

A REFORMA TRIBUTÁRIA E A SEGURANÇA JURÍDICA

TAX REFORM AND LEGAL CERTAINTY

Igor Vasconcelos Saldanha^A <https://orcid.org/0000-0002-5797-9403>Luiz Alberto Gurgel de Faria^B <https://orcid.org/0000-0002-9515-3506>

^AMestre 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). Membro dos grupos de pesquisa: Tributação 4.0: os tributos na era digital (IDP) e Observatório Constitucional (IDP). Graduado pela Universidade de Brasília (UnB). Advogado.

^BDoutor e Mestre em Direito Público pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE). Graduado pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN). Professor Associado da Universidade de Brasília (UnB). Professor Titular do Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Direito (PPGD) do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP) e do PPGD da Universidade Nove de Julho (UNINOVE). Coordenador do grupo de pesquisa Reforma Tributária, Segurança Jurídica e Jurisdição Constitucional (IDP). Ministro do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

Correspondência: igorsaldanha.adv@gmail.com; gurgelfaria@uol.com.brDOI: <https://doi.org/10.12957/rfd.2026.99580>

Artigo submetido em 02/06/2026 e aceito para publicação em 06/08/2026.

Resumo: O presente artigo tem por objetivo analisar a relação entre a reforma tributária brasileira, impulsionada pelos novos paradigmas da economia digital, e o princípio da segurança jurídica enquanto garantia fundamental dos contribuintes. As transformações decorrentes da quarta revolução industrial – marcadas pela digitalização e pela intangibilização de bens e serviços – impõem a necessidade de atualização do Sistema Tributário Nacional, historicamente estruturado para uma economia de bases físicas e territoriais bem definidas. Examina-se a segurança jurídica em suas dimensões objetiva e subjetiva e sua correlação com o desenvolvimento econômico nacional. Por meio de pesquisa empírica na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF), investiga-se como a Corte tem sopesado reformas tributárias constitucionais em face dos corolários da segurança jurídica. Conclui-se que os julgados pretéritos fornecem parâmetros relevantes para antecipar o controle de constitucionalidade da Emenda Constitucional nº 132 (Brasil, 2023).

Palavras-chave: Reforma tributária; segurança jurídica; economia digital; desenvolvimento econômico.

Abstract: This article aims to analyze the relationship between the Brazilian tax reform, driven by the new paradigms of the digital economy, and the principle of legal certainty as a fundamental guarantee for taxpayers. The transformations arising from the fourth industrial revolution – marked by digitalization and the intangibilization of goods and services – demand an update of the National Tax System, historically structured for an economy based on well-defined physical and territorial foundations. Legal certainty is examined in its objective and subjective dimensions and its correlation with national economic development. Through empirical research on the case law of the Federal Supreme Court (STF), this article investigates how the Court has weighed constitutional tax reforms against the corollaries of legal certainty. It is concluded that past rulings provide relevant parameters for anticipating the constitutional review of Constitutional Amendment No. 132 (Brasil, 2023).

Keywords: Tax reform; legal certainty; digital age; economic development.

1. INTRODUÇÃO

A Reforma Tributária, há muito esperada e objeto de inúmeras controvérsias políticas e de falta de consenso nacional especialmente decorrentes de um modelo atípico de federação, tem sido causa de esperança – mas também de incertezas e preocupações – por parte dos contribuintes brasileiros.

Nesse cenário, o presente artigo busca correlacionar as reformas do Sistema Tributário constitucional com as mudanças econômicas causadas pelo avanço da economia digital e a aplicação da segurança jurídica na proteção dos contribuintes. Pretende-se, assim, elucidar a seguinte questão: a segurança jurídica dos contribuintes pode ser impactada pelas alterações decorrentes dos novos paradigmas da economia digital que impulsionam a reforma tributária brasileira?

Inicialmente, será contextualizado o estágio atual da economia digital e as necessidades de atualização normativa decorrentes das mudanças de paradigmas no ambiente de negócios. Tais necessidades impulsionaram, sobremaneira, a reforma tributária em andamento no Brasil e causaram a implementação de novas sistemáticas fiscais.

Além da adequação normativa à realidade negocial, também iremos correlacionar essa reforma tributária com o instituto da segurança jurídica enquanto uma garantia fundamental dos contribuintes e uma necessidade para o ambiente de negócios e o desenvolvimento nacional.

Por derradeiro, serão examinados julgados resultantes de pesquisa empírica realizada na base jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal (STF) com o objetivo de evidenciar

prognósticos de futuros juízos de controle de constitucionalidade da novel regulação do Sistema Tributário Nacional.

2. A REFORMA TRIBUTÁRIA E A NECESSIDADE DE ATUALIZAÇÃO NORMATIVA ANTE A ECONOMIA DIGITAL

Como é elementar, mudanças nas relações sociais e econômicas ensejam a necessidade de alterações normativas para que o ordenamento jurídico não se encontre destoante da realidade concreta que pretende regular. Com efeito, o *dever-ser* do Direito não pode deixar de acompanhar as mudanças nos meios produtivos e os avanços de tecnologia experimentados pela sociedade. As modernas alterações nos processos de produção e circulação de riqueza e a velocidade do desenvolvimento tecnológico exigem reformas legislativas que mantenham o sistema normativo razoavelmente harmonizado com o estágio de desenvolvimento econômico da sociedade.

A economia mundial, caracterizada por significativa presença digital nos negócios e nas relações interpessoais, tem causado, em alta velocidade, relevantes mudanças nos modelos sociais há muito tempo existentes. Essas mudanças consistem em verdadeira “revolução tecnológica” (Schwab, 2016, p. 11).

Tal revolução já está modificando a nossa forma de viver, trabalhar e nos relacionar. Observa-se um movimento em que a multidão está tomando os lugares das corporações no centro do capitalismo (Sundararajan, 2018, p. 23). Suas características de velocidade, amplitude e profundidade, além de seu impacto sistêmico, ainda não haviam sido observadas em épocas anteriores em outras revoluções econômicas passadas.

Diante do atual movimento digital massivo, Klaus Schwab (2016), fundador e ex-presidente executivo do Fórum Econômico Mundial, sustenta que a sociedade está no início de uma quarta revolução industrial. Para ele, esta revolução “é caracterizada por uma internet mais ubíqua e móvel, por sensores menores e mais poderosos que se tornaram mais baratos e pela inteligência artificial e aprendizagem automática (ou aprendizagem de máquina)” (Schwab, 2016, p. 16).

John Micklethwait e Adrian Wooldridge (2015, p. 27), por sua vez, apontam que essa nova revolução atingiu outros âmbitos sociais, entre eles o próprio Estado. A tecnologia da informação está enfraquecendo uma das principais fontes de poder do Estado: a sua condição

de possuir mais informações do que qualquer outra organização, o que causa reflexos diretos nas estruturas políticas e jurídicas da sociedade.

De fato, a amplitude desta quarta revolução é maior. Observa-se uma fusão das tecnologias com os campos físicos, digitais e biológicos, promovendo descobertas nas mais diversas áreas: “Todas as inovações e tecnologias têm uma característica em comum: elas aproveitam a capacidade de disseminação da digitalização e da tecnologia da informação” (Schwab, 2016, p. 23).

De outro giro, é possível notar a presença de três forças ou fatores distintivos presentes nas tecnologias digitais e ausentes em relação a outras tecnologias que revolucionaram períodos anteriores. A primeira delas é a que transforma coisas em informação, notadamente a representação digital dessa informação. A segunda força é representada pelo crescimento sustentado e exponencial do poder do *hardware*, da banda larga e do armazenamento, acompanhados da miniaturização dos dispositivos digitais. A última consiste na possibilidade de mudanças e a ampliação das atividades das máquinas sem a necessidade de sua reconstrução física (Sundararajan, 2018, p. 88-89).

A importante dimensão da quarta revolução pode ser observada, no atual estágio da economia, pela possibilidade de ter uma unidade econômica com um número bem menor de trabalhadores do que se necessitava anteriormente. Os custos marginais de empresas digitais são muito mais baixos e estas podem ter uma extensão geográfica de atuação bem maior. As empresas da economia digital atuam e oferecem bens de informação de reduzido custo de armazenamento e transporte, diferentemente das empresas tradicionais. Nessa linha, novas tendências tecnológicas estão surgindo. Pode-se exemplificar, entre elas, os veículos autônomos, a impressão 3D, a robótica avançada, os novos materiais e o *blockchain*.

Dessa maneira, a tecnologia tem evoluído e causado profundas modificações nas formas de comunicação, de trabalho, de negócios, de geração de renda, de consumo e de transações econômicas. O tripé indústria-comércio-prestação de serviços tem 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 há poucas décadas.

Como afirma o “otimista pragmático” Klaus Schwab (2016, p. 24): “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 prevêê-las”.

As referidas mudanças na economia impactaram os ordenamentos tributários a nível mundial. De fato, se tributar é retirar parte da riqueza privada para transferi-la ao Estado, as alterações nos processos econômicos, de forma inevitável, demandam mudanças nas leis tributárias. Destarte, se mudam as formas de gerar e circular riqueza, à tributação é imprescindível adaptar-se. Como consequência, a reforma das regras tributárias atuais é um dos principais tópicos de discussão no mundo (Araújo; Correia Neto, 2023, p. 269).

A Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE, 2015, p. 16)) propõe que quatro características determinam a atual economia digital: (i) a grande dependência de intangíveis; (ii) o enorme e relevante uso de dados, principalmente dos usuários e consumidores; (iii) a constante utilização de modelos negociais multilaterais e (iv) a dificuldade de definir a jurisdição a que se submete a geração de riqueza ou utilidade promovida pelo negócio devido à volatilidade da constatação do local do estabelecimento das partes contratantes. Na esteira do que constatou a OCDE, todo este cenário socioeconômico apresenta desafios jurídicos e demanda estudos e pesquisas na área do Direito.

Sendo assim, o Direito, ante seu papel de buscar regular as relações sociais e os negócios, sofre diversos impactos nesse cenário. Como sustenta Klaus Schwab (2016, p. 30): “a ciência avança tão rápido que, no momento, as limitações são mais jurídicas, regulamentares e éticas que técnicas”.

Em princípio, não é possível, nem economicamente viável, simplesmente escolher regras jurídicas anteriores para serem aplicadas em uma nova economia tão diferente (Sundararajan, 2018, p. 207), com elementos e formas de riqueza tão distintos dos já conhecidos: “Os novos processos de produção com a adoção da manufatura aditiva trazem necessidade de reexame de regulamentações sobre responsabilidade civil, direito do consumidor, patentes e direito tributário, entre outros” (Nobrega, 2022, p. 51).

No campo do Direito Tributário, responsável pela obtenção do financiamento dos Estados, as dificuldades se tornam mais patentes se considerarmos as necessidades financeiras das administrações estatais frente as garantias fundamentais dos contribuintes de um cenário novo e não previsível de consumo. Por outro lado, sabe-se que a estrutura fiscal pode ser vista como um produto das forças econômicas, políticas e sociais geradas pelo ritmo do desenvolvimento econômico da sociedade (Zilveti, 2017, p. 34). Como aponta Sergio André Rocha (2019, p. 56): “historicamente, todos os grandes desenvolvimentos do Direito

Tributário Internacional foram diretamente impulsionados por eventos ‘disruptivos’ globais, os quais demandaram esforços para recuperação das economias”.

Todo esse quadro fático-normativo conduz à necessidade premente de uma reforma legislativa que pretenda atualizar as bases do sistema tributário nacional para que seja possível acompanhar a economia digital, evitando injustiças fiscais e perda de arrecadação.

É possível citar alguns problemas de ordem tributária criados pelo avanço tecnológico experimentado na economia digital: (i) dificuldade na identificação dos contribuintes e do local dos negócios; (ii) dificuldades de acesso às informações sobre transações; (iii) dificuldade de se preservar a equidade do sistema tributário; (iv) geração de lucros em países sem o devido pagamento de tributo no local onde a riqueza foi criada e (v) dificuldade de se distinguir bem e serviços em uma economia que oferece utilidades (Nobrega, 2022, pp. 48-49).

Com efeito, a economia digital avança nas mais variadas direções e ramos da sociedade. Percebe-se, assim, que seria difícil, senão impossível, isolar a economia digital do resto do mundo para fins tributários (OECD, 2015, p. 11).

Dessa maneira, observa-se a relevância jurídica do desenvolvimento da economia digital e de suas consequências desafiadoras, tanto em nível interno, quanto no plano internacional, especialmente no âmbito de uma necessária reforma tributária. As rupturas e inovações proporcionadas pela quarta revolução industrial estão promovendo a redefinição do funcionamento de instituições e organizações públicas e sociais. Tais mudanças estão obrigando os governos, em todos os níveis, a se adaptarem à nova realidade, visto que afetam diretamente a forma de relação entre países, governos e cidadãos (Schwab, 2016, p. 71).

Como afirmam Celso de Barros Correia Neto, José Roberto R. Afonso e Luciano Felício Fuck (2020, p. 32):

Os sistemas tributários em vigor não parecem plenamente capazes de dar conta dos desafios postos pela nova economia digital. As bases, estabelecidas no início do século XX, caminham para tornarem-se obsoletas – inaptas para lidar com novas práticas comerciais e novos modelos de negócios. Os reflexos [dessa nova economia] afetam tanto a política tributária quanto a administração fazendária. Se, por um lado, as novas tecnologias de informação, comunicação e inteligência abrem enormes oportunidades para que os fiscos cobrem, arrecadem e fiscalizem tributos com mais eficiência e agilidade; por outro, esses mesmos determinantes técnicos ou tecnológicos tornam obsoletos, inadequados e até inoportunos muitos dos impostos desenhados e cobrados para uma economia que não era digital.

A essa situação, os autores denominam “paradoxo contemporâneo” (Correia Neto; Afonso; Fuck, 2020, p. 32). Sustentam, também, que em decorrência disso, enquanto houver

um descompasso entre a economia e os tributos neste cenário, as empresas de tecnologia e de comércio eletrônico estarão em vantagem perante seus concorrentes tradicionais (Correia Neto; Afonso; Fuck, 2020, p. 33).

A tributação na era digital e a necessidade de uma reforma fiscal também ganham importância quando se verifica, no atual cenário econômico mundial, o aumento imensurável das relações comerciais entre empresas e indivíduos de países diversos, relações essas que ultrapassam fronteiras geográficas nas quais sobrepõe a negociação de intangíveis e a prestação de serviços, especialmente no exterior. Há uma verdadeira fusão entre os mundos digitais, físicos e biológicos, com o capital e as empresas cada vez mais voláteis, atuando muito além dos conceitos de fronteira e nacionalidade (Correia Neto; Afonso; Fuck, 2020, p. 30-31).

Com efeito, as modalidades e instrumentos contratuais, as formas de prestação de serviço e a evolução do relacionamento entre as partes têm se alterado e se diversificado em grande número, forma e velocidade para acompanhar o avanço tecnológico e as necessidades humanas na nova economia, criando situações não previstas pelo ordenamento tributário existente. Inovações tecnológicas, como, por exemplo, a inteligência artificial, computação na nuvem, internet das coisas, impressão 3D, plataformas digitais e criptomoedas, têm promovido significativo impacto nos negócios realizados, na velocidade das transações e nas relações entre os membros da sociedade, inclusive aquela entre o contribuinte e a administração tributária.

Dessa forma, as inúmeras e diversificadas inovações tecnológicas, que têm modificado significativamente as relações e os negócios praticados na sociedade, demandam uma “revolução” tributária compatível para acompanhar e enfrentar os novos paradigmas existentes, especialmente no âmbito da reforma tributária que está se operando.

Com a “desintermediação” proporcionada pela digitalização, crescem as situações em que fornecedores de bens, serviços e intangíveis não residentes relacionam-se diretamente com pessoas físicas, tornando mais complexo o controle da tributação de transações transfronteiriças (Rocha, 2019, p. 75).

Quanto às relações de emprego, o capitalismo de multidão está transformando significativamente o tradicional paradigma do trabalho, o qual não está escapando da evolução tecnológica. No campo da tributação do trabalho, observa-se que a quarta revolução industrial parece estar criando um menor número de vagas de trabalho nas novas indústrias em ascensão do que as revoluções anteriores criaram.

Observa-se, de forma evidente, impactos significativos no âmbito do Direito Tributário, nas ideias clássicas de origem, destino, equidade, segurança jurídica, concorrência fiscal, praticabilidade e simplificação dos impostos, as quais são questões universais que sempre afetaram a tributação e sua concretização. O avanço da economia digital, no entanto, colocou os conflitos envolvendo esses conceitos ainda mais em evidência (Oliveira; Pinto, 2018, p. 464).

De fato, no âmbito do Direito Tributário, precisam ser enfrentados e atualizados os conceitos de territorialidade e nacionalidade, bem como a definição de bens, serviços e utilidades que serão objeto de tributação. Tais pontos não podem deixar de ser profundamente tratados na reforma tributária corrente. A desatualização de conceitos tão importantes como os citados causam insegurança jurídica.

Os conceitos de comércio, serviços e indústria passam pelos mesmos desafios na era digital e, por consequência, a incidência tributária sobre essas materialidades também enfrenta dificuldades. Atividades realizadas em lojas físicas com bens tangíveis, estoques e circulação de mercadoria entre estabelecimentos e contribuintes estão perdendo espaço. Com o avanço das negociações em escala, as plataformas digitais e os *e-commerces* estão substituindo os antigos modelos de negócio. Computação na nuvem, impressão 3D e a internet das coisas, para citar apenas alguns exemplos, não cabem nem se adaptam àquelas antigas balizas tributárias construídas e empregadas durante bastante tempo.

Por outro lado, na nova economia digital pode se observar, nas chamadas “utilidades” (futuro da dicotomia entre bens e serviços), a criação de funcionalidades extrínsecas circunstanciais do objeto. Estas funcionalidades consistem na mutabilidade da consideração do bem em razão da função em que ele é empregado. Tal situação tem ganhado bastante relevo. Assim, quanto à circulação de bens,

[...] enquanto na economia tradicional as ofertas, ou o objeto contratado, geralmente possuíam uma natureza intrínseca, que as acompanhava qualquer que fosse o tipo de negócio, nas novas ofertas aos objetos contratados serão atribuídas diferentes características a depender das funções que exerçam naquele negócio específico [...] estamos passando pela migração da preponderância da ideia de natureza intrínseca permanente para a ideia de funcionalidade extrínseca circunstancial, ou temporária, do objeto contratado (Bergamini *et al.*, 2020, p. 102).

Também no âmbito da negociação e oferta de serviços, cumpre repisar, nessa linha de entendimento, que

[...] a prestação de serviços on-line, a venda de produtos virtuais e demais operações realizadas remotamente possibilitam o consumo sem qualquer presença física do fornecedor no país do consumidor, sem o desembaraço aduaneiro do produto, sem

a execução do serviço no local de sua prestação. A ausência desses nexos comumente mensuráveis dificulta a tributação conforme a jurisdição e as regras tributárias de cada país (Bergamini *et al.*, 2020, p. 247).

Toda essa digitalização e intangibilização dos bens e serviços, das utilidades e dos negócios têm causado severos obstáculos para a tributação das operações, especialmente no que toca a questões como o local do pagamento do imposto e a definição do sujeito ativo da imposição tributária, por exemplo.

É urgente o avanço no “debate sobre eventual reconceituação das atuais normas de direito tributário internacional” (Bergamini *et al.*, 2020, p. 42), visto que a reforma tributária em andamento no país não pode se abster de enfrentar esses desafios com o objetivo de aproximar o ordenamento jurídico da ordem econômica e social experimentada atualmente, sob pena de anacronismo e de dissociação entre o Direito e a realidade. Nesse sentido, concluem Hadassah Lais de Sousa Santana e Nilson José Franco Júnior (2023, p. 422):

[...] para abarcar toda a complexidade do mercado digital, será necessária uma revisão total do sistema tributário, principalmente no que se refere às bases tributárias, para um melhor aproveitamento justo e igualitário de sua incidência.

3. SEGURANÇA JURÍDICA COMO GARANTIA FUNDAMENTAL DOS CONTRIBUINTES E NECESSIDADE PARA O AMBIENTE DE NEGÓCIOS E O DESENVOLVIMENTO NACIONAL

Os direitos fundamentais consistem em verdadeiras conquistas civilizatórias de uma sociedade e têm forte correlação com o momento histórico em que estão inseridos. O tempo e a evolução social e econômica são fatores que impactam diretamente a produção legislativa e os efeitos das relações jurídicas.

No tópico anterior demonstrou-se como o progresso econômico no tempo tem o condão de moldar os instrumentos jurídicos e as fórmulas legislativas no seio da sociedade. Nessa esteira, avança-se sobre a investigação da segurança jurídica como garantia fundamental dos cidadãos, e principalmente dos contribuintes, e sua importância para as relações jurídicas e para o crescimento econômico, especialmente do Brasil em um contexto de recente reforma tributária.

O princípio da segurança jurídica é um dos fundamentos basilares do Estado Democrático de Direito com reflexos diretos e significativos no equilíbrio da tormentosa relação entre o Estado e o cidadão. Como sustenta Virgílio Afonso da Silva (2021, p. 240):

“os objetivos primordiais dessa segurança são a garantia de certa estabilidade em relação a fatos jurídicos ocorridos no passado, de clareza em relação ao direito vigente no presente, e de alguma forma de previsibilidade para relações jurídicas futuras”.

Com efeito, essa segurança é um elemento que cria, para os cidadãos, a proteção necessária para que suas relações sociais possam ser desenvolvidas em um ambiente de previsibilidade jurídica. Dessa maneira, a segurança jurídica, enquanto estabilizador de relações sociais, é um objetivo do próprio Direito, que possui, como maior ideal, alcançar a Justiça. Jorge Miranda (2020, p. 337) afirma que

[...] apenas em Estado de Direito ela alcança a máxima realização até hoje conhecida, em conjugação com a justiça. Só em Estado de Direito, os cidadãos obtêm a segurança da previsibilidade do seu futuro. E previsibilidade que exige, em simultâneo, publicidade, certeza, compreensibilidade, razoabilidade, estabilidade.

No campo tributário, em que o Estado, mediante suas espécies legislativas, atua de forma a impor suas exações, cobrando do cidadão a participação nas despesas públicas, a segurança jurídica e a proteção da confiança assumem significativo relevo, porquanto constituem real limitação apta a prevenir e combater os excessos do poder estatal.

Tradicionalmente apresentado como inspirado no Direito Germânico, o princípio da segurança jurídica se desdobra em duas dimensões. A exigência objetiva do referido princípio pressupõe que a norma seja inteligível e acessível aos cidadãos o que levaria a uma certa estabilidade normativa. A dimensão subjetiva do princípio, de outro giro, traduz a confiança legítima que se deveria instaurar entre as autoridades e os administrados e que demanda uma proteção particular contra mudanças bruscas nas normas. Portanto, o princípio da segurança jurídica tem como objetivo proteger tanto o Estado, quanto o contribuinte, com o propósito de garantir a confiança entre ambos. Assim, a segurança jurídica consistiria em um verdadeiro *droit à la stabilité* (Perin-Dureau, 2020, p. 2).

Paulo de Barros Carvalho (2019, p. 209), abordando a segurança jurídica, aponta que seu papel na sociedade consiste em

coordenar o fluxo das interações inter-humanas, no sentido de propagar no seio da comunidade social o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta. Tal sentimento tranquiliza os cidadãos, abrindo espaço para o planejamento de ações futuras, cuja disciplina jurídica conhecem, confiantes que estão no modo pelo qual a aplicação das normas do direito se realiza. Concomitantemente, a certeza do tratamento normativo dos fatos já consumados, dos direitos adquiridos e da força da coisa julgada, lhes dá a garantia do passado. Essa bidirecionalidade *passado/futuro* é fundamental para que se estabeleça o clima de segurança das relações jurídicas” (...) “Desnecessário encarecer que a segurança das

relações jurídicas é indissociável do valor *justiça*, e sua realização concreta se traduz numa conquista paulatinamente perseguida pelos povos cultos.

Na evolução das concepções e estudos sobre a importância da segurança para o ordenamento jurídico, emergiu o entendimento doutrinário de que esse instituto teria verdadeira natureza de norma (Ávila, 2017, p. 51). Constituindo-se como norma, a segurança jurídica teria uma eficácia de condição estrutural, compelindo a sua observância, garantindo cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade.

A cognoscibilidade exige um direito o mais claro e preciso possível. A confiabilidade se refere à dinâmica do direito no tempo, exigindo estabilidade das relações jurídicas, enquanto a calculabilidade é representada pela previsibilidade do Direito em relação ao porvir. Eventuais alterações nas regras jurídicas existentes e em vigor não podem frustrar expectativas legítimas dos cidadãos e contribuintes, os quais têm seu direito de propriedade alcançado pelas normas e exações tributárias.

Nessa perspectiva, cabe destacar que a segurança jurídica tributária é também o resultado de um longo processo histórico de resistência dos indivíduos contra taxações desproporcionais, imprevisíveis e desarrazoadas. Como bem registrado em artigo anterior de nossa autoria, a segurança jurídica tributária “serve primordialmente para a proteção da confiança do indivíduo, enquanto contribuinte, em relação ao Estado” (Faria; Saldanha, 2023, p. 4).

Sob esse contexto, a segurança jurídica, na esfera do Direito Tributário, está expressamente albergada e concretiza-se por meio de diversos princípios tributários, notadamente de natureza constitucional. A segurança jurídica e o Sistema Constitucional Tributário brasileiro apresentam, portanto, verdadeira, manifesta e estreita relação. A necessidade de proteger a confiança legítima do contribuinte, por exemplo, demanda que na edição de um ato normativo sejam fixadas diretrizes que devem ser cumpridas e critérios a serem respeitados, criando-se inevitavelmente uma legítima expectativa no contribuinte de que, atuando da forma prescrita na lei, não haverá surpresa e que eventual alteração normativa não poderá ser aplicada a condutas anteriores (Schoueri, 2019, p. 348).

Assim, no texto constitucional, os princípios da legalidade (art. 150, I, Constituição Federal [CF]), da anterioridade (art. 150, III, b e c, CF) e da irretroatividade (art. 150, III, a, CF) representam essa efetiva concretização do princípio da segurança jurídica, enquanto limitações constitucionais ao poder de tributar se somam a outras garantias constitucionais

(direito adquirido, coisa julgada e ato jurídico perfeito) na busca da certeza e da previsibilidade no campo dos tributos. Esse arcabouço é claramente reforçado, como direitos e garantias fundamentais do cidadão-contribuinte, quando o texto constitucional, em seu art. 60, §4º (Brasil, 1988), qualifica as referidas normas como cláusulas pétreas, conferindo-lhes relevantíssima proteção.

De outro giro, pode-se observar também que a segurança jurídica gera impactos na arrecadação tributária e na economia do país pois a previsibilidade e a estabilidade jurídica das relações são fundamentais para o desenvolvimento dos investimentos e negócios.

Suzana Tavares da Silva (2015, p. 73), discorrendo sobre segurança e confiança no Direito Tributário e sua correlação com a seara econômica, ressalta que “[...] o cumprimento das obrigações fiscais é algo que onera a liberdade econômica dos contribuintes, obrigando-os sempre a planejar as suas decisões econômicas, também em função das respectivas implicações fiscais. Por essa razão, a questão da aplicação da lei fiscal no tempo assume especial relevância no domínio da concretização normativa dos princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança”.

Das características e do conceito da segurança jurídica, bem como dos seus reflexos na economia, pode-se observar que essa estabilidade de índole jurídica constitui um verdadeiro requisito para o desenvolvimento econômico do Estado, não podendo ser considerada um fim em si mesma, mas de fato uma ferramenta e uma condição para o progresso econômico. No âmbito acadêmico, a estreita relação entre Direito e Economia impulsionou o avanço das teorias relacionadas à Análise Econômica do Direito, especialmente em solo norte-americano¹.

Estudioso dos temas referentes a essa corrente teórica, também conhecida como *Law and Economics*, Marcus Faro de Castro (2011, p. 47), adotando a perspectiva desenvolvida sob o nome de “Análise Jurídica da Política Econômica”, afirma, sobre a relação entre o Direito e a Economia, que

[...] em um mundo com interdependências crescentes entre as diferentes sociedades, um desafio que se põe a todos é criar e gerir combinações bem escolhidas de canais institucionais viabilizadores da livre articulação de interesses econômicos (mercados) e políticos (democracia) como meio de propulsionar o desenvolvimento econômico em ritmo competitivo acompanhado de paz social. O direito precisa ser mobilizado para dar a sua contribuição.

¹ Podemos citar, as manifestações surgidas nos Estados Unidos, durante o início dos anos 1960, nos trabalhos acadêmicos produzidos na Universidade de Chicago por Aaron Director, George Stigler, Robert Fogel, Ronald Coase e Richard Posner.

Sob essa perspectiva, o desenvolvimento econômico depende de um tratamento jurídico certo, estável e seguro em uma série de distintas áreas como, por exemplo, as relações de trabalho, as relações de consumo e as relações tributárias entre Estado e contribuintes. Assim, o desenvolvimento econômico interno se realizará e se aperfeiçoará dentro dos parâmetros de um Estado de Direito em que se prestigie a segurança jurídica.

A *contrario sensu*, um ambiente de insegurança jurídica afasta investidores pois não garante condições mínimas de previsibilidade para as relações jurídico-econômicas, aumentando os riscos do negócio. Dessa maneira, ela causa uma desaceleração do crescimento econômico da sociedade com as consequências negativas que lhe acompanham. Ausentes as condições de confiabilidade e previsibilidade, aos investidores resta um cenário de grande insegurança e uma consequente busca por alternativas de menor risco, constituindo verdadeiro desafio, especialmente para os países de economia emergente.

O respeito à segurança jurídica nas relações econômicas, sociais, trabalhistas e tributárias, portanto, está diretamente relacionado ao desenvolvimento econômico e social de um país pois torna possível que as pessoas naturais ou jurídicas possam planejar suas atividades e investimentos de médio e longo prazo com base em regras prévias, claras e estáveis sem o receio de que essas regras possam ser inesperadamente alteradas de forma arbitrária. Deve-se proteger, portanto, a confiança do contribuinte nos atos do poder político que contendam com suas esferas jurídicas (Miranda, 2020, p. 340).

Nesse novo contexto de economia digital, não se pode ignorar que as inovações legislativas, especialmente aquelas de natureza tributária, vão afetar as decisões adotadas pelos agentes econômicos segundo os custos de seus investimentos a curto, médio e longo prazos. A reforma tributária, portanto, apresenta um campo fértil para a investigação acadêmica acerca da relação entre a segurança jurídica como garantia fundamental dos contribuintes e as necessidades para o ambiente de negócios e o desenvolvimento nacional. Nessa linha, Marcus Faro de Castro (2011, p. 25) já sustentava que

[...] nos processos judiciais que tratam de matérias de direito tributário, embora não exclusivamente neles, existem sempre, e de maneira muito proeminente, ao lado dos aspectos passíveis de serem representados por meio de categorias analíticas mais convencionais do direito, também outros aspectos que necessitam ser evidenciados, compreendidos e avaliados em suas consequências práticas, por meio de uma perspectiva especificamente econômica. A mesma constatação – de que as questões referentes à existência e cobrança de tributos adquirem sentidos jurídicos e também outros – pode ser feita em relação aos termos do debate sobre as propostas de reforma tributária consideradas pela sociedade e pelos governos há vários anos no Brasil. Um histórico desse debate aponta que, em comparação com o conjunto das leis tributárias vigentes nas primeiras décadas do século XX, a

reforma tributária instituída em 1966 tornou o aparato de arrecadação “sistemizado, com menores distorções e ineficiências”. E isto porque, segundo descreve Viol, os tributaristas que atuaram na reforma de 1966 “colocaram em primeiro plano o fator econômico”, cuidando para que a tributação passasse a incidir “sobre bases econômicas” e abandonando a prática de “tributar meras definições jurídicas”. Este debate, como se sabe, continua. Nos anos recentes, as discussões sobre a reforma têm-se orientado no sentido de promover mudanças com o objetivo de tornar o sistema tributário ainda mais “eficiente” do ponto de vista econômico, em especial por meio da substituição de vários tributos, hoje existentes, por um novo imposto federal incidente sobre o valor adicionado (o chamado “IVA-F”).

Os reflexos da segurança jurídica ganham relevo quando se considera o efeito indutor comportamental inerente ao Direito Tributário pois suas normas, muitas vezes, têm a função de modificar prospectivamente os comportamentos do contribuinte, mas não devem atingir relações jurídicas e negócios sobre os quais o destinatário da norma não tem mais controle (Schoueri, 2019, p. 349).

As consequências das alterações normativas geradas pela reforma tributária, no que diz respeito à observância do princípio da segurança jurídica, serão o ponto de investigação do tópico a seguir.

4. AS REFORMAS TRIBUTÁRIAS CONSTITUCIONAIS *VERSUS* A SEGURANÇA JURÍDICA NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

A CF (Brasil, 1988) já foi objeto de mais de uma centena de emendas promulgadas ao seu texto pelo Congresso Nacional. Diversas dessas emendas, de alguma forma, tangenciaram temas tributários, impactando o Sistema Tributário Nacional brasileiro, o qual é caracterizada por massivo detalhamento e regulamentação no texto constitucional.

Essa intensa atividade do poder constituinte derivado em matéria tributária não escapou do escrutínio do Poder Judiciário, seja por intermédio do controle difuso nos mais diversos juízos do país, seja no âmbito do controle concentrado de constitucionalidade no julgamento de Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI) ou de Ações Declaratórias de Constitucionalidade (ADC) no âmbito do STF.

Contudo, nenhuma das reformas constitucionais pós-1988 procedeu uma alteração no Sistema Tributário Nacional da envergadura alcançada pela Emenda Constitucional (EC) nº 132 (Brasil, 2023). A reforma tributária realizada pela citada emenda é fruto de um longo processo legislativo que atravessou legislaturas até chegar a sua promulgação. Reformas

tributárias como essa se deram apenas quando da EC nº 18 (Brasil, 1965), da edição do Código Tributário Nacional (Brasil, 1966) e, posteriormente, com a promulgação do texto constitucional (Brasil, 1988).

Dessa forma, é de se esperar que as mudanças causadas pela EC nº 132 (Brasil, 2023) e por sua consequente regulamentação infraconstitucional serão, em um futuro breve, objeto de exame pelo Poder Judiciário brasileiro. As experiências passadas, mesmo que julgando reformas tributárias de dimensões consideravelmente menores, prestam-se a sinalizar para prognósticos do que poderá se esperar quando as discussões constitucionais acerca da atual reforma tributária chegarem ao crivo dos tribunais pátrios.

Nesse exercício, os julgados existentes no STF que tiveram como objeto matéria tributária decorrente de emendas ao texto constitucional servem como fonte de pesquisa para estudos sobre o tema.

Ao realizar a consulta aos acórdãos na Seção de Jurisprudência do site do STF na data de elaboração deste artigo, utilizando-se como termo de pesquisa as expressões “emenda constitucional”, “segurança jurídica” e “tributo”, o resultado retorna um quantitativo de 58 registros. Destes, 34 são de julgamentos originados do controle difuso de constitucionalidade (recursos extraordinários e agravos) e 24 são acórdãos de julgados da Suprema Corte. Verifica-se, portanto, a existência de discussões, na forma irradiada, de constitucionalidade a respeito das alterações no Sistema Tributário brasileiro, levadas ao Poder Judiciário por diversos atores da sociedade civil.

É possível destacar, na esteira da pesquisa realizada, que alguns desses julgados chegaram a efetivamente se debruçar sobre a matéria de mérito objeto de reforma constitucional, enquanto outros não ultrapassaram questões processuais preliminares. Entre os julgados realizados sobre as questões tributárias constitucionais, alguns têm grande relevância na formação da jurisprudência do STF.

Um desses casos emblemáticos foi a ADI nº 3.105 (Brasil, 2005), de relatoria da Ministra Ellen Gracie, que teve como relator para o acórdão o Ministro Cezar Peluso, ambos já aposentados. O referido julgamento, ocorrido no ano de 2004, teve como objeto uma das várias reformas da previdência já ocorridas no país. Dessa maneira, a magnitude da alteração constitucional promovida naquela oportunidade, e levada a exame da Suprema Corte, pode se aproximar, em termos de dimensão da reforma, de ponto relevante para o sistema jurídico brasileiro às mudanças e inovações trazidas pela reforma tributária.

Um dos pontos centrais do julgamento da ADI nº 3.105 (Brasil, 2005)² foi enfrentar questionamento referente à ofensa a direito adquirido no ato de aposentadoria, ensejado pela incidência da contribuição previdenciária sobre os proventos de aposentadoria e pensões dos servidores públicos. O instituto do direito adquirido, como se sabe, é corolário da segurança jurídica e consta expressamente do rol de direitos e garantias fundamentais do art. 5º da CF (Brasil, 1988).

A Suprema Corte, naquela oportunidade, afastou qualquer violação perpetrada pela EC nº 41 (Brasil, 2003) quanto a direito adquirido dos servidores públicos e afirmou que

[...] não há, em nosso ordenamento, nenhuma norma jurídica válida que, como efeito específico do fato jurídico da aposentadoria, lhe imunize os proventos e as pensões, de modo absoluto, à tributação de ordem constitucional, qualquer que seja

² EMENTA: 1. Inconstitucionalidade. Seguridade social. Servidor público. Vencimentos. Proventos de aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de contribuição previdenciária. Ofensa a direito adquirido no ato de aposentadoria. Não ocorrência. Contribuição social. Exigência patrimonial de natureza tributária. Inexistência de norma de imunidade tributária absoluta. Emenda Constitucional nº 41/2003 (art. 4º, caput). Regra não retroativa. Incidência sobre fatos geradores ocorridos depois do início de sua vigência. Precedentes da Corte. Inteligência dos arts. 5º, XXXVI, 146, III, 149, 150, I e III, 194, 195, caput, II e § 6º, da CF, e art. 4º, caput, da EC nº 41/2003. No ordenamento jurídico vigente, não há norma, expressa nem sistemática, que atribua à condição jurídico-subjetiva da aposentadoria de servidor público o efeito de lhe gerar direito subjetivo como poder de subtrair ad aeternum a percepção dos respectivos proventos e pensões à incidência de lei tributária que, anterior ou ulterior, os submeta à incidência de contribuição previdencial. Noutras palavras, não há, em nosso ordenamento, nenhuma norma jurídica válida que, como efeito específico do fato jurídico da aposentadoria, lhe imunize os proventos e as pensões, de modo absoluto, à tributação de ordem constitucional, qualquer que seja a modalidade do tributo eleito, donde não haver, a respeito, direito adquirido com o aposentamento. 2. Inconstitucionalidade. Ação direta. Seguridade social. Servidor público. Vencimentos. Proventos de aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de contribuição previdenciária, por força de Emenda Constitucional. Ofensa a outros direitos e garantias individuais. Não ocorrência. Contribuição social. Exigência patrimonial de natureza tributária. Inexistência de norma de imunidade tributária absoluta. Regra não retroativa. Instrumento de atuação do Estado na área da previdência social. Obediência aos princípios da solidariedade e do equilíbrio financeiro e atuarial, bem como aos objetivos constitucionais de universalidade, equidade na forma de participação no custeio e diversidade da base de financiamento. Ação julgada improcedente em relação ao art. 4º, caput, da EC nº 41/2003. Votos vencidos. Aplicação dos arts. 149, caput, 150, I e III, 194, 195, caput, II e § 6º, e 201, caput, da CF. Não é inconstitucional o art. 4º, caput, da Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003, que instituiu contribuição previdenciária sobre os proventos de aposentadoria e as pensões dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações. 3. Inconstitucionalidade. Ação direta. Emenda Constitucional (EC nº 41/2003, art. 4º, § único, I e II). Servidor público. Vencimentos. Proventos de aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de contribuição previdenciária. Bases de cálculo diferenciadas. Arbitrariedade. Tratamento discriminatório entre servidores e pensionistas da União, de um lado, e servidores e pensionistas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, de outro. Ofensa ao princípio constitucional da isonomia tributária, que é particularização do princípio fundamental da igualdade. Ação julgada procedente para declarar inconstitucionais as expressões "cinquenta por cento do" e "sessenta por cento do", constante do art. 4º, § único, I e II, da EC nº 41/2003. Aplicação dos arts. 145, § 1º, e 150, II, cc. art. 5º, caput e § 1º, e 60, § 4º, IV, da CF, com restabelecimento do caráter geral da regra do art. 40, § 18. São inconstitucionais as expressões "cinquenta por cento do" e "sessenta por cento do", constantes do § único, incisos I e II, do art. 4º da Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003, e tal pronúncia restabelece o caráter geral da regra do art. 40, § 18, da Constituição da República, com a redação dada por essa mesma Emenda (ADI 3105, Relator(a): ELLEN GRACIE, Relator(a) p/ Acórdão: CEZAR PELUSO, Tribunal Pleno, julgado em 18-08-2004, DJ 18-02-2005 PP-00005 EMENT VOL-02180-02 PP-00123 RTJ VOL-00193-01 PP-00137 RDDT n. 140, 2007, p. 202-203).

a modalidade do tributo eleito, donde não haver, a respeito, direito adquirido com o aposentamento.

Dessa forma, a reforma perpetrada pela EC nº 41 (Brasil, 2003) no texto constitucional prevaleceu no julgamento da Suprema Corte quando lhe foram contrapostos os corolários da segurança jurídica, sobressaindo seus termos mesmo na ponderação com o instituto do direito adquirido.

Outro julgamento de relevância para o presente estudo e resultado encontrado na mencionada pesquisa na jurisprudência do STF trata-se daquele que teve como objeto a ADI nº 939 (Brasil, 1994)³. Em síntese, no julgamento da citada ação foram examinadas, pela Corte Constitucional, as alterações implementadas pela EC nº 3 (Brasil, 1993). Tal emenda instituiu o denominado Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e Créditos de Natureza Financeira (IPMF). O art. 2º, § 2º, da EC nº 3 (Brasil, 1993), excepcionou o IPMF das vedações constantes do art. 150, inciso III, "b" e inciso VI do texto constitucional de 1988.

No ponto que interessa, no referido julgamento, o STF reputou inconstitucional a mencionada emenda, entre outros motivos, por sua violação ao princípio da anterioridade constante no art. 150, inciso III, "b", da Constituição Federal (Brasil, 1988). Dessa forma,

³ EMENTA: Direito Constitucional e Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade de Emenda Constitucional e de Lei Complementar. I.P.M.F. Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - I.P.M.F. Artigos 5., par. 2., 60, par. 4., incisos I e IV, 150, incisos III, "b", e VI, "a", "b", "c" e "d", da Constituição Federal. 1. Uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivada, incidindo em violação a Constituição originária, pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua e de guarda da Constituição (art. 102, I, "a", da C.F.). 2. A Emenda Constitucional n. 3, de 17.03.1993, que, no art. 2., autorizou a União a instituir o I.P.M.F., incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no parágrafo 2. desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica "o art. 150, III, "b" e VI", da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros): 1. - o princípio da anterioridade, que é garantia individual do contribuinte (art. 5., par. 2., art. 60, par. 4., inciso IV e art. 150, III, "b" da Constituição); 2. - o princípio da imunidade tributária recíproca (que veda a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros) e que é garantia da Federação (art. 60, par. 4., inciso I, e art. 150, VI, "a", da C.F.); 3. - a norma que, estabelecendo outras imunidades impede a criação de impostos (art. 150, III) sobre: "b"): templos de qualquer culto; "c"): patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; e "d"): livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão; 3. Em consequência, e inconstitucional, também, a Lei Complementar n. 77, de 13.07.1993, sem redução de textos, nos pontos em que determinou a incidência do tributo no mesmo ano (art. 28) e deixou de reconhecer as imunidades previstas no art. 150, VI, "a", "b", "c" e "d" da C.F. (arts. 3., 4. e 8. do mesmo diploma, L.C. n. 77/93). 4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente, em parte, para tais fins, por maioria, nos termos do voto do Relator, mantida, com relação a todos os contribuintes, em caráter definitivo, a medida cautelar, que suspendera a cobrança do tributo no ano de 1993 (ADI 939, Relator(a): SYDNEY SANCHES, Tribunal Pleno, julgado em 15-12-1993, DJ 18-03-1994 PP-05165 EMENT VOL-01737-02 PP-00160 RTJ VOL-00151-03 PP-00755).

diferentemente do julgamento da ADI nº 3.105 (Brasil, 2005), no controle de constitucionalidade da Emenda nº 3 (Brasil, 1993), efetuado pelo STF, se sobressaiu um dos importantes corolários do princípio da segurança jurídica – a anterioridade – ante aquela pretendida alteração no Sistema Tributário Nacional consistente na criação do IPMF. A questão, posteriormente, tomou outra direção na arena político-legislativa com a criação da conhecida Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), porém o julgamento da ADI nº 939 (Brasil, 1994) é um marco na jurisprudência pátria quando se trata de segurança jurídica, especialmente quando aplicada às garantias fundamentais dos contribuintes.

A pesquisa realizada no site do STF também trouxe como resultado outro caso importante de alteração no regramento constitucional de matéria tributária. Esse caso, representado por mais de um julgado da Corte Suprema, refere-se à substituição tributária no âmbito do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS).

A EC nº 3 (Brasil, 1993), além da citada previsão a respeito do IPMF, introduziu, no art. 150 do texto constitucional (Brasil, 1988), o § 7.º, alterando o instituto da substituição tributária, já previsto em nosso sistema jurídico-tributário, ao criar a hipótese do fato gerador presumido e ao prever o reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não ocorrida a implementação do fato ao final da operação.

Por meio da ADI nº 1.851 (Brasil, 2002)⁴, o STF foi provocado a se manifestar sobre os casos em que, apesar do fato presumido ter efetivamente ocorrido, a operação final for de

⁴ EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CLÁUSULA SEGUNDA DO CONVÊNIO 13/97 E §§ 6.º E 7.º DO ART. 498 DO DEC. N.º 35.245/91 (REDAÇÃO DO ART. 1.º DO DEC. N.º 37.406/98), DO ESTADO DE ALAGOAS. ALEGADA OFENSA AO § 7.º DO ART. 150 DA CF (REDAÇÃO DA EC 3/93) E AO DIREITO DE PETIÇÃO E DE ACESSO AO JUDICIÁRIO. Convênio que objetivou prevenir guerra fiscal resultante de eventual concessão do benefício tributário representado pela restituição do ICMS cobrado a maior quando a operação final for de valor inferior ao do fato gerador presumido. Irrelevante que não tenha sido subscrito por todos os Estados, se não se cuida de concessão de benefício (LC 24/75, art. 2.º, INC. 2.º). Impossibilidade de exame, nesta ação, do decreto, que tem natureza regulamentar. A EC n.º 03/93, ao introduzir no art. 150 da CF/88 o § 7.º, aperfeiçoou o instituto, já previsto em nosso sistema jurídico-tributário, ao delinear a figura do fato gerador presumido e ao estabelecer a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não verificado o mesmo fato a final. A circunstância de ser presumido o fato gerador não constitui óbice à exigência antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar que, para definir-lhe a base de cálculo, se valeu de critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade. A lei complementar, por igual, definiu o aspecto temporal do fato gerador presumido como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, aliás, do previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final. Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que

valor inferior ao do fato gerador presumido. Nesse julgamento, as alegações de inconstitucionalidade não foram acolhidas pela Corte ao argumento de que: “O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final”.

Nessa esteira, verifica-se que a segurança jurídica dos contribuintes foi diretamente impactada e abalada pela incerteza causada com a prevalência de uma presunção ante o fato gerador efetivamente concretizado na operação comercial com um valor menor do que o presumido.

A questão do exame da constitucionalidade da substituição tributária “para frente” ou progressiva não se encerrou com o julgamento da ADI nº 1.851 (Brasil, 2002). A matéria foi novamente analisada pelo STF, anos depois, quando do julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 593.849 (Brasil, 2016a)⁵. Nesse julgamento, promoveu-se uma alteração na jurisprudência no sentido de reconhecer a inconstitucionalidade da interpretação que impedia a devolução do tributo recolhido nos casos em que a operação final ocorria, mas em valor inferior àquele que havia sido presumido. Assim, foi fixada a seguinte tese pela Corte Constitucional: “é devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”.

O julgamento do RE nº 593.849 (Brasil, 2016a) foi paradigmático no sentido de promover uma significativa alteração jurisprudencial em matéria, aparentemente, já sedimentada na jurisprudência do STF e que efetivamente impactava a previsibilidade dos custos fiscais das operações realizadas pelos contribuintes e que vigorou por uma década e meia. A Corte Constitucional deixou consignado que o princípio da praticidade tributária concretizado pela sistemática da substituição tributária não preponderava na hipótese de violação de direitos e garantias dos contribuintes, os quais deveriam prevalecer.

determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação. Ação conhecida apenas em parte e, nessa parte, julgada improcedente (ADI 1851, Relator(a): ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 08-05-2002, DJ 22-11-2002 PP-00054 EMENT VOL-02092-01 PP-00139 REPUBLICAÇÃO: DJ 13-12-2002 PP-00060).

Esse entendimento foi corroborado no julgamento da ADI nº 2.777 (Brasil, 2016b)⁶, no qual, na mesma linha da novel jurisprudência quanto ao instituto da substituição e examinando legislação do Estado de São Paulo, foi reconhecida, com base no § 7º do art. 150 da CF (Brasil, 1988), a constitucionalidade de “exigir-se a restituição de quantia cobrada a maior, nas hipóteses de substituição tributária para frente em que a operação final resultou em valores inferiores àqueles utilizados para efeito de incidência do ICMS”.

Outro julgado relevante encontrado na multicitada pesquisa jurisprudencial, teve como objeto as alterações promovidas pela EC nº 87 (Brasil, 2015). A referida emenda, posteriormente regulamentada pela Lei Complementar nº 190 (Brasil, 2022), estendeu a sistemática de aplicação do diferencial de alíquota do ICMS em operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final contribuinte para as operações destinadas a não contribuintes, atribuindo capacidade tributária ativa a outro ente político sem modificar a hipótese de incidência ou a base de cálculo do tributo.

A ADI nº 7.066 (Brasil, 2024)⁷ provocou o colegiado da Corte Constitucional brasileira a examinar, em juízo objetivo de constitucionalidade, as alterações tributárias procedidas pela

⁶ Ementa: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. TRIBUTÁRIO. COMPATIBILIDADE DO INCISO II DO ART. 66-B DA LEI 6.374/1989 DO ESTADO DE SÃO PAULO (ACRESCENTADO PELA LEI ESTADUAL 9.176/1995) COM O § 7º DO ART. 150 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, QUE AUTORIZA A RESTITUIÇÃO DE QUANTIA COBRADA A MAIOR NAS HIPÓTESES DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE EM QUE A OPERAÇÃO FINAL RESULTOU EM VALORES INFERIORES ÀQUELES UTILIZADOS PARA EFEITO DE INCIDÊNCIA DO ICMS. ADI JULGADA IMPROCEDENTE. I – Com base no § 7º do art. 150 da Constituição Federal, é constitucional exigir-se a restituição de quantia cobrada a maior, nas hipóteses de substituição tributária para frente em que a operação final resultou em valores inferiores àqueles utilizados para efeito de incidência do ICMS. II – Constitucionalidade do inc. II do art. 66-B da Lei 6.374/1989 do Estado de São Paulo (acrescentado pela Lei estadual 9.176/1995). III - Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente. (ADI 2777, Relator(a): CEZAR PELUSO, Relator(a) p/ Acórdão: RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, julgado em 19-10-2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-143 DIVULG 29-06-2017 PUBLIC 30-06-2017).

⁷ Ementa: CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS. COBRANÇA DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS QUE DESTINEM BENS E SERVIÇOS A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO IMPOSTO. EMENDA CONSTITUCIONAL 87/2015. LEI COMPLEMENTAR 190/2022. INEXISTÊNCIA DE MODIFICAÇÃO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA OU DA BASE DE CÁLCULO. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE. LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR CIRCUNSCRITA ÀS HIPÓTESES DE INSITUIÇÃO OU MAJORAÇÃO DE TRIBUTOS. PRECEDENTES DESTE SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ART. 3º DA LC 190/2022. REMISSÃO DIRETA AO PRECEITO INSCRITO NO ART. 150, III, “B”, CF. CONSTITUCIONALIDADE. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. 1. A EC 87/2015 e a LC 190/2022 estenderam a sistemática de aplicação do diferencial de alíquota do ICMS em operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final contribuinte para as operações destinadas a não contribuintes, atribuindo capacidade tributária ativa a outro ente político, sem modificar a hipótese de incidência ou a base de cálculo do tributo. 2. A ampliação da técnica fiscal não afetou a esfera jurídica do contribuinte, limitando-se a fracionar o produto da arrecadação antes devido integralmente ao Estado produtor (alíquota interna) em duas parcelas devidas a entes diversos. Portanto, não corresponde à instituição nem majoração de tributo e, por isso mesmo, não atrai a incidência das regras relativas à anterioridade (CF, art. 150, III, b e c). 3. O art. 3º da LC 190/2022 condicionou a produção dos efeitos do referido diploma legislativo à observância do disposto na alínea c do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal (anterioridade nonagesimal), o que

EC nº 87 (Brasil, 2015), especialmente em confronto com o paradigma das regras relativas à anterioridade constantes do art. 150, inciso III, “b” e “c” da CF (Brasil, 1988).

Nessa trilha, o STF julgou improcedente a ADI, entendendo que

[...] a ampliação da técnica fiscal não afetou a esfera jurídica do contribuinte, limitando-se a fracionar o produto da arrecadação antes devido integralmente ao Estado produtor (alíquota interna) em duas parcelas devidas a entes diversos. Portanto, não corresponde à instituição nem majoração de tributo e, por isso mesmo, não atrai a incidência das regras relativas à anterioridade (Brasil, 1988, art. 150, III, b e c).

Nesse caso, observa-se que a Suprema Corte, enfrentando importantes alterações em matéria tributária que ensejaram inclusive atribuição de capacidade tributária ativa a outro ente político, afastou qualquer violação à anterioridade, corolário da segurança jurídica, pois, ao investigar a essência da reforma da sistemática de aplicação do diferencial de alíquota do ICMS, verificou que não houve efetivamente a instituição, nem a majoração, de tributo que demandasse a aplicação das regras relativas à anterioridade.

Por fim, entre os resultados da pesquisa jurisprudencial no âmbito da Corte Constitucional brasileira, apesar de não tratar especificamente de julgamento referente a alterações em matéria tributária por meio de emendas constitucionais, encontrou-se importante julgamento guiado pela segurança jurídica tributária, referente à aplicação ou não do princípio da anterioridade tributária aos casos de redução ou de supressão de incentivo ou benefício tributário.

Essa questão foi examinada no julgamento do RE nº 1.473.645 (Brasil, 2025)⁸ que se insurgiu contra acórdão do Tribunal de Justiça do Pará (TJP), que anulou autos de infração

corresponde ao estabelecimento de *vacatio legis* de noventa dias. 4. A regra inscrita no art. 24-A, § 4º, da LC 87/1996, incluído pela LC 190/2022 não caracteriza comportamento excessivo do legislador, pois visa apenas a conceder prazo hábil para a adaptação operacional e tecnológica por parte do contribuinte. 5. Ações Diretas julgadas improcedentes (ADI 7066, Relator(a): ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 29-11-2023, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 03-05-2024 PUBLIC 06-05-2024).

⁸ Ementa: Direito constitucional e tributário. Recurso extraordinário. ICMS. Revogação ou supressão de benefício fiscal. Anterioridade tributária. Reafirmação de jurisprudência. I. Caso em exame 1. Recurso extraordinário contra acórdão do Tribunal de Justiça do Pará que anulou autos de infração fiscal relativos ao recolhimento a menor de ICMS, realizados com base em benefício fiscal revogado. Isso ao fundamento de que a supressão ou a redução de benefício tributário deve observar a anterioridade tributária. II. Questão em discussão 2. A questão em discussão consiste em saber se o princípio da anterioridade tributária deve ser observado nos casos de redução ou de supressão de incentivo ou benefício tributário. III. Razões de decidir 3. No julgamento de Agravo em Embargos de Divergência no RE 564.225, o STF afirmou “que se aplica o princípio da anterioridade tributária, geral e nonagesimal, nas hipóteses de redução ou de supressão de benefícios ou de incentivos fiscais, haja vista que tais situações configuram majoração indireta de tributos”, observadas as exceções expressas na Constituição. 4. O princípio da anterioridade busca assegurar a previsibilidade da relação fiscal, de modo a evitar que o sujeito passivo seja surpreendido com um aumento súbito de encargo, sem a possibilidade de planejamento financeiro. Precedentes. IV. Dispositivo e tese 5. Recurso extraordinário conhecido e desprovido. Tese de julgamento: “O princípio da anterioridade tributária, geral e nonagesimal, se

fiscal relativos ao recolhimento de ICMS, realizados com base em benefício fiscal revogado, sob o fundamento de que a supressão ou a redução de benefício tributário deve observar a anterioridade tributária⁹.

Assim, o Plenário do STF, fundamentando-se em diversos precedentes da Corte, reconheceu a necessidade de proteção da segurança jurídica e fixou tese no sentido de que

[...] o princípio da anterioridade tributária, geral e nonagesimal, se aplica às hipóteses de redução ou de supressão de benefícios ou de incentivos fiscais que resultem em majoração indireta de tributos, observadas as determinações e as exceções constitucionais para cada tributo (Brasil, 2025).

Apesar de não se tratar de julgamento decorrente de emenda constitucional, deve-se reconhecer a importância do julgado e da jurisprudência construída sobre esse tema, especialmente se considerada a significativa alteração em matéria de benefícios fiscais efetuada pela atual reforma tributária em andamento.

Dos julgados mencionados nesse tópico, pode-se observar que há uma variação na extensão da aplicação da segurança jurídica em julgamentos acerca da reforma do Sistema Tributário Nacional detalhado no texto constitucional.

Verifica-se que, em alguns casos em que o poder constituinte derivado efetivou mudanças no ordenamento constitucional tributário brasileiro, mesmo que de alguma maneira causassem impactos no instituto da segurança jurídica dos contribuintes, tais alterações foram chanceladas pelo STF, como visto especialmente no julgamento da constitucionalidade da EC nº 41 (Brasil, 2003), mesmo em contraste com o instituto do direito adquirido, corolário tão relevante da segurança jurídica.

De outro giro, se em diversos julgados as regras de anterioridade foram corroboradas e serviram de fundamento para os julgamentos, em outros, a incerteza decorrente de presunções legais referentes a sistemáticas de recolhimento de tributo prevaleceu por longos anos em detrimento da segurança jurídica dos contribuintes.

aplica às hipóteses de redução ou de supressão de benefícios ou de incentivos fiscais que resultem em majoração indireta de tributos, observadas as determinações e as exceções constitucionais para cada tributo” (RE 1473645 RG, Relator(a): MINISTRO PRESIDENTE, Tribunal Pleno, julgado em 21-03-2025, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-136 DIVULG 28-04-2025 PUBLIC 29-04-2025).

⁹ Acerca da questão, há artigo de um dos autores deste trabalho: FARIA, Luiz Alberto Gurgel de; FARIA, Isabela Medeiros Gurgel de. O princípio da anterioridade e a revogação de isenções: a evolução da jurisprudência do STF em prol da segurança jurídica. *In*: DERZI, Misabel Abreu Machado; SCAFF, Fernando Facury; TORRES, Heleno Taveira; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves Batista Júnior (coord.). **SUPREMOS ACERTOS**: avanços doutrinários a partir da jurisprudência do STF. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2022. p. 456-466.

Ademais, há um diferencial na atual reforma tributária brasileira caracterizado pela busca em adequar o sistema e os tributos às novas realidades negociais, sociais e econômicas que se modificam em velocidade bastante intensa na era da economia digital, como detalhado em tópico anterior. Na linha dessas novas realidades é que se pretendeu construir a reforma do Sistema Tributário Nacional. Com efeito, os julgados pretéritos que se debruçaram sobre modificações na legislação tributária não se deram nesse ambiente, mas podem servir de norte para o porvir naquilo que diz respeito à segurança jurídica dos contribuintes.

A reforma tributária estabelecida pela EC nº. 132 (Brasil, 2023) não escapará ao crivo do controle de constitucionalidade judicial e isso já impacta a previsibilidade dos negócios e, portanto, a segurança jurídica dos contribuintes.

5. CONCLUSÕES

Verifica-se a relevância jurídica do desenvolvimento da economia digital e de suas consequências desafiadoras, tanto em nível interno, quanto no plano internacional, especialmente no âmbito de uma necessária reforma tributária. As rupturas e inovações proporcionadas pela quarta revolução industrial estão causando a redefinição do funcionamento de instituições e organizações públicas e sociais. O processo de digitalização e intangibilização dos bens e serviços, das utilidades e dos negócios têm causado severos obstáculos para a tributação das operações, especialmente no que toca a questões como o local do pagamento do imposto e a definição do sujeito ativo da imposição tributária, por exemplo.

De outro lado, a segurança jurídica, na esfera do direito tributário, está expressamente albergada e concretiza-se por meio de diversos princípios tributários, notadamente de natureza constitucional. A segurança jurídica e o Sistema Constitucional Tributário brasileiro apresentam, portanto, verdadeira, manifesta e estreita relação. Das características e do conceito da segurança jurídica, bem como dos seus reflexos na economia, pode-se observar que essa estabilidade de índole jurídica constitui verdadeiro requisito para o desenvolvimento econômico do Estado, não podendo ser considerada como um fim em si mesma, mas de fato uma ferramenta e uma condição para o progresso econômico.

Nesse novo contexto de economia digital, não se pode ignorar que as inovações legislativas, especialmente aquelas de natureza tributária, vão afetar as decisões adotadas

pelos agentes econômicos segundo os custos de seus investimentos a curto, médio e longo prazo. A reforma tributária, portanto, apresenta um campo fértil para a investigação acadêmica acerca da relação entre a segurança jurídica como garantia fundamental dos contribuintes e as necessidades para o ambiente de negócios e o desenvolvimento nacional.

Diversas emendas à Constituição de 1988, de alguma forma, tangenciaram temas tributários, impactando o Sistema Tributário Nacional brasileiro caracterizado por massivo detalhamento no texto constitucional. Contudo, nenhuma das reformas constitucionais pós-1988 procedeu uma alteração no Sistema Tributário Nacional da envergadura da EC nº 132 (Brasil, 2023).

Dos julgados mencionados no presente estudo, pode-se observar que, no decorrer do tempo, há uma variação na extensão da aplicação da segurança jurídica e de seus corolários pelo STF em relação a julgamentos referentes a casos de reforma do Sistema Tributário Nacional detalhado no texto constitucional.

Com efeito, há um diferencial na atual reforma tributária brasileira, caracterizada pela busca em se adequar o sistema fiscal e os tributos às novas realidades negociais, sociais e econômicas que se modificam em velocidade bastante intensa. Na linha dessas novas realidades é que se pretendeu construir a atual reforma do Sistema Tributário Nacional.

Destarte, os julgados pretéritos que se debruçaram sobre modificações na legislação tributária não se deram nesse ambiente, mas podem servir de norte para o porvir naquilo que diz respeito à segurança jurídica dos contribuintes.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, José Evande C.; CORREIA NETO, Celso de Barros. Tributação na Era Digital: Desafios e Oportunidades. **Agenda brasileira: economia digital**, Brasília, ano 4, n. 6, p. 1-30, 2023.

ÁVILA, Humberto. Segurança Jurídica em Matéria Tributária. **Revista Brasileira de Direito Tributário**, [s. l.], n. 64, p. 45-61, set./out. 2017.

BERGAMINI, Adolpho *et al.* **Tributação da Nuvem**: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais. São Paulo: RT, 2020.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965**. Reforma do Sistema Tributário. Brasília, DF: Presidência da República, 1965.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Brasília, DF: Presidência da República, 1988.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993.** Altera os arts. 40, 42, 102, 103, 155, 156, 160, 167 da Constituição Federal. Brasília, DF: Presidência da República, 1993.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939-7/DF.** Requerente: Confederação Nacional dos Trabalhadores no Comércio. Requerido: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Min. Sydney Sanches. Tribunal Pleno, julgado em 15 dez. 1993. *Diário de Justiça*, Brasília, DF, 18 mar. 1994. Ementário nº 1737-02.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.851-4/AL.** Requerente: Confederação Nacional do Comércio – CNC. Requerido: Governador do Estado de Alagoas e Ministro de Estado da Fazenda. Relator: Min. Ilmar Galvão. Tribunal Pleno, julgado em 08 maio 2002. *Diário de Justiça*, Brasília, DF, 22 nov. 2002. Ementário nº 2092-1. Republicado no *Diário de Justiça*, Brasília, DF, 13 dez. 2002, p. 60.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003.** Modifica os arts. 37, 40, 42, 48, 96, 149 e 201 da Constituição Federal, revoga o inciso IX do § 3 do art. 142 da Constituição Federal e dispositivos da Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.105/DF.** Requerente: Associação Nacional dos Membros do Ministério Público – CONAMP. Requerido: Congresso Nacional. Relatora: Min. Ellen Gracie. Relator para o acórdão: Min. Cezar Peluso. Julgamento em 18 ago. 2004. *Diário de Justiça*, Brasília, DF, 18 fev. 2005. Ement. vol-02180-02, p. 123.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015.** Altera o § 2º do art. 155 da Constituição Federal e inclui o art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para tratar da sistemática de cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação incidente sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 17 abr. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 593.849/MG.** Relator: Min. Edson Fachin. Tribunal Pleno, julgado em 19 out. 2016a, com repercussão geral (Tema 201). *Diário de Justiça Eletrônico*, Brasília, DF.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.777-8/SP.** Requerente: Governador do Estado de São Paulo. Requeridos: Governador do Estado de São Paulo e Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo. Relator: Min. Cezar Peluso. Relator

para o acórdão: Min. Ricardo Lewandowski. Tribunal Pleno, julgado em 19 out. 2016b. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, DF.

BRASIL. **Lei Complementar nº 190, de 4 de janeiro de 2022**. Altera a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), para regulamentar a cobrança do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto. Brasília, DF: Presidência da República, 2022.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023**. Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.066/DF**. Requerente: Associação Brasileira da Indústria de Máquinas e Equipamentos – ABIMAQ. Relator: Min. Alexandre de Moraes. Tribunal Pleno, julgado em 29 nov. 2023 (julgamento conjunto com a ADI 7.070/DF e a ADI 7.078/CE). Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, DF, publicado em 06 maio 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 1.473.645/PA**. Recorrente: Estado do Pará. Recorrida: Souza Cruz S/A. Relator: Min. Luís Roberto Barroso. Tribunal Pleno, julgado em 21 mar. 2025, com repercussão geral (Tema 1.383). Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, DF, DJe-136, divulgado em 28 abr. 2025, publicado em 29 abr. 2025.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CASTRO, Marcus Faro. Direito, tributação e economia no Brasil: aportes da análise jurídica da política econômica. **Revista da PGFN / Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional**, Brasília, v. 1, n. 2, p. 23-51, jul./dez. 2011.

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. 29-46.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de; FARIA, Isabela Medeiros Gurgel de. O princípio da anterioridade e a revogação de isenções: a evolução da jurisprudência do STF em prol da segurança jurídica. *In*: DERZI, Misabel Abreu Machado; SCAFF, Fernando Facury; TORRES, Heleno Taveira; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves Batista Júnior (coord.). **SUPREMOS ACERTOS: avanços doutrinários a partir da jurisprudência do STF**. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2022. p. 456-466.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de; SALDANHA, Igor Vasconcelos. A relevância do papel da segurança jurídica na tributação da Era Digital. **Pensar: Revista de Ciências Jurídicas**, Fortaleza, v. 28, n. 3, p. 1-10, jul./set. 2023.

FRANCO JUNIOR, Nilson José; SANTANA, Hadassah; Tributação 4.0: a digitalização econômica e suas implicações no sistema tributário vigente *In*: SANTANA, Hadassah L.,

AFONSO, José R., CORREIA NETO, Celso de Barros (coord.) **Tributação 4.0: repensar os tributos na era digital**. São Paulo: Almedina, 2023. p. 409-424.

MICKLETHWAIT, John; WOOLDRIDGE, Adrian. **A Quarta Revolução Industrial: a corrida para reinventar o Estado**. Tradução: Afonso Celso de Cunha Serra. São Paulo: Portifolio-Penguin, 2015.

MIRANDA, Jorge. **Direitos fundamentais**. 2. ed. São Paulo: Almedina Brasil, 2020.

NOBREGA, Talita Lima Medre. **Tributação e Novas Tecnologias: indústria 4.0 e os impactos no sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2022.

ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy: Action 1: 2015 Final Report**, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting. Paris: OECD Publishing, 2015.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; PINTO, Felipe Kertesz Renault. Tax Challenges of the Digital Economy in Brazil. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**, Brasília, v. 13, n. 2, p. 449-466, jul./dez. 2018.

PERIN-DUREAU, Ariane. Le principe de sécurité juridique et le droit fiscal. **Conseil Constitutionnel**, [s. l.], Titre VII, n. 5, p. 52-60, oct. 2020.

ROCHA, Sergio André. Direito Internacional Tributário: das origens ao contexto atual. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, ano 17, n. 102, p. 51-77, nov./dez. 2019.

SILVA, Suzana Tavares da. **Direito Fiscal: teoria geral**. Coimbra: Imprensa da Universidade de Coimbra, 2015.

SILVA, Vírgilio Afonso da. **Direito Constitucional Brasileiro**. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2021.

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

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SUNDARARAJAN, Arun. **Economia Compartilhada: o fim do emprego e a ascensão do capitalismo de multidão**. Tradução: André Botelho. São Paulo: SENAC, 2018.

ZILVETI, Fernando Aurelio. **A Evolução Histórica da Teoria da Tributação: análise das estruturas socioeconômicas na formação do sistema tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017.