo Judicial e Estado de Direito. **Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM**, Santa Maria – RS, v. 4, n. 1, 2009.

REZENDE, F. **Tributação de Bens Digitais:** a Disputa Tributária entre Estados e Municípios. FGV Direito SP: Editora Inhouse, 2018. (Série Soluções nº 2).

RIEM, W. H. Autorregulação, autorregulamentação e autorregulamentação regulamentada no contexto digital. **Revista da AJURIS,** Porto Alegre, v. 46, n. 146, 2019.

ROSA, F. D. O setor de serviços e a produtividade no Brasil. **COFECON,** 04 fev. 2020. Disponível em: https://www.cofecon.org.br/2020/02/04/artigo-o-setor-de-servicos-e-a-produtividade-no-brasil/ Acesso em: 10 jul. 2023.

ROSSO, P. S. Tributação e solidariedade no Estado Brasileiro. **Revista tributária e de finanças públicas,** Academia Brasileira de Direito Tributário, São Paulo, Revista dos Tribunais, v. 17, n. 85, p. 259-272, mar/abr. 2009.

SADIN, É.; ATTIA, K. **Artificial Intelligence** - Anatomy of a Radical Anti-Humanism. Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=beJTviwlnqw>. Acesso em: 17 jul. 2023.

SAKAMOTO, F. Mais de 20% dos brasileiros dependem do Bolsa Família. **Publica,** 30 ago. 2018. Disponível em: https://apublica.org/2018/08/truco-mais-de-20-dos-brasileiros-dependem-do-bolsa-familia/ Acesso em: 17 jul. 2023.

SAMBRANA, C. No varejo, a guerra continua. E as práticas nada usuais da Shein sob lupa. **Neo Feed,** 25 maio 2023. Disponível em: https://neofeed.com.br/negocios/no-varejo-a-guerra-continua-e-as-praticas-nada-usuais-da-shein-sob-lupa/ Acesso em: 03 jul. 2023.

SAMPAIO, J. A. L. **Críticas ao ativismo judicial.** Disponível em: http://www.domtotal.com/colunas/detalhes.php?artId=1837 Acesso em: 17 jul. 2023.

SAMPAIO, M. Tributação de Marketplaces: de quem é a responsabilidade? **Estadão,** 08 dez. 2020. Disponível em: https://politica.estadao.com.br/blogs/fausto-macedo/marketplaces-nao-tem-responsabilidade-tributaria/ Acesso em: 17 jul. 2023.

SANGER, C. THOMAS, R. **New digital tax policies:** What, when, where, how and by whom? Disponível em: https://outlook.live.com/mail/0/inbox/id/AQMkADAwATY3ZmYAZS04MzlkLWViYTYtMDACLTAwCgBGAAADTNYqPdiQkkqdl9YtVseRcAcAD3oGd%2Fr4UESNy0BLoHtDTgAAAgEMAAAAD3oGd%2Fr4UESNy0BLoHtDTgAEMzMAFlUAAAA%3D/sxs/AQMkADAwATY3ZmYAZS04MzlkLWViYTYtMDACLTAwCgBGAAADTNYqPdiQkkqdl9YtVseRcAcAD3oGd%2Fr4UESNy0BLoHtDTgAAAgEMAAAAD3oGd%2Fr4UESNy0BLoHtDTgAEMzMAFlUAAAABEgAQAEvlb9%2FAquZNsUHyg5re5OE%3D Acesso em: 17 jul. 2023.

SANTARIANO, A. Apple Scores Legal Victory Against $ 14.9 Bilion E.U. Tax Demand. **The New York Times,** 15 jul. 2020. Disponível em: https://www.nytimes.com/2020/07/15 /business/apple-eu-ireland-tax.html Acesso em: 17 jul. 2023.

SANTIAGO, R. O mercado financeiro é ‘anti-Lula’ e a favor da miséria? Saiba o que tirar das primeiras brigas entre a bolsa e o novo governo. “Se o mercado vende, é porque acha que o preço vai cair. Se compra, é porque crê que vai subir. São conclusões baseadas em hipóteses e fatos”. **Seu Dinheiro,** 24 jan. 2023. Disponível em: https://www.seudinheiro.com/2023/colunistas/mercado-financeiro-anti-lula-e-a-favor-da-miseria-brigas-entre-a-bolsa-e-o-novo-governo-miql/ Acesso em: 09 mar. 2023.

SANTOS, J. V. **Liberalismo à brasileira: na contramão de movimentos globais, não aquece a economia e não cria emprego**. [Entrevista especial com Denis Maraccci Gimenez]. Disponível em: http://www.ihu.unisinos.br/159-noticias/entrevistas/595349-liberalismo-a-brasileira-na-contramao-de-movimentos-globais-nao-aquece-a-economia-e-nao-cria-emprego-entrevista-especial-com-denis-maracci-gimenez Acesso em 17 jul. 2023.

SARINGER, G. Desemprego aumenta e atinge 12,3 milhões de brasileiros, diz IBGE Pesquisa aponta que a taxa de desocupação ficou em 11,6% frente a 11,2% no trimestre anterior (setembro, outubro e novembro de 2019). **Notícias R7,** 31 mar.

2020. Disponível em: https://noticias.r7.com/economia/desemprego-aumenta-e-atinge-123-milhoes-de-brasileiros-diz-ibge-31032020 Acesso em: 09 mar. 2023.

SARLET, I. W. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

SARMENTO, D. **Dignidade da Pessoa Humana:** conteúdo, trajetórias e metodologia. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

SARMENTO, D. (Coord.). **Jurisdição Constitucional e Política**. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

SARMENTO, D. A vinculação dos particulares aos direitos fundamentais: o debate teórico e a jurisprudência do STF. *In:* LEITE, G. S.; SARLET, I. W.; CARBONELL, M. **Direitos, deveres e Garantias Fundamentais.** Salvador: Juspodivm, 2011.

SARMENTO, D. **Livres e iguais**: estudos de Direito Constitucional. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

SCAFF, F. F. Do Estado fiscal ao Estado Endividado na Sociedade Desejante. **Conjur,** 14 jun. 2016. Disponível em: http://www.conjur.com.br/2016-jun-14/contas-vista-estado-fiscal-estado-endividado-sociedade-desejante Acesso em: 24 jan. 2023.

SCAFF, F. F. Os novos contornos da coisa julgada tributária e seus impactos no mercado. **Conjur,** 13 fev. 2023. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2023-fev-13/justica-tributaria-novos-contornos-coisa-julgada-tributaria-impactos Acesso em: 21 fev. 2023.

SCHUCH, M.; OTTA, L. A. O Governo Federal anunciou que não vai mais permitir a isenção de impostos para remessas internacionais abaixo de US$ 50 (cerca de R$ 250). **Globo,** 11 abr. 2023. Disponível em: https://valor.globo.com/brasil/noticia/2023/04/11/governo-vai-acabar-com-isencao-de-imposto-de-remessas-internacionais-abaixo-de-us-50.ghtml Acesso em: 03 jul. 2023.

SÉ, L. Se Australopitecos guardasse 3mil/mês até hoje, seria mais pobre que Bezos? **Economia Ig, 07 ago. 2020.** Disponível em: https://economia.ig.com.br/2020-08-07/se-australopitecos-guardasse-us-3-milmes-ate-hoje-seria-mais-pobre-que-bezos.html Acesso em: 09 ago. 2020.

SHOUERI, L. E. O Projeto BEPS: Ainda uma Estratégia Militar. *In:* GOMES, M. L.; SCHOUERI, L. E. (Coord.). **A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS:** Soluções Globais e Peculiaridades de Países em Desenvolvimento. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

SIGWALT, M. Brasileiro trabalha mais de 5 meses do ano para pagar imposto, diz estudo. **Capitalist,** 31 maio 2023. Disponível em: https://capitalist.com.br/brasileiro-trabalha-quase-cinco-meses-do-ano-so-para-pagar-impostos Acesso em: 17 jul. 2023.

SILVA, R. Liberdade e Lei no Neo-Republicanismo de Skinner e Petit. **Lua Nova,** São Paulo, n. 74, p. 151-194, 2008. Disponível em: http://www.scielo.br/pdf/ln/n74/07.pdf Acesso em: 17 jul. 2023.

SILVA, S. T. *et al*. **Os benefícios da harmonização fiscal e os respectivos riscos face ao actual modelo de desenvolvimento económico.** Coimbra: Universidade de Coimbra, 2014. Disponível em: https://estudogeral.sib.uc.pt/handle/10316/25098 Acesso em: 09 mar. 2023.

SOUZA, K. Com produto chinês, Shein é 52% mais barata do que varejista brasileira: como manter o diferencial? **Exame,** 27 abr. 2023. Disponível em: https://exame.com/exame-in/com-produto-chines-shein-e-52-mais-barata-do-que-varejista-brasileira-como-manter-o-diferencial/ Acesso em: 03 jul. 2023.

STOCKMAN, D. **Por que a China vai implodir**. Disponível em: https://www.mises.org.br/Article .aspx?id=1868 Acesso em 17 jul. 2023.

STRECK, L. L. **Hermenêutica jurídica em crise.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000.

STRECK, L. L. **Jurisdição Constitucional e Hermenêutica:** Uma nova crítica do direito. 2. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

STRECK, L. L. **O que é isto –** decido conforme minha consciência? Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

SURDAK, C. **A revolução digital:** os 12 segredos para prosperar na era da tecnologia: o que é pensamento Jerk e como ele está moldando o futuro. Trad. Leonardo Abramovwicz. São Paulo: DVS Editora, 2018.

SUTTO, G. Pandemia gera explosão de marketplaces e aumenta disputa por consumidores. **Infomoney,** 12 out. 2021. Disponível em: https://www.infomoney.com.br/negocios/pandemia-gera-explosao-de-marketplaces-e-aumenta-disputa-por-consumidores/ Acesso em: 17 jul. 2023.

SZPACENKOPF, M. Isenção fiscal com Copa e Olimpíada passaram dos R$ 28 bilhões, diz relatório. **ACT,** 07 maio 2019. Disponível em: https://actbr.org.br/post/isencao-fiscal-com-copa-e-olimpiada-passaram-dos-r-28-bilhoes-diz-relatorio/17881/ Acesso em: 29 jul. 2023.

TAVARES, A. R. **Tribunal e jurisdição constitucional.** São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 1998.

TAVARES, A.; BITENCOURT, C. Diálogo entre o Direito e a Engenharia de Software para um novo paradigma de transparência: controle social digital. **Revista Eurolatinoamericana de Derecho Administrativo,** v. 8, n. 1, 2021. Disponível em: https://bibliotecavirtual.unl.edu.ar/publicaciones/index.php/Redoeda/article/view/9676 Acesso em: 07 mar. 2023.

TEGMARK, M. **Life 3.0:** Being human in the age of artificial intelligence. New York: Alfred A. Knopf, 2017.

TEIXEIRA, A. **Teoria pluriversalista do direito internacional.** São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2011.

TEIXEIRA NETO, F. E. **Algoritmos de tributação e democracia:** uma releitura do poder de tributar à luz da era da cibertransparência e das redes neurais artificiais. 2022. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Federal do Ceará, 2022. Disponível em: https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/69575/1/2022_dis_fetneto.pdf Acesso em: 07 mar. 2023.

THE GUARDIAN. **TikTok sale:** Trump approves Microsofts plan but says US shoulde get a CUT of any deal. 03 ago. 2020. Disponível em: https://www.theguardian.com/technology/2020/aug/03/tiktok-row-trump-to-take-action-soon-says-pompeo-as-microsoft-pursues-deal Acesso em: 17 jul. 2023.

TORRES, L. 'Patrocinada' por Rodrigo Maia, proposta do Centro de Cidadania Fiscal deve balizar termos da Reforma Tributária. **Novo Varejo,** 21 set. 2019. Disponível em: https://novovarejo.com.br/patrocinada-por-rodrigo-maia-proposta-do-centro-de-cidadania-fiscal-deve-balizar-termos-da-reforma-tributaria/ Acesso em: 09 mar. 2023.

TORRES, R. L. O princípio da tipicidade no direito tributário. **Revista de Direito Administrativo,** Rio de Janeiro, v. 235, p. 193-232, jan./mar. 2004.

TORRES, R. L. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário** – Valores e princípios constitucionais tributários. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, v. II.

TORRES, R. L. **Os direitos humanos e a tributação**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

USP. Novo imposto sobre transações digitais acentua desigualdade de renda. **Jornal da USP,** 05 ago. 2020. Disponível em: https://jornal.usp.br/ atualidades/novo-imposto-sobre-transacoes-digitais-acentua-desigualdade-de-renda/ Acesso em: 17 jul. 2023.

UTIMATI, A. C. ICMS na importação de bens por não contribuinte. **Jota,** 31 mar. 2021. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/icms-importacao-bens-contribuinte-tributario-31032021 Acesso em: 16 jun. 2022.

VENAGLIA, G. Congresso tem mais de 30 propostas para mudar indicações ao STF. **Veja,** 1 jun. 2018. Disponível em: https://veja.abril.com.br/blog/desvendados/congresso-tem-mais-de-30-propostas-para-mudar-indicacoes-ao-stf/ Acesso em: 17 jul. 2023.

VENTURA, M. Governo tem R$ 5 tri a receber, mas só 'conta com' 16% do total para este ano. **O Globo,** 20 jul. 2023. Disponível em:

https://oglobo.globo.com/economia/noticia/2023/06/governo-tem-r-5-tri-a-receber-mas-so-conta-com-16percent-do-total-para-este-ano.ghtml Acesso em: 17 jul. 2023.

VIANNA, L. W. **A Classe Operária e a Abertura**. São Paulo: Cerifa, Gráfica e Editora Ltda., 1983.

WAAK, W. **Brasil Pós-Pandemia # 01 entrevista Paulo Guedes.** 2019. Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=5WHA0zU82vE Acesso em: 6 jul. 2023.

WIKIPEDIA. **Bernardo Appy.** 21 fev. 2020. Disponível em: https://pt.wikipedia.org/wiki/Bernard_Appy Acesso em: 17 jul. 2023.

YUGE, C. Amazon mudou algoritmo de busca para favorecer seus produtos, diz jornal. **Canaltech,** 17 set. 2019. Disponível em: https:// canaltech.com.br/e-commerce/amazon-mudou-algoritmo-de-busca-para-favorecer-seus-produtos-diz-jornal-149891/ Acesso em: 17 jul. 2023.

ZANETONI, J. de P. L. Localização e Tributação das Rendas Derivadas da Economia Digital no Plano Internacional: Considerações a Respeito das Propostas Atuais no Contexto do BEPS 2.0. *In:* AFONSO, J. R.; SANTANA, H. L. **Tributação 4.0.** São Paulo: Almedina, 2020.

ZANLUCA, J. C. **Governo onera salário em até mais de 80%**. Disponível em: https://www.normaslegais.com.br/trab/trabalhista201006.htm Acesso em: 08 mar. 2023.

ZOLET, M. A influência da tecnologia na mudança do comportamento na compra de bens comuns. **Canaltech,** 25 set. 2017. Disponível em: https://canaltech.com.br/negocios/a-influencia-da-tecnologia-na-mudanca-do-comportamento-na-compra-de-bens-comuns-100958/ Acesso em: 17 jul. 2023.

ZUBOFF, S. **A era do capitalismo de vigilância:** a luta por um futuro humano na nova fronteira do poder. São Paulo: Intrínseca, 2021.