

A relevância do papel da segurança jurídica na tributação da Era Digital

The relevance of the role of legal certainty in the taxation of the digital age

Luiz Alberto Gurgel de Faria*
Igor Vasconcelos Saldanha**

Resumo

O objetivo do artigo é correlacionar a segurança jurídica com as novas características da tributação na Era Digital. Primeiramente, serão abordados o conceito e a importância da segurança para as relações jurídicas em um Estado Democrático de Direito. Em seguida, será destacada a fundamentalidade da segurança jurídica no campo do Direito Tributário, no qual exerce papel essencial na relação Estado-Contribuinte. Feitas essas abordagens, será apresentada a nova realidade negocial enfrentada pelo Direito Tributário na busca de previamente indicar as manifestações de riqueza-objeto da tributação. Por fim, serão enumerados os principais desafios para se manter rígida a segurança jurídico-tributária em um período em que as bases econômicas de incidência dos tributos se modificam e se renovam tão rapidamente.

Palavras-chave: tributário; segurança jurídica; Era Digital.

Abstract

The purpose of the article is to correlate legal certainty with the new characteristics of taxation in the digital age. First, the concept and the importance of certainty for legal relations in a Democratic State of Law will be addressed. Then, the fundamentality of legal certainty in the field of Tax Law will be highlighted, in which it plays an essential role in the State-Taxpayer relationship. After these approaches, the new business reality faced by Tax Law will be presented in the search to previously indicate the manifestations of wealth object of taxation. Finally, the main challenges to maintain rigid legal and tax certainty will be enumerated in a period in which the economic bases of taxation are changing and renewed so quickly.



Keywords: tax law; legal certainty; Digital Age.



1 Introdução

A Era Digital já é realidade. O tempo de grandes avanços tecnológicos que um dia apenas fizeram parte do imaginário dos mais ousados sonhadores agora se faz presente.

A Era Digital – ou Era Tecnológica – produziu tecnologias que mudaram drasticamente a forma de comunicação, de interação e de trabalho, introduzindo novas formas de negociação, mais ágeis, algumas, inclusive, com a imediatidade de um mero “clique”.

Tão as dinâmicas quanto as sociedades em que estão inseridas, essas mudanças nas formas de interação e negociação exigem constante atualização por parte da sociedade para tentar alcançar e prever todos os seus efeitos. Tanto dinamismo, que traz benefícios à economia e às relações sociais, representa, contudo, verdadeiro desafio às instituições reguladoras, especialmente no que tange à antecedente definição dos valores e riquezas envolvidos.

*   Doutor e Mestre em Direito Público pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE). Ministro do Superior Tribunal de Justiça. Professor de Direito Tributário na Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN), atualmente em colaboração técnica com a Universidade de Brasília (UnB). Professor Titular do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP) e da Pós-Graduação Stricto Sensu em Direito da Universidade Nove de Julho (UNINOVE). Foi Professor Visitante dos cursos de Mestrado e Doutorado em Direito da UFPE. Autor de vários artigos e livros jurídicos, havendo proferido diversas palestras em seminários e congressos. Foi Juiz do Trabalho no Rio Grande do Norte (1993), Juiz Federal (1993/2000), Desembargador Federal do Tribunal Regional Federal da 5.ª Região (2000/2014), no qual foi seu Diretor da Escola de Magistratura (biênio 2003/2005), Corregedor (biênio 2005/2007) e Presidente (biênio 2009/2011), além de ter sido Desembargador do Tribunal Regional Eleitoral de Pernambuco (biênio 2011/2013). gurgelfaria@uol.com.br

**   Mestre em Direito pelo Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP). Especialista em Direito Empresarial com concentração em regulação e negócios de petróleo e gás pela Fundação Getúlio Vargas (FGV). Especialista em Gestão de Negócios pela Fundação Dom Cabral (FDC). Graduado pela Universidade de Brasília (UnB). Advogado. igorsaldanha.adv@gmail.com

Compreende-se, então, que a seara jurídica não é diferente da sociedade à qual serve e igualmente sofre os reflexos dessa evolução constante e acelerada; e, diante desse cenário, cumpre analisar o papel do princípio da segurança jurídica – que pressupõe estabilidade – numa sociedade em que a estabilidade não parece ser um valor.

O presente artigo se propõe a correlacionar a segurança jurídica com as novas características da tributação na Era Digital, decorrentes, especialmente, dos aspectos econômicos e dos avanços tecnológicos.

Para isso, inicialmente será abordado o conceito de segurança jurídica e a evolução deste ao longo do tempo até a definição de sua importância para as relações jurídicas em um Estado Democrático de Direito. Partiremos, então, para a análise do papel da segurança jurídica no campo do Direito Tributário, no qual exerce função essencial na relação Estado-Contribuinte.

Feitas essas abordagens, será apresentada a nova realidade negocial enfrentada pelo Direito Tributário com o desafio de previamente indicar, nesse contexto, as manifestações de riqueza que são objeto da tributação.

Por fim, serão enumerados os principais obstáculos para manter rígida a segurança jurídico-tributária em um período em que as bases econômicas de incidência dos tributos se modificam e se renovam tão rapidamente e no qual o desenvolvimento nos campos tecnológico, cultural e social influencia, sobremaneira, o sistema normativo, este entendido como “modelo teórico criado pelo homem para organizar a tributação no ambiente jurisdicional” (ZILVETI, 2017, p.31).

Nessa linha, considerando que a atual concepção de tributo reclama certeza e refuta a arbitrariedade, o presente artigo busca responder à seguinte pergunta: os novos paradigmas surgidos na Era Digital impactam os princípios da legalidade, anterioridade e isonomia, enquanto bases da segurança jurídica tributária?

2 A Importância da Segurança no Direito

A segurança no Direito se apresenta de forma bastante peculiar: por um lado, o instituto enseja diversos debates e divergências em razão de sua natureza jurídica; por outro, a compreensão da importância da segurança jurídica para o Estado de Direito congrega os divergentes. A própria Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789 expressamente apontou, em seu artigo 2º, a segurança jurídica como direito natural e imprescritível, ao lado da liberdade, da propriedade e da resistência à opressão¹.

Elevado a princípio geral de direito da União Europeia por sua Corte de Justiça desde 1973, a segurança jurídica foi explicitamente consagrada pela Carta de Direitos Fundamentais da União Europeia em 6 de dezembro de 2000, tendo sido também incluído na atual Convenção Europeia de Direitos do Homem (PERIN-DUREAU, 2020, p. 2).

Apesar da importância da segurança jurídica, verifica-se que sua definição é bastante tormentosa e vai além da discussão *se ela consiste em um estado de espírito ou se constitui a certeza de cada indivíduo quanto àquilo que foi ou não determinado pelo texto da lei*.

Para aqueles (SILVA, 2005, p. 15) que a concebem como um valor jurídico, a segurança informa e fundamenta o Direito positivo, pois o caráter da positividade seria uma exigência da ordem e da certeza jurídicas. Todavia, ela cria uma tensão com outro valor jurídico, a justiça. Isso porque a segurança demanda a positividade do Direito, pretendendo impor uma incondicional validade e obrigatoriedade, independentemente da sua justiça. Muitas vezes, essa imposição desmedida levará a um direito injusto, “mas é o valor do justo que deve merecer primazia, porque o direito, especialmente o direito constitucional, há de ser o meio de sua realização” (SILVA, 2005, p. 29).

Como é cediço, há também uma respeitável corrente (ÁVILA, 2017, p. 51) que defende que a segurança jurídica tem natureza de norma. E, em assim sendo, ela teria uma eficácia de condição estrutural, o que impede a sua inobservância, garantindo cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade do Direito em favor dos sujeitos.

O aspecto da cognoscibilidade demanda um direito o mais claro e preciso possível. Por essa razão, há, nos âmbitos penal e tributário, o elemento tipicidade material, garantido pela regra da reserva de lei estabelecida especialmente para esses casos, nos quais o Estado restringe os direitos fundamentais da liberdade e da propriedade dos seus cidadãos ou se apropria desses direitos.

De outro giro, o aspecto confiabilidade se refere à relação do Direito no tempo. Esse ponto exigirá a estabilidade das relações jurídicas, no que concerne às normas editadas, aos negócios entabulados e aos processos judiciais

¹ «Art. 2. *Le but de toute association politique est la conservation des droits naturels et imprescriptibles de l'Homme. Ces droits sont la liberté, la propriété, la sûreté et la résistance à l'oppression.* » Disponível em: <https://www.legifrance.gouv.fr/contenu/menu/droit-national-en-vigueur/constitution/declaration-des-droits-de-l-homme-et-du-citoyen-de-1789> Acesso em 06/12/2021.

definitivamente julgados. Quanto à calculabilidade, a segurança jurídica diz respeito à previsibilidade do Direito para o futuro. As mudanças jurídicas, no decorrer do tempo, que impactam sobremaneira a vida e os negócios não podem frustrar expectativas legítimas que foram consideradas anteriormente.

Interessante registrar, ainda, que, apesar de sua importância para o ordenamento jurídico, no texto constitucional de 1988 não há a expressão “segurança jurídica”. Por isso, sustenta-se que, “não sendo estabelecido de modo expresso, mas, de qualquer modo, revelando-se no texto constitucional, o princípio da segurança jurídica se apresenta como princípio constitucional implícito” (PAULSEN, 2005, 25).

Destaque-se que, para alguns doutrinadores (CARVALHO, 2003, p. 175), a segurança jurídica constitui um sobreprincípio no ordenamento. E essa natureza é efetivada pela aplicação dos princípios da legalidade, da anterioridade, da igualdade e da irretroatividade, entre outros.

Contudo, mesmo que não explicitamente consignado no texto constitucional, é possível notar (SILVA, 2005, p. 17) que a Constituição Brasileira atual apresenta quatro vertentes de segurança jurídica. A primeira consiste na segurança como garantia do indivíduo e está prevista no *caput* do seu art. 5º, como um conjunto de direitos que instrumentalizam situações, proibições, limitações e procedimentos destinados a assegurar algum direito individual fundamental.

A segunda “se refere, não ao direito objetivo, e sim à proteção dos direitos subjetivos, em face das mutações formais do direito posto, em face especialmente da sucessão de leis no tempo e à necessidade de assegurar a estabilidade dos direitos adquiridos” (SILVA, 2005, p. 19). Encontra previsão no art. 5º, XXXVI, da Constituição e reflete o mencionado aspecto da confiabilidade da segurança jurídica.

A segurança como espécie de direito social, por sua vez, representa a terceira vertente. Essa segurança social, constante do artigo 6º do texto constitucional, consiste na previsão de meios aptos a garantir aos indivíduos e suas famílias condições sociais dignas. Já a última vertente é a segurança por meio do Direito que se desdobraria em segurança e defesa do Estado, concreta e institucionalmente considerado, e a segurança pessoal relacionada à ordem pública e às garantias penais em relação aos indivíduos.

Como já afirmado linhas atrás, a segurança jurídica tem maior relevância ainda no Direito Tributário, enquanto meio legítimo de expropriação da propriedade do indivíduo para financiar as atividades estatais realizadas em prol da sociedade. A cognoscibilidade, a confiabilidade e a previsibilidade são, portanto, aspectos primordiais na seara tributária e o seu respeito e valorização afastarão eventual aventura autoritária do Estado.

Outrossim, a segurança no Direito precisa existir em uma sociedade cujas relações interpessoais e negociais estão em constante mudança. Isso tem mostrado que antigas concepções e paradigmas podem não estar mais acompanhando a velocidade das relações sociais e econômicas, notadamente aquelas diretamente impactadas pela Era Digital que vivenciamos.

Sendo assim, nos próximos tópicos serão abordados a segurança jurídica nas vertentes objetiva e subjetiva, mais especificamente, no Direito Tributário e os impactos e dificuldades da tributação na Era Digital.

3 A Segurança Jurídica como Pilar do Direito Tributário

Demonstrada a sua importância para o Direito, é necessário adentrar ao tema de forma mais específica e examinar a segurança jurídica no âmbito do Direito Tributário.

Como afirmado, a segurança jurídica encontra maior relevância nas hipóteses em que o Estado está autorizado a restringir os direitos fundamentais da liberdade e da propriedade dos seus cidadãos ou a se apropriar desses direitos. Assim, depois do Direito Penal, a seara tributária provavelmente é o campo jurídico que mais demanda o respeito e a concretização da segurança nas relações jurídicas.

A segurança jurídica tributária, tal como é conhecida atualmente, é o resultado de um longo processo de lutas sociais como forma de resistência dos indivíduos contra os exageros promovidos por desproporcionais, imprevisíveis e desarrazoadas taxações implementadas por diversos governos ao longo da história.

Helena Taveira Torres bem registra a evolução da concepção da segurança jurídica ao longo do tempo:

“Na formação dos primeiros Estados constitucionais, a simples existência de um mínimo de legalidade e a previsão de processos ou procedimentos administrativos e judiciais de proteção de direitos já serviam para definir a segurança jurídica (i). Mais adiante, foram os efeitos de estabilidade e preservação de direitos subjetivos, posições jurídicas ou relações jurídicas, geralmente confundidas com direito adquirido,

ato jurídico perfeito ou coisa julgada (ii). Em uma fase posterior, a segurança viria a ser não apenas a certeza do direito, mas também a garantia de isonomia na ação de órgãos e autoridades segundo procedimentos legais previamente estabelecidos (iii). Em seguida, a certeza do direito passa a exigir não apenas a acessibilidade formal, mas também a clareza dos textos normativos (acessibilidade cognitiva) (iv). Daí prosseguiram os esforços para ver na segurança jurídica a proteção do próprio ordenamento e das expectativas de confiança legítima, ainda que muitos dos sentidos anteriores permaneçam incorporados a este novo modelo de tratamento (v). E, assim, preservadas todas essas conquistas, a segurança jurídica do constitucionalismo do Estado Democrático de Direito assume-se como a segurança jurídica dos princípios, afastada a noção de segurança jurídica do equivalente de mera proteção de violação à paz, à integridade física, à moral ou ao patrimônio das pessoas”. (TORRES, 2016, p. 29).

A partir dessa evolução histórica, a segurança jurídica estabelecida no texto constitucional pátrio, notadamente nas limitações ao poder de tributar constantes do art. 150 e seguintes, protege os indivíduos e os agentes econômicos de eventuais avanços desmedidos do Estado por meio de imposições tributárias sem previsão anterior e fundadas em necessidades financeiras estatais de ocasião. A segurança jurídica, nesse sentido, é imprescindível para a existência de um ambiente social e econômico estável e previsível onde os indivíduos possam evoluir, gerando a prosperidade da sociedade.

De uma forma ampla, a segurança jurídica tributária serve primordialmente para a proteção da confiança do indivíduo, enquanto contribuinte, em relação ao Estado. Ademais, a “segurança jurídica é fundamento da ordem jurídica que, em matéria tributária, importa clareza, estabilidade, confiabilidade e previsibilidade, a partir do respeito, pelo legislador e pelo aplicador das normas, aos princípios e limites constitucionais ao poder de tributar” (MARTINS, 2017, p. 155).

Dessa maneira, no transcorrer do tempo e como exigência da própria materialização do conceito de segurança jurídica, foram ganhando força, no Direito Tributário, princípios como: a legalidade, a anterioridade, a irretroatividade e a isonomia. Nota-se que os mencionados princípios se relacionam com as garantias de cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade em favor dos sujeitos, citadas no item anterior (ÁVILA, 2017, p. 51). Repise-se que essas garantias fazem da segurança jurídica norma inafastável, de eficácia de condição estrutural no ordenamento.

Assim, como visto, o sistema tributário impõe a necessidade de estabilidade, clareza e previsibilidade da ordem jurídica para a própria segurança do cidadão. Despiciendo afirmar que a ciência prévia dos tributos que incidirão em suas relações econômicas é fundamental para o indivíduo e para a própria economia de uma sociedade.

Assim, pelo princípio da legalidade tributária, enquanto corolário da segurança jurídica, “deve o legislador, ao formular a lei, definir de modo taxativo e completo as situações tributáveis, cuja ocorrência será necessária e suficiente ao nascimento de obrigação tributária, bem como os critérios de quantificação dos tributos” (CABRAL, 2020, p. 148).

Neste ponto, vale destacar que o princípio da legalidade vai além do entendimento comum de que nenhuma pessoa jurídica de direito público pode instituir ou majorar tributos sem lei que o estabeleça. A interpretação que se dá ao inciso I do artigo 150 da Constituição de 1988 é mais abrangente e incisiva. Espera-se que o legislador, no desempenho de sua função, descreva os elementos necessários à tributação, com a maior clareza e precisão possível. Garante-se, assim, a dimensão da cognoscibilidade do princípio da segurança jurídica.

Igualmente essencial é o aspecto temporal da norma jurídica. Na construção das relações jurídicas, imprescindíveis para a dinâmica e evolução da sociedade, o aspecto da não surpresa é fundamental. O ordenamento brasileiro eleva à natureza constitucional a vedação em que a lei prejudique o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

Na seara tributária, a exigência de anterioridade e de irretroatividade da lei tem a função de propiciar maior segurança jurídica ao indivíduo, enquanto sujeito passivo tributário. Relaciona-se à necessidade de que o Direito seja prospectivo. Protege-se, dessa maneira, a possibilidade de planejamento dos negócios com o conhecimento antecipado da carga tributária.

Com esse intuito, o texto constitucional previu nas alíneas do inciso III do seu artigo 150 algumas regras de anterioridade tributária, por meio das quais, em geral, a lei editada em um dado momento apenas poderá dar significação jurídica aos fatos geradores que surjam no ano seguinte ao da sua edição e depois de transcorridos 90 dias de sua publicação.

Tal como a concepção de segurança jurídica, o princípio da anterioridade no ordenamento jurídico brasileiro vem evoluindo desde a promulgação da Carta de 1988 na busca de uma efetiva calculabilidade e previsibilidade.

Tal fato fica evidente quando se observa que o inciso III, do seu artigo 150, já foi objeto de alteração por duas emendas constitucionais.

A irretroatividade garante também que a dimensão da confiabilidade no ordenamento não seja frustrada para o futuro. A desconfiança na estabilidade do ordenamento por meio da edição de leis com efeitos retroativos pode ensejar a desvalorização de todo o sistema normativo, impactando sobremaneira nos negócios e nas relações sociais.

Destarte, “os princípios da irretroatividade e da anterioridade da lei tributária são sentinelas dos sobreprincípios da segurança jurídica, da não surpresa e da confiança, que protegem os contribuintes em relação ao Estado e, exatamente, por representarem direitos fundamentais dos cidadãos e administrados, devem ser interpretados com observância da teleologia, cumprindo ser conferida a esses princípios e direitos a maior eficácia possível” (SARAIVA FILHO, 2020, p. 62).

Por fim, o texto constitucional igualmente deu guarida ao princípio da isonomia tributária, mais uma vertente do sobreprincípio da segurança jurídica. Nesse aspecto, a isonomia tributária consiste em uma das limitações ao poder de tributar, prevista no inciso II do artigo 150 da Constituição de 1988, para vedar que sejam tratados desigualmente contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida ainda qualquer distinção em razão de sua ocupação, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Aplicada às atividades econômicas, a isonomia tributária garante que os contribuintes em situação equivalente tenham a mesma carga tributária. Dessa forma, há garantia de que a concorrência comercial será igualitária, sem privilégios desproporcionais que favoreçam um determinado concorrente ou grupo, protegendo a confiança no ordenamento por meio da calculabilidade dos riscos do negócio em um sistema estável.

Não é demais concluir, por todo o exposto, que a segurança jurídica é o verdadeiro pilar do Direito Tributário. Seus aspectos aqui apresentados exercem papel essencial na relação Estado-Contribuinte, visto que, garantindo a estabilidade jurídico-normativo-tributária galgada lenta e firmemente no passado, devem apontar e constituir a base concreta e segura para a construção dos novos modelos de negócios na Era Digital. Com efeito, “se num determinado sistema jurídico tributário houver a coalescência de diretrizes com o a da legalidade, da igualdade, da irretroatividade, da universalidade da jurisdição, da anterioridade etc, dele diremos que abriga o sobreprincípio da segurança jurídica em matéria tributária” (CARVALHO, 2003, p. 180).

A chamada Era Digital apresenta ao Direito o desafio de previamente normatizar novas manifestações de riqueza que são objeto da tributação, como forma de garantir a segurança jurídica.

4 Da Tributação na Era Digital e da Segurança Jurídica Tributária

O Direito, de uma maneira geral, está hoje diante de um desafio inédito. As transformações sociais e o avanço tecnológico alcançaram uma velocidade inimaginável, criando diversas situações para as quais o Direito posto não estava preparado. Essas novidades têm apresentado muitas dificuldades para os operadores do Direito, que precisam lidar com novos negócios e relações jurídicas para os quais, muitas vezes, não há a previsão legal adequada.

A economia mundial naturalmente acompanha esse movimento e a sociedade vivencia um novo período no qual antigos conceitos como território e soberania vêm sendo questionados e ressignificados. O impacto desses novos paradigmas sociais e econômicos alcança igualmente o Direito, visto que este precisa dar respostas adequadas e céleres às novas demandas.

Sobre o ponto Luiz Guilherme de Medeiros Ferreira e Marcos Nóbrega afirmam que:

A digitalização da economia em grande medida significa também a intangibilização das novas ofertas. Ou seja, o que se passa a transacionar torna-se muito mais abstrato e difícil de ser compreendido e apreendido, por carência do importante aspecto físico. Um exemplo clássico dessa dificuldade de apreensão são as ofertas em nuvem. O que antes era uma atividade de processamento de dados, executada a partir de um servidor físico, vendido como mercadoria e contabilizado no ativo físico das empresas, com o tempo passou a integrar contratos de *outsourcing* de infraestrutura que, mesmo que em formato de contrato de serviços, ainda podia ser identificado com um servidor fisicamente individualizado. (FERREIRA e NÓBREGA, 2020, p. 105).

No Direito Privado, onde existe uma maior autonomia da vontade temperada por princípios constitucionais como a função social da propriedade e a dignidade da pessoa humana, já que se está às voltas com novas formas contratuais desconhecidas para o Código Civil, contempladas pela legislação extravagante, que busca

incessantemente acompanhar a nova realidade. E, mesmo assim, sem seguir o ritmo da extraordinária velocidade das novas formas de interação social e econômica, os textos legais se tornam desatualizados e lacunosos; causando um descompasso entre o Direito e a Economia.

Pior situação é observada em ramos do Direito que demandam uma maior certeza e previsibilidade em relação aos fatos futuros. São aqueles em que direitos fundamentais como a liberdade e a propriedade são diretamente afetados. O Direito Tributário, nesse sentido, exige uma antecipação legislativa que atualmente se mostra mais desafiadora.

Como é cediço, a função primordial do tributo é financiar as atividades estatais. Isso se dá mediante a tipificação legal prévia de hipóteses de incidência referentes a fatos futuros que, em regra, representem uma manifestação de riqueza. Luhmann leciona que o tributo, enquanto acoplamento estrutural entre a economia e a política, demanda um instrumento de ligação entre os sistemas econômico e político que equilibre a possibilidade de se retirar, diretamente da economia, recursos que financiem as estruturas políticas (LUHMANN, 1990).

Além de um acoplamento entre os sistemas político e econômico, o tributo é igualmente um fator de conexão dos referidos sistemas com o Direito. Nesse sentido, o sistema jurídico exerce um relevante papel na harmonização entre eles. Disso emerge a necessidade de que a tributação esteja devidamente ordenada nos textos constitucional e legais.

Com efeito, a Era Digital e as novas formas negociais têm causado grandes dificuldades para a seara tributária. Uma vez que o processo legislativo naturalmente não consegue acompanhar as cada vez mais velozes e inéditas mudanças na sociedade, já que questionamentos têm surgido com maior frequência. Novos negócios jurídicos não previstos nas normas em vigor têm sido objeto de tributação por parte do Estado, dando ensejo a diversas demandas judiciais propostas por contribuintes.

A título exemplificativo e por se tratar de caso emblemático, vale mencionar o julgamento ocorrido no Supremo Tribunal Federal – STF da ADI n. 1945/MT. Em suma, a citada ação direta de inconstitucionalidade teve como objeto norma estadual que estabelecia a incidência de ICMS sobre o licenciamento ou cessão do Direito de uso de *software*.

Sem adentrar nos detalhes do julgamento e para o que interessa ao presente artigo, é de se destacar que a ação foi proposta por partido político em janeiro de 1999, quando foi indeferida medida liminar. Dessa forma, foi mantida em vigor a norma estadual e permitida a cobrança do ICMS pelo Estado nos termos da legislação objeto da ação de controle de constitucionalidade. Posteriormente, mais de 20 anos após o seu ajuizamento e da rejeição do pedido liminar lá formulado, foi concluído o seu julgamento², no sentido de acolher os argumentos da ação para, em síntese, afastar o entendimento de que *software* seria mercadoria e rechaçar a sua tributação pelo ICMS.

É fácil compreender que no ano de 1999 a utilização de *software* ainda não era tão difundida e diversificada. Quando do resultado do julgamento, por outro lado, a discussão enfrentada na ADI 1945/MT já estava defasada no âmbito econômico-tecnológico, já existindo no mercado diversas outras ferramentas inovadoras que surgiram enquanto ainda se aguardava a definição daquela demanda.

É notório que indústria, comércio e prestação de serviços têm sofrido relevantes alterações e os modelos conhecidos foram e continuam sendo bastante alterados em uma velocidade bem superior àquela que os ordenamentos jurídicos tentavam acompanhar tempos atrás. Nas palavras de Klaus Schwab, “a escala e a amplitude da atual revolução tecnológica irão desdobrar-se em mudanças econômicas, sociais e culturais de proporções tão fenomenais que chega a ser quase impossível prevê-las” (SCHWAB, 2016, p. 24).

Nessa esteira, Luiz Guilherme de Medeiros Ferreira e Marcos Nóbrega afirmam que:

O sistema tributário brasileiro vigente é calcado no postulado da legalidade estrita, ou tipicidade cerrada como preferem alguns, e na definição de competências a partir de materialidades. Referido sistema pressupõe no campo da definição de competências tributárias constitucionais fronteiras claras entre indústria, comércio e serviços e especificamente quanto aos serviços, uma taxatividade normativa. O que se observa na economia digital é um distanciamento muito grande entre as hipóteses normativas e a prática negocial. Perderam relação de pertinência com a realidade negocial da economia digital as disposições dos artigos 153, 155 e 156 da Constituição Federal, visto que a nova economia não possui fronteiras claras entre indústria, serviços e mercadorias. (FERREIRA e NÓBREGA, 2020, p. 107).

² STF – ADI 1945/MS. Acórdão disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346473741&ext=.pdf>. Acesso em 18/02/2022.

Não se pode esquecer, como afirmado nos itens anteriores, que a segurança jurídica é o verdadeiro pilar do Direito Tributário. Em assim sendo (ÁVILA, 2017, p. 51), ela possui eficácia de condição estrutural, o que impede a sua inobservância, garantindo cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade do Direito em favor dos contribuintes.

Nesse ambiente de grandes alterações e avanços promovidos pela Era Digital, os aspectos da cognoscibilidade e da calculabilidade são sensivelmente atingidos. A cognoscibilidade, enquanto garantia prévia de clareza e previsão, é diretamente afetada na nova economia digital caracterizada por mudanças constantes nas formas de comunicação, de trabalho, de negócios, de geração de renda, de consumo e de transações econômicas.

O mesmo se observa quanto ao aspecto da calculabilidade, consistente na previsibilidade do Direito para o futuro. A previsibilidade das novas interações sociais e negociais é um grande desafio legislativo, que não pode, naturalmente, esgotá-las. Todavia, expectativas que eram consideradas legítimas anteriormente e que, muitas vezes, fundamentam escolhas que direcionam um negócio, acabam, em alguns casos, mergulhadas em terreno pantanoso e incerto, findando frustradas, o que macula a segurança jurídica necessária, especialmente no que diz respeito à tributação.

Retornando ao julgamento da ADI 1945/MT já mencionado, foi dito que a definição da natureza jurídica do *software* levou 20 anos para ser concluída. Nesse ínterim, inúmeras relações negociais relativas a essa tecnologia sofreram as consequências da falta de definição. Tamanha incerteza e insegurança jurídica resultam em aumento dos custos dos negócios em decorrência da ausência de calculabilidade das operações realizadas.

Importante esclarecer que a referência ao lapso temporal significativo para a solução daquela demanda judicial não implica crítica ao Poder Judiciário. Aliás, este nem sequer pode agir como legislador na regulamentação das novas demandas, o que exige cada vez mais do jurista a criatividade nas soluções com as ferramentas legais existentes.

A questão é maior, é sistêmica. O Poder Legislativo, em sua produção normativa, não acompanha os avanços tecnológicos. De outro lado, da sociedade surgem demandas que continuamente precisam ser reguladas. Os conflitos precisam ser resolvidos. Mais do que uma oferta jurisdicional satisfatória para os conflitos, é necessário um ambiente seguro e previsível, em que se possam empreender novos negócios e promover o próprio desenvolvimento econômico e social.

No caso da ADI 1945/MT, o STF se utilizou da ferramenta da modulação dos efeitos do julgamento como forma de minimizar os impactos do tempo³ na solução da questão, buscando preservar um mínimo de segurança para as relações que já haviam sido concretizadas.

No âmbito do Direito Tributário, a segurança jurídica, representada pelos princípios da legalidade, da anterioridade, da irretroatividade e da isonomia, abordados no item anterior, deve ser objeto de maior reflexão diante da emergente economia digital. Se, por um lado, para se efetivar tais princípios seria necessário antever todos os negócios que fossem surgir logo após a edição da norma (o que no estágio da economia mundial não é factível), por outro, sua relativização conduziria a um enfraquecimento da segurança jurídica, representando verdadeiro retrocesso para a evolução conceitual descrita nos itens anteriores. Abalar o pilar da segurança jurídica tributária poderia servir para favorecer medidas aventureiras que atentem contra direitos fundamentais do cidadão e contra o próprio Estado de Direito.

Com efeito, está-se diante de questão árida e desafiadora a demandar grandes esforços e estudos para sua equalização. Como bem registram Celso de Barros Correia Neto, José Roberto R. Afonso e Luciano Felício Fuck:

O sistema tributário precisa também mudar: adaptar-se aos desafios impostos pela revolução digital. Crescem os indícios de que muitos dos atuais tributos vão se tornar em breve obsoletos, diante do

³ No caso, a referida modulação foi bastante detalhada em razão dos significativos reflexos do citado julgamento, como se nota a seguir: Decisão: Em continuidade de julgamento, o Tribunal, por maioria, modulou os efeitos da decisão, atribuindo eficácia *ex nunc*, a contar da publicação da ata de julgamento do mérito em questão para: a) impossibilitar a repetição de indébito do ICMS incidente sobre operações com *softwares* em favor de quem recolheu esse imposto, até a véspera da data da publicação da ata de julgamento do mérito, vedando, nesse caso, que os municípios cobrem o ISS em relação aos mesmos fatos geradores; b) impedir que os estados cobrem o ICMS em relação aos fatos geradores ocorridos até a véspera da data da publicação da ata de julgamento do mérito. Ficam ressalvadas (i) as ações judiciais em curso, inclusive de repetição de indébito e execuções fiscais em que se discutam a incidência do ICMS e (ii) as hipóteses de comprovada bitributação, caso em que o contribuinte terá direito à repetição do indébito do ICMS. Por sua vez, incide o ISS no caso de não recolhimento do ICMS ou do ISS em relação aos fatos geradores ocorridos até a véspera da data da publicação da ata de julgamento do mérito. Por fim, modulou os efeitos da decisão para também estabelecer eficácia *ex nunc*, a partir da data da publicação da ata de julgamento do mérito, no tocante à declaração de inconstitucionalidade das expressões “adesão, acesso, disponibilização, ativação, habilitação, assinatura” e “ainda que preparatórios”, constantes do art. 2º, § 2º, I, da Lei n. 7.098/1998, com redação dada pela Lei n. 9.226/2009; e, em relação à expressão “observados os demais critérios determinados pelo regulamento”, presente no art. 13, § 4º, da Lei n. 7.098/1998, que já havia sido suspensa no julgamento da medida cautelar (sessão de 19/4/1999), a declaração de inconstitucionalidade deve operar efeitos extunc, nos termos do voto do Ministro Dias Toffoli, relator para o acórdão, vencido o Ministro Marco Aurélio, que não modulava os efeitos da decisão. Presidência do Ministro Luiz Fux. Plenário, 24/02/2021 (Sessão realizada por videoconferência – Resolução 672/2020/STF). Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadTexto.asp?id=5276591&ext=RTF>. Acesso em 18/02/2022.

dinamismo do comércio eletrônico e da nova economia. Renda, consumo e emprego foram profundamente afetados pelos novos valores, formas de negócio e de trabalho atuais. Os três pilares da tributação do século XX foram abalados pela revolução digital em curso (...). Para o cenário que se desenha, tanto no plano interno quanto no internacional, é difícil saber quais e como serão os novos impostos. O que já se tem como certo é que as formas atuais não parecem suficientes nem adequadas para lidar com a nova realidade econômica e social. Muito deve ser mudado: conceitos, teorias, práticas e estruturas jurídicas". (CORREIA NETO, AFONSO e FUCK, 2020, p. 42 e 43).

Aderindo a essa afirmação, é possível ainda antever que a segurança necessária à ordem jurídico-tributária experimentará fortes tensões até que as mudanças causadas pela Era Digital sejam completamente assimiladas, absorvidas e equilibradas pela sociedade e pelas ferramentas do Direito.

5 Desafios e Conclusões

Já arraigada no seio da sociedade e se apresentando mesmo como um fator condicionante de escolhas e comportamentos, a Era Digital já é realidade. As novas gerações já não sabem se comportar segundo os padrões estabelecidos há poucas décadas. As engrenagens da Era Digital destruíram os antigos modelos, sendo necessário olhar para o futuro e se adaptar às mudanças.

Com apenas um "clique" são formadas conexões e negociações distantes e em qualquer lugar do planeta, bastando, para tanto, a presença da internet. Forma tão simples de conexão social representa, por outro lado, tormentoso desafio legislativo e jurídico.

Se, por um lado, as novas formas de interação social e negociação precisam, de fato, evoluir – e já não se aceita qualquer retrocesso nessa seara –, por outro, essas mesmas negociações devem estar fundamentadas em ambientes seguros, que ofereçam cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade do Direito em favor dos atores sociais.

Independentemente da discussão se a segurança jurídica consiste em um estado de espírito ou na certeza de cada indivíduo quanto àquilo que foi ou não determinado pelo texto da lei, certo é que ela demanda positividade do Direito, de modo a impor uma validade incondicional da norma, sendo obrigatória a observância desta, independentemente de ela ser justa ou não

Neste cenário de aparente conflito entre a velocidade e a agilidade das transformações sociais e a estabilidade necessária ao desenvolvimento e à manutenção dos negócios, o papel da segurança jurídica como fator de promoção dessa estabilidade necessária está longe de ser obsoleto.

Embora muito já se tenha debatido sobre o tema, o que provoca o sentimento de tratar-se de assunto já ultrapassado, encontramos-nos em plena Era Digital, diante de novas discussões em que a segurança jurídica é mais uma vez a protagonista.

Com efeito, na seara tributária, tais discussões encontram maior relevância, uma vez que, como visto, é esse campo um dos mais sensíveis quanto à proteção às legítimas expectativas criadas e à estabilidade do próprio ordenamento jurídico.

Nesse sentido, a segurança no Direito precisa existir em uma sociedade cujas relações interpessoais e negociais estão em constante mudança.

Se, por um lado, antigas concepções e paradigmas não mais acompanham a velocidade das relações sociais e econômicas, notadamente aquelas diretamente impactadas pela Era Digital que vivenciamos, por outro, a segurança jurídica é imprescindível para a existência de um ambiente social e econômico estável e previsível onde os indivíduos possam evoluir, gerando a prosperidade da sociedade.

Vimos que, durante a evolução histórica da teoria da tributação, princípios como a legalidade, a anterioridade, a irretroatividade e a isonomia foram ganhando força, exatamente por se tratar de pressupostos da segurança jurídica. Esses princípios se relacionam, como visto, com as garantias de cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade em favor dos cidadãos, e caracterizam a segurança jurídica como norma inafastável, de eficácia de condição estrutural no ordenamento.

A segurança jurídica é, portanto, o verdadeiro pilar do Direito Tributário. Seus aspectos, apresentados neste estudo, exercem papel essencial na relação Estado-Contribuinte, visto que, garantindo a estabilidade

jurídico-normativo-tributária, constituem a base concreta e segura para a construção dos novos modelos de negócios na Era Digital.

Assim, diante da nova realidade da Era Digital e das novas formas negociais, grandes desafios se apresentam. A aparente dicotomia “evolução versus segurança” precisa ser solucionada em prol da própria sociedade e do desenvolvimento econômico; uma vez que o processo legislativo naturalmente não consegue acompanhar as cada vez mais velozes e inéditas mudanças na sociedade, questionamentos têm surgido com maior frequência. Novos negócios jurídicos não previstos nas normas em vigor têm sido objeto de tributação por parte do Estado, dando ensejo a diversas demandas judiciais propostas por contribuintes.

Indústria, comércio e prestação de serviços têm sofrido relevantes alterações e os modelos conhecidos foram e continuam sendo bastante alterados em uma velocidade bem superior àquela que os ordenamentos jurídicos tentavam acompanhar tempos atrás.

Neste cenário, a velocidade e mesmo a criatividade da produção legislativa têm se mostrado insuficientes para atender a crescente demanda por respostas ágeis e satisfatórias, o que finda cabendo ao Poder Judiciário, exigindo do jurista uma criatividade nas soluções. Não se pode perder de vista o pilar estrutural que é a segurança jurídica, sob pena de sua relativização. Abalar o pilar da segurança jurídica tributária poderia servir para favorecer medidas aventureiras que atentem contra direitos fundamentais do cidadão e contra o próprio Estado de Direito.

A natural conclusão a que se pode chegar é que os novos paradigmas surgidos na Era Digital demandam soluções que perpassam os princípios da legalidade, anterioridade e isonomia, bases da segurança jurídica tributária. Assim, até que as mudanças causadas pela Era Digital sejam completamente assimiladas, absorvidas e equilibradas pela sociedade e pelas ferramentas do Direito, a segurança necessária à ordem jurídico-tributária experimentará fortes tensões. Não se pode, contudo, abrir mão de conquistas históricas sob o pretexto da busca de evolução, sob pena de esta (evolução) voltar-se contra a própria sociedade, representando retrocesso na proteção de direitos fundamentais.

Referências

ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica em matéria tributária. **Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas**, Brasília, v.11, n.64, p.45-61, set./out. 2017.

CABRAL, Gisele Santos. O instituto da segurança jurídica em matéria tributária. **Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas**, Brasília, v. 14, n. 81, p. 134 – 152, jul./ago. 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. O princípio da segurança jurídica em matéria tributária. **Revista da Faculdade de Direito: Universidade de São Paulo**, São Paulo, v.98, p. 159 – 180, 2003.

CORREIA NETO, Celso de Barros; AFONSO, José Roberto R.; FUCK, Luciano F. Desafios tributários na Era Digital. *In*: AFONSO, José R.; SANTANA, Hadassah L. (Coord.) **Tributação 4.0**. São Paulo: Almedina, 2020.p.29-47.

FERREIRA, Luiz Guilherme de M.; NOBREGA, Marcos. Tributação na economia digital e conflito de competência. *In*: AFONSO, José R.; SANTANA, Hadassah L. (Coord.) **Tributação 4.0**. São Paulo: Almedina, 2020.p.97-121.

LUHMANN, Niklas. A constituição como aquisição evolutiva. Tradução Menelick de Carvalho Netto, Giancarlo Corsi, Raffaele DeGiorgi do original “Verfassungsevolutionäre Errungenschaft”. **Rechtshistorisches Journal**, [s. l.], v. IX, p. 176-220, 1990. Disponível em: <http://pt.scribd.com/doc/31253250/LUHMANNNiklas-A-constituicao-como-aquisicao-evolutiva> Acesso em 09/03/2022. Acesso em: 23 maio 2022.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Conclusões do XLI Simpósio de Direito Tributário do CEU – Escola de Direito: segurança jurídica em matéria tributária. **BDM – Boletim de Direito Municipal**, São Paulo, v.33, n. 3, p. 153 – 159, mar. 2017.

PAULSEN, Leandro. **Segurança jurídica, certeza do direito e tributação**: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade. 2005. Dissertação (Mestrado em Direito)- Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre –RS, 2005.

PERIN-DUREAU, Ariane. Le principe de sécurité juridique et le droit fiscal. **Les Cahiers du Conseil Constitutionnel**, Paris, Titre VII, n. 5, Out. 2020. Disponível em: <https://www.conseil-constitutionnel.fr/publications/titre-vii/le-principe-de-securite-juridique-et-le-droit-fiscal>. Acesso em: 23 maio 2022.

ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. O princípio da coisa julgada e o vício de inconstitucionalidade. *In*: ROCHA, Cármen Lúcia Antunes (coord.) **Constituição e segurança jurídica**: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada. Estudos em homenagem a José Paulo Sepúlveda Pertence. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005, p. 165-191.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A segurança jurídica da lei tributária no tempo. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, ano 18, n. 104, p.49-76, mar./abr. 2020.

SILVA, José Afonso da. Constituição e Segurança Jurídica. *In*: ROCHA, Cármen Lúcia Antunes (coord.) **Constituição e segurança jurídica**: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada. Estudos em homenagem a José Paulo Sepúlveda Pertence. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005, p.15-30.

SCHWAB, Klaus. **A quarta Revolução Industrial**. Tradução Daniel Moreira Miranda. São Paulo: Edipro, 2016.

TORRES, Heleno Taveira. Segurança jurídica em matéria tributária. **Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas**, Brasília, v.10, n. 58, p.28-49, set./out. 2016.

ZILVETI, Fernando Aurelio. **A evolução histórica da teoria da tributação**: análise das estruturas socioeconômicas na formação do sistema tributário. São Paulo: Saraiva, 2017.

Recebido em: 14.06.2022

Aceito em: 16.08.2023