

CONFLITO DE PRECEDENTES EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: MUDANÇA DE ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL E SEGURANÇA JURÍDICA

CONFFLICT OF PRECEDENTS IN TAX MATTERS: CHANGE IN JURISPRUDENTIAL UNDERSTANDING AND LEGAL CERTAINTY

Recebimento: 16 jul. 2021

Aceitação: 18 out. 2021

Betina Treiger Grupenmacher

Doutora em Direito Tributário

Afiliação institucional: Universidade Federal do Paraná – UFPR – (Curitiba, PR, Brasil)

Lattes iD: <http://lattes.cnpq.br/3931073455086808>

Email: betina@grupenmacher.com.br

Maria Angélica Feijó

Mestra e Doutoranda em Direito

Afiliação institucional: Universidade Federal do Paraná – UFPR – (Curitiba, PR, Brasil)

Lattes iD: <http://lattes.cnpq.br/1584656749257065>

Email: maria.feijo@silveiro.com.br

Como citar este artigo / How to cite this article (informe a data atual de acesso / inform the current date of access):

GRUPENMACHER, Betina Treiger; FEIJÓ, Maria Angélica. Conflito de precedentes em matéria tributária: mudança de entendimento jurisprudencial e segurança jurídica. **Revista da Faculdade de Direito UFPR**, Curitiba, v. 67, n. 1, p. 107-125, jan./abr. 2022. ISSN 2236-7284. Disponível em: <https://revistas.ufpr.br/direito/article/view/81979>. Acesso em: 30 abr. 2022. DOI: <http://dx.doi.org/10.5380/rfdupr.v67i1.81979>.

RESUMO

O objetivo deste artigo é a análise dos precedentes vinculantes do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e do Supremo Tribunal Federal (STF) que tratam de um mesmo tema de natureza tributária, porém, em sentido contrário. Por meio da metodologia de revisão bibliográfica e análise de decisões judiciais, no primeiro capítulo contextualiza-se o problema da interpretação no direito tributário e o papel que a jurisdição assume nesta tarefa. No segundo capítulo, caracteriza-se o conflito de precedentes e apresenta-se o caso paradigma relativo ao Tema 985 do Supremo Tribunal Federal, que é adotado como ponto de partida na busca de soluções para este fenômeno que estão propostas no terceiro capítulo. Ao final, conclui-se que qualquer alteração no entendimento das Cortes Superiores sobre a interpretação do direito tributário deve se valer de ferramentas que, no caso concreto, promovam a segurança jurídica, como a interpretação sistemática, a modulação de efeitos e a proteção da confiança.

PALAVRAS-CHAVES

Precedentes. Direito Tributário. Competência do STJ e do STF.

ABSTRACT

The purpose of this article is to analyze binding precedents from the Brazilian Superior Court of Justice and the Federal Supreme Court (respectively, STJ and STF, in their initials in Portuguese) on a same tax issue, however, in opposite directions. Through the methodology of literature review and analysis of judicial decisions, the first chapter contextualizes the problem of interpretation in tax law and the role of jurisdiction in this task. In the second chapter, the conflict of precedents is characterized, along with the presentation of the paradigm case of Theme 985 of the STF, which is used as a starting point for solutions to this phenomenon, which are proposed in the third chapter. At the end, it is concluded that any change in the understanding of the Courts on the interpretation of tax law must use tools that, in any particular case, promote legal certainty, such as the systematic interpretation, the modulation of effects, and the protection of confidence.

KEYWORDS

Precedents. Tax Law. Jurisdiction of the Brazilian STJ and STF.

INTRODUÇÃO

Criado para promover maior segurança jurídica e previsibilidade, o sistema de precedentes instituído pelo Código de Processo Civil de 2015 não tem cumprido a sua função quando se está diante de questões tributárias constitucionais e infraconstitucionais. Em verdade, a expressão usada por Alfredo Augusto Becker (1999, p. 14) no final do século XX, “carnaval tributário”, soa atual quando se trata dos recentes julgamentos realizados pelas Cortes Superiores para solução de controvérsias entre fisco e contribuintes (MITIDIERO, 2013, p. 11-12). Entendimentos firmados pelo Superior Tribunal de Justiça têm sido frequentemente modificados pelo Supremo Tribunal Federal. Em tal circunstância, questiona-se: — Estaria o Superior Tribunal de Justiça invadindo a competência do Supremo Tribunal Federal e/ou vice-versa? Essa é a premissa do presente estudo.

Recentemente, o Supremo Tribunal julgou o mérito da tese de repercussão geral indexada no Tema 1048, a respeito da controvérsia sobre a inclusão do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre Receita Bruta (CPRB). Utilizando a mesma analogia proposta pelo ministro Humberto Gomes de Barros, em seu voto histórico sobre a jurisprudência *banana-boat* (REsp nº 382.736/SC), é possível afirmar que, no julgamento desse tema, o Supremo Tribunal assumiu o papel do piloto da lancha do *banana-boat*¹, ao derrubar da boia da segurança jurídica todos os contribuintes que, confiando em decisão anterior do Superior Tribunal de Justiça (Tema 994), acreditavam que poderiam excluir o

¹ O caso paradigmático do AgRg no REsp nº 382.736/SC tratava da controvérsia sobre a isenção da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) para sociedades civis, em razão da discussão sobre o *status* da Lei Complementar n.º 70/91 – se materialmente complementar ou ordinária – e se esta poderia ser revogada, portanto, por uma lei ordinária (art. 56 da Lei nº 9.430/96). Acórdão publicado em 25/02/2004.

ICMS da base de cálculo da CPRB. Esse é só um exemplo, entre tantos outros, em que o Supremo Tribunal Federal decidiu em momento posterior e de forma contrária ao entendimento do Superior Tribunal de Justiça.

Esse cenário demonstra que há uma atuação incoerente e desarmonizada dos Tribunais Superiores no desempenho das suas competências judicantes constitucionais, especialmente quando provocados a decidir controvérsias tributárias. Tal fenômeno não é novo e tem perdurado na ordem jurídica, mesmo após o aperfeiçoamento do direito tributário e do direito processual civil².

Assim, o presente estudo apresenta o estado da arte atual, com o objetivo de propor soluções para evitar tais conflitos ou, ainda, resolver os já sedimentados. No primeiro capítulo, analisa-se a interpretação do direito tributário por meio da função jurisdicional; no segundo capítulo, enfrenta-se as características dos conflitos de competência entre as Cortes Superiores em matéria tributária e apresenta-se o caso paradigma do estudo; finalmente, no terceiro e último capítulo, analisam-se três ferramentas importantes para se propor a solução ao problema, quais sejam: (i) a interpretação sistemática dos precedentes, (ii) a modulação de efeitos e (iii) a proteção da confiança.

1 O PONTO DE PARTIDA: A INTERPRETAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO PELA FUNÇÃO JURISDICIONAL

Nesta primeira parte do trabalho busca-se analisar as premissas relativas ao objeto deste estudo, por meio da demonstração de que o papel da jurisdição, na interpretação e aplicação do direito, pode aperfeiçoar o sentido dos textos normativos. Assim, quando a interpretação pode reconduzir a mais de um sentido possível, ganha ainda mais importância a atuação dos Tribunais Superiores, visto ser deles a última palavra na interpretação do direito constitucional. É por essa razão que as decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria tributária, mais do que solucionar casos, constroem o sentido do texto normativo que regula as relações jurídico-tributárias.

² A evolução do direito processual civil restou ainda mais evidente com a promulgação do Código de Processo Civil de 2015, trazendo em seus dispositivos a preocupação em tornar o direito mais estável e previsível, por meio da tentativa de estabelecer um sistema de precedentes vinculantes (art. 926 et seq.), assim como estabelecendo critérios objetivos para se considerar uma decisão não fundamentada (art. 489, § 1º).

1.1 A FUNÇÃO DO DIREITO E A INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

O direito – enquanto ferramenta social – precisa ser previsível e estável de modo que assegure ao cidadão o conhecimento dos efeitos jurídicos das normas que lhe podem ser aplicáveis, caso adote a conduta nelas prevista³.

Sendo o direito um sistema formado por normas, há de se conhecer o seu conteúdo e alcance para que se cumpra a sua finalidade de regular⁴ a conduta humana⁵. É nesse ponto que ganha relevância a função da interpretação no direito, até porque a ciência jurídica é prática social interpretativa, tal como afirmou Ronald Dworkin (1982).

No âmbito do direito tributário não é diferente, a interpretação das normas tributárias adquire especial relevância haja vista disciplinarem a instituição, a fiscalização e a cobrança de tributos. Nesse contexto, é importante destacar que o direito tributário possui estrutura peculiar em relação aos demais ramos do direito. O sistema constitucional tributário é extremamente analítico, com quase duas dezenas de artigos dedicados à tributação, entre os quais se inserem aqueles em que estão as normas atributivas de competência, nas quais estão os arquétipos dos tributos, que devem ser rigorosamente reproduzidos pelo legislador quando da sua instituição.

Com base no tipo da atividade desempenhada pelo intérprete, é possível distinguir, em linhas gerais, duas diferentes teorias sobre a interpretação⁶: a teoria cognitivista ou formalista e, de outro lado, a teoria céтика, não cognitivista ou antiformalista⁷. Se a atividade do intérprete consistir apenas em atos de conhecimento para o descortinar do significado intrínseco e inequívoco do texto normativo, estar-se-á diante da primeira teoria. Já, por outro lado, se a atividade do intérprete também envolver atos de vontade para a escolha de um significado, entre os vários possíveis que um texto normativo pode apresentar, estar-se-á diante da segunda teoria. A depender da teoria da interpretação

³ Teresa Arruda Alvim (2019) aponta que essa preocupação, em relação ao direito, vem ocorrendo historicamente nas duas grandes tradições jurídicas: a *common law* e a *civil law*.

⁴ Além de ser visto como um instrumento de regulação de condutas, o Direito também deve ser encarado como um instrumento que influencia e modifica a intenção dos indivíduos mediante incentivos e desincentivos, de acordo com os fins promovidos pelo ordenamento jurídico. Nesse sentido, cf. Adamy (2012).

⁵ Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho (2010): “A forma da linguagem, o texto em sentido estrito, ainda que importante, não será decisiva, principalmente no tema que nos toca no presente artigo – o preâmbulo da Carta Maior – porque o predomínio é da função em que essa linguagem é tomada e, para o subsistema do direito positivo, estará sempre voltada para a regulação das condutas intersubjetivas. A prescritividade do ordenamento jurídico reside no modo como tal linguagem é empregada, a despeito da composição sintático-gramatical que presidir seu revestimento.”

⁶ Para um panorama completo dessas teorias da interpretação, cf. Almeida (2020).

⁷ Quanto à teoria céтика, não cognitivista ou antiformalista, esclarece-se que ela pode ser compreendida na sua faceta moderada ou radical. Moderada, quando comprehende atos de conhecimento e de vontade na atividade desempenhada pelo intérprete. Radical, quando a atividade for traduzida apenas em atos de vontade. Sobre esse aspecto, cf. Guastini (2011, p. 408 et seq.).

adotada, portanto, é possível que o seu resultado aponte para uma maior abertura do poder de tributar do Estado, ou para uma maior limitação desse mesmo poder.

Por essa razão, as normas tributárias requerem a adoção de um formalismo interpretativo. Segundo Martha Leão (2020), no direito tributário não haveria espaço para o intérprete escolher qual o tipo de interpretação que poderia ser feita dos textos normativos, se uma interpretação mais livre – isto é, menos presa ao texto (cética) – ou uma interpretação mais rígida – isto é, mais apegada ao sentido literal e histórico do texto (formalista), e isso em razão de o constituinte ter edificado o sistema constitucional tributário de forma rija e com sentido mais fechado. Logo, o formalismo interpretativo, enquanto teoria que promove o vínculo do intérprete com o sentido genético e histórico conferido ao texto pelo legislador, seria uma imposição da própria Constituição Federal (LEÃO, 2020). Ou seja, não haveria espaço para ativismo judicial na interpretação do sistema constitucional tributário, sob pena de rompimento com os ideais democráticos (GRUPENMACHER, 2015).

É importante destacar afinal que as normas relativas à competência tributária veiculam conceitos e não tipos (DERZI, 1987-1988). Isso porque os tipos admitem a atribuição de significados mais abertos e flexíveis; já os conceitos apresentam propriedades rígidas, limitadas e exaustivas, o que não confere margem ao intérprete para construir significados sobre eles.

1.2 O PAPEL DA JURISDIÇÃO, A FUNÇÃO DAS CORTES SUPERIORES E O PRECEDENTE

Atualmente, na tradição do *civil law*⁸, afirma-se que o legislador é o responsável pela criação dos enunciados de lei, e o juiz, pela atribuição de sentido a eles e pela consequente criação da norma jurídica, mediante a construção do ordenamento jurídico e com respeito aos sentidos mínimos reconhecidos no material produzido pelo legislador. Ambos colaboram, portanto, de diferentes formas para o desenvolvimento do direito. Essa verificação é fruto da evolução da ciência jurídica, principalmente no que diz respeito às teorias da interpretação. O estudo dessa evolução revela as diferentes fases e formas de entender os textos normativos. O sistema jurídico-positivo brasileiro é preponderantemente legislado – herança da Era das Codificações (MARTINS-COSTA, 1998)⁹.

⁸ Aqui não se ignora a superação da separação dos sistemas processuais em tradições de *common law* e de *civil law*, conforme bem aponta Michele Taruffo (2003).

⁹ Cf., ainda, Martins-Costa (2000). Cf. também Tarello (1976).

Durante séculos confiou-se na função do legislador para criar o direito, atribuindo-se ao juiz a função de mero aplicador da lei (MARINONI, 2013, p. 30-33).

A compreensão de que a jurisdição tem a função de construir o ordenamento jurídico por meio da interpretação dos textos normativos para a atribuição de sentido à norma jurídica¹⁰ impõe a adoção de instrumentos jurídicos que possam ser capazes de tutelar a segurança jurídica em seus quatro aspectos: cognoscibilidade, previsibilidade, calculabilidade e confiança, e igualdade. Nesse sentido, os precedentes têm papel relevante na garantia da igualdade e da segurança jurídica ao jurisdicionado e à sociedade em geral. Isso porque o precedente é a *ratio decidendi*, ou melhor, são as razões generalizáveis adotadas como necessárias e suficientes para solução de um caso ou de uma questão jurídica. São as abstrações realizadas a partir da fundamentação da decisão judicial¹¹ – que contém os fatos jurídicos relevantes, a interpretação dos textos normativos e o raciocínio jurídico utilizado pelo juiz na aplicação do direito ao caso – e que podem ser replicadas a outros casos semelhantes¹².

O reconhecimento da jurisdição como função destinada não só à aplicação do direito, mas também à sua interpretação e à construção do ordenamento jurídico, demonstra que a jurisdição tem como escopos realizar a justiça no caso concreto e reconstruir a ordem jurídica. É nessa linha que se afirma que as Cortes Superiores estão voltadas para tutelar a unidade do direito mediante a prolação de decisões aptas a formar precedentes e assegurar igualdade e segurança jurídica na aplicação do direito.

Assim, caberá ao Superior Tribunal de Justiça dar a última palavra na interpretação do direito infraconstitucional, e ao Supremo Tribunal Federal, a última palavra na interpretação da Constituição Federal – é o que está previsto nos artigos 102 e 105 do texto constitucional. Assim, se cabe a ambos os Tribunais Superiores tutelar a unidade do direito – cada um dentro de sua competência –, como admitir que decisões em sentidos distintos, e até por vezes opostos, resultem em precedentes vinculantes? É isso o que se passa a analisar.

¹⁰ Misabel Derzi (2009) ensina, a propósito: “Em primeiro lugar, tornou-se cediço afirmar que o juiz cria Direito. [...] Lei não se confunde com Direito, ou norma jurídica. Lei é apenas fonte, uma das mais importantes, é verdade, de onde promana o Direito. Portanto, o princípio da irretroatividade tem alcance muito mais amplo para significar a inteligência da lei em determinado momento, ou seja, certa leitura da lei (dentre outras possíveis) que se incorporou como direito positivo, abrangendo, assim, os atos que a ela se conformam, emanados do Poder Judiciário. O Direito não está pronto, é continuamente deduzido das fórmulas legislativas, judiciais e administrativas (revele-se). A lei que vige, em determinado momento, é a lei segundo uma de suas interpretações possíveis.”

¹¹ É por isso que se afirma que a decisão judicial possui dois endereços, um para o caso concreto – a fundamentação –, e outro para a sociedade em geral, bem como para a ordem jurídica – o precedente. Cf., amplamente, Mitidiero, 2012.

¹² Neste aspecto, é importante referir que o precedente será identificado sempre por um segundo magistrado, aquele que interpreta a decisão judicial (ou as decisões judiciais) para construção do precedente, e não por aquele que a (as) deu origem. Nesse sentido: Marinoni, 2010, 2013; Mitidiero, 2012.

2 O ESTADO ATUAL DA ARTE: A EXISTÊNCIA DE CONFLITO DE COMPETÊNCIA NA ATUAÇÃO DAS CORTES SUPERIORES EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Nesta segunda parte do estudo, analisar-se-á a caracterização do fenômeno do conflito de precedentes do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça. Apresentar-se-á, também, um dos casos paradigmáticos sobre este fenômeno, que tratou da incidência da contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias.

2.1 DO CONFLITO DE COMPETÊNCIAS AO CONFLITO DE PRECEDENTES

Conforme exposto, hoje é recorrente a formação de precedentes vinculantes em sentidos opostos, com conteúdo conflitante, no âmbito da jurisprudência das Cortes Superiores. Contudo, não se pode admitir com naturalidade que o Superior Tribunal de Justiça e o Supremo Tribunal Federal se pronunciem sobre a mesma matéria de forma conflitante, revelando uma atuação que não está alinhada com o seu papel constitucional de promover a tutela da unidade do direito por meio da função jurisdicional.

A realidade sobre como as referidas cortes superiores têm decidido matérias tributárias indica que o Superior Tribunal de Justiça e o Supremo Tribunal Federal estão, aparentemente, exercendo, de forma contraditória e sobreposta, uma mesma função. Ambos têm se pronunciado sobre os mesmos temas tributários, algumas vezes decidindo com fundamentos idênticos (embora seus critérios de controle das decisões recorridas devessem ser distintos), mas de forma contraditória.

Tal fenômeno pode ocorrer de modos distintos. O primeiro é o conflito negativo de competência, que ocorre quando nenhuma das referidas cortes entende que é competente para decidir uma determinada matéria, o que revela verdadeira negativa de prestação jurisdicional. Nesse caso, os recursos especiais que levam a matéria ao Superior Tribunal de Justiça não são admitidos, pois a matéria não teria natureza infraconstitucional. Já o Supremo Tribunal Federal, ao analisar a admissibilidade dos recursos extraordinários, não os conhece, sob o fundamento de ofensa indireta à Constituição Federal. Já a segunda forma de manifestação desse fenômeno é o conflito positivo de competência, em que ambas as cortes superiores entendem serem competentes para julgar a mesma matéria. Neste caso, pode ocorrer que aquela que decidir por último firme entendimento diverso daquele adotado pela corte que deu a primeira decisão. Quando isso ocorre, pode-se estar diante de uma superação expressa (*overruling*) do precedente anterior ou – o que é ainda pior – pode não ficar claro na decisão que formou o segundo precedente se ela está ou não superando o posicionamento

anterior. Ou seja, pode não haver clareza sobre a revogação do precedente anterior, pois esse ponto estaria implícito na fundamentação.

Na jurisdição brasileira, conflitos de competência jurisdicional não são incomuns. Sabe-se que esses conflitos, por exemplo, quando ocorrem entre juízes de primeiro grau de jurisdição estaduais e federais, são解决ados pelo Superior Tribunal de Justiça. Porém, a quem cabe solucionar o conflito de competência entre o Superior Tribunal de Justiça e o Supremo Tribunal Federal? A resposta a tal indagação é precisamente o que se busca com o presente estudo, ou seja, traçar diretrizes para resolver os efeitos severos desse fenômeno.

2.2 CASO PARADIGMA: A CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE O TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS (TEMA 985 DO STF E TEMAS 479 E 737 DO STJ)

Sem dúvidas, o caso da repercussão geral indexada sob o Tema 985 do Supremo Tribunal Federal (incidência da contribuição previdenciária patronal sobre terço constitucional de férias) é um dos casos emblemáticos de conflito de competência entre o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça¹³. Ele representa o cenário de total insegurança jurídica provocada por decisões contraditórias dos referidos tribunais superiores, em que não foram observados os limites constitucionais das suas competências de atuação na interpretação do direito tributário. Por essa razão, convém examinar o contexto em que se deu o julgamento desse tema, o que auxilia na proposição de hipóteses capazes de minimizar os efeitos dessa “zona de penumbra”¹⁴ que existe em razão da indefinição de competências das Cortes Superiores na interpretação da matéria tributária.

O Supremo Tribunal Federal, quando enfrentou a questão constitucional sobre a delimitação da base de cálculo da contribuição previdenciária patronal, analisou o conceito de “folha de salário” com base no disposto nos artigos 195, inciso I, e 201, § 11, da Constituição Federal. A partir da referida análise, passou a investigar a incidência ou não da contribuição sobre as verbas pagas ao trabalhador, a partir da adoção de critérios distintos, ora acatando o critério da “habitualidade”, ora o da “natureza” da verba (se remuneração ou indenização), e, às vezes, utilizando simultaneamente ambos. Um dos casos mais relevantes sobre essa discussão, após a promulgação da Constituição Federal, chegou ao Supremo Tribunal Federal no final da década de 1990, e dizia respeito à incidência

¹³ Há outros temas que também foram duplamente analisados pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Supremo Tribunal Federal e que também resultaram em decisões conflitantes. Entre os mais emblemáticos, recordam-se: a incidência da contribuição previdenciária patronal sobre o salário maternidade (Tema 72 do Supremo Tribunal Federal), a revogação da isenção da Cofins para sociedade civis por meio de lei ordinária (ADC nº 1) e a questão da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins (Tema 69 do Supremo Tribunal Federal).

¹⁴ Recentemente a doutrina processual constatou problema semelhante. Cf. Marinoni, 2019.

da referida contribuição sobre o 13º salário¹⁵. Naquela ocasião – ainda que a verba em análise não fosse o terço constitucional de férias –, a Corte analisou a natureza do 13º salário e entendeu pela sua subsunção ao conceito de “folha de salários”, e em 2003 editou o Enunciado de Súmula 688 (“É legítima a incidência da contribuição previdenciária sobre o 13º salário”).

Em 2007, o Supremo Tribunal Federal enfrentou novamente esse tema. O Recurso Extraordinário nº 565.160 teve sua repercussão geral reconhecida para definir – mais uma vez – o alcance do conceito “folha de salários”, indexada no Tema 20. Ocorre que, enquanto o mérito dessa repercussão geral não foi julgado, o Supremo Tribunal Federal passou a, reiteradamente, decidir que não lhe caberia analisar a natureza jurídica das verbas pagas ao trabalhador, pois a matéria teria índole infraconstitucional¹⁶. Essa decisão do Supremo Tribunal Federal resultou na conclusão de que caberia ao Superior Tribunal de Justiça decidir quanto à natureza das verbas para aferição da base de cálculo da contribuição em questão.

¹⁵ Antes da Constituição de 1988, a controvérsia sobre a base de cálculo da contribuição previdenciária havia chegado à Corte com a discussão sobre a sua incidência em relação às gratificações natalinas. Naquela época, decidiu-se, de acordo com o critério da habitualidade, que era constitucional a exigência das referidas contribuições sobre as gratificações natalinas. Tal entendimento restou consagrado na Súmula 207, publicada em 1963, cujo enunciado é: “As gratificações habituais, inclusive a de Natal, consideram-se tacitamente convencionadas, integrando o salário”.

¹⁶ Até meados de 2011, o Supremo entendia pela constitucionalidade da discussão a respeito da natureza das verbas para fins de densificação do que é salário sujeito à incidência da contribuição patronal. Nesse sentido: RE 478410, Relator(a): EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 10/03/2010, DJe-086 DIVULG 13-05-2010 PUBLIC 14-05-2010 EMENT VOL-02401-04 PP-00822 RDECTRAB v. 17, n. 192, 2010, p. 145-166; e RE 478410 ED, Relator(a): LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 15/12/2011, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-025 DIVULG 03-02-2012 PUBLIC 06-02-2012 RDDT n. 199, 2012, p. 145-150 RDECTRAB v. 19, n. 211, 2012, p. 113-121 RTFP v. 20, n. 103, 2012, p. 405-413 RDECTRAB v. 19, n. 212, 2012, p. 97-105. Já a partir de 2012, o Supremo passou a entender que a matéria era infraconstitucional. Colaciona-se aqui a ementa de um dos julgados da época: “AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRABALHISTA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. VERBAS PAGAS AO EMPREGADO. NATUREZA JURÍDICA. ANÁLISE DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA REFLEXA. REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 279 DO STF. AGRAVO IMPROVIDO. I - É inadmissível o recurso extraordinário quando sua análise implica rever a interpretação de norma infraconstitucional que fundamenta a decisão a quo. A afronta à Constituição, se ocorrente, seria indireta. II - Inviável em recurso extraordinário o reexame do conjunto fático-probatório constante dos autos. Incidência da Súmula 279 do STF. III - Agravo regimental improvido”. (AI 808326 AgR, Relator(a): RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 25/06/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-159 DIVULG 14-08-2013 PUBLIC 15-08-2013). Nesse mesmo sentido, há inúmeras decisões do Supremo no mesmo período: ARE 745901 RG, Relator(a): TEORI ZAVASCKI, Tribunal Pleno, julgado em 04/09/2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-181 DIVULG 17-09-2014 PUBLIC 18-09-2014; RE 882646 AgR, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 08/09/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-211 DIVULG 21-10-2015 PUBLIC 22-10-2015; RE 863262 AgR, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 14/04/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-084 DIVULG 06-05-2015 PUBLIC 07-05-2015; RE 600976 AgR, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 01/09/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-190 DIVULG 23-09-2015 PUBLIC 24-09-2015; RE 883273 AgR, Relator(a): CARMEN LÚCIA, Segunda Turma, julgado em 23/06/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-161 DIVULG 17-08-2015 PUBLIC 18-08-2015; RE 924.19- AgR, Rel. Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, DJe 04.11.2016; RE 945.513-AgR, Rel. Min. Rosa Weber, Primeira Turma, DJe 04.05.2016; ARE 889955 AgR, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 17/11/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-249 DIVULG 10-12-2015 PUBLIC 11-12-2015.

Em razão dessa postura do STF, em 2016, em sede de recurso repetitivo indexado nos Temas 479 e 737, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que não era devida a referida contribuição sobre o terço constitucional de férias gozadas ou indenizadas. Tal posição do Superior Tribunal de Justiça decorreu dos precedentes anteriores do Supremo Tribunal Federal. O Superior Tribunal de Justiça fundamentou sua competência para apreciar a matéria nos critérios estabelecidos pelo STF: (i) a habitualidade e (ii) a natureza da verba, com base na interpretação dos artigos 22 e 28 da Lei nº 8.212/91. Com amparo nessas razões de decidir, o Superior Tribunal de Justiça definiu que a contribuição previdenciária patronal não poderia incidir sobre o adicional de férias gozadas ou indenizadas.

Um ano após o Superior Tribunal de Justiça fixar tais teses em sede de recurso repetitivo, o Supremo Tribunal Federal julgou o mérito do Tema 20, decidindo que a habitualidade é característica dos proventos que compõem a folha de salários, segundo a tese ementada: “A contribuição social a cargo do empregador incide sobre ganhos habituais do empregado, quer anteriores ou posteriores à Emenda Constitucional nº 20/1998”.

Paralelamente, o Supremo Tribunal Federal também iniciava o julgamento da repercussão geral indexada no Tema 163 – cuja afetação havia ocorrido em 2009 –, que tratava da incidência da contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias, a gratificação natalina, os serviços extraordinários, o adicional noturno e o adicional de insalubridade dos servidores públicos. Quando da finalização do julgamento, em 2018, foi reconhecida a não incidência da referida contribuição sobre as mencionadas verbas, tendo a decisão adotado como razão de decidir o emprego do critério da habitualidade naquele caso. Entre os pontos positivos da fundamentação desse acórdão, houve a importante referência à inaplicabilidade do princípio da solidariedade para fins de autorizar a cobrança de tributo, nos seguintes termos: “Por fim, não é possível invocar o princípio da solidariedade para inovar no tocante à regra que estabelece a base econômica do tributo”¹⁷. Tal posicionamento do Supremo Tribunal Federal foi relevante para reafirmar o fato de que o princípio da solidariedade, ainda que permeie toda a Seguridade Social, não tem aptidão para fundamentar a cobrança de tributos, seja ele qual for.

Também em 2018, foi afetado à repercussão geral o Tema 985, agora para definir se, pelo sistema geral da seguridade social, o terço constitucional de férias estaria ou não no âmbito do conceito de folha de salários. Supreendentemente, em julgamento virtual ocorrido em agosto daquele ano, o entendimento do Supremo Tribunal Federal foi no sentido de reconhecer a constitucionalidade

¹⁷ STF, RE 593068/SC, Relator: Min. Roberto Barroso, Tribunal Pleno, julgado em 11/10/2018. Disponível em: <https://bit.ly/3J2wZ02>. Acesso em: 17 ago. 2021.

da incidência da referida contribuição sobre o adicional de férias. Os critérios usados como fundamento pelo relator, ministro Marco Aurélio, para justificar a constitucionalidade da cobrança foram tanto a habitualidade quanto a natureza da verba. É importante notar que, no Tema 163, que tratava da mesma verba em relação ao servidor público, o Supremo Tribunal Federal usou apenas um dos critérios, a habitualidade. E, ainda, decidiu no sentido de que o terço de férias não seria habitual. Veja-se que o cenário aqui é de completo desrespeito da Corte às suas próprias decisões. Para o STF, o terço constitucional não é habitual se o segurado for servidor público. Já se o segurado for empregado celetista, o terço constitucional é habitual. Como se a habitualidade no pagamento de um direito do trabalhador tivesse diferente natureza em razão de sua condição de ser servidor público ou empregado celetista.

Ainda em 2020, em julgamento, de forma virtual, do plenário, e tendo como fundamento o Tema 20, o voto vencedor que conduziu a análise do Tema 985 consignou que é constitucional a incidência de contribuição social sobre o valor pago a título de terço constitucional de férias, sem fazer qualquer referência à superação ou não do posicionamento anterior do Superior Tribunal de Justiça.

3 PASSADO, PRESENTE E FUTURO: DIRETRIZES PARA TRATAMENTO DO CONFLITO DE PRECEDENTES

Diante do contexto apresentado, observa-se ser necessário o uso de instrumentos que possam, ao menos, atenuar os efeitos danosos à segurança jurídica em razão da existência de precedentes vinculantes conflitantes. Sugerem-se três diretrizes que podem auxiliar nessa tarefa: (i) a primeira é a de compatibilizar, por meio da interpretação sistemática, a existência de precedentes que possam ser aparentemente conflitantes, e, caso não seja possível compatibilizar, deve ser levada em conta (ii) a realização da modulação de efeitos no *leading case*, ou (iii) a proteção da confiança no caso concreto.

3.1 PRIMEIRA DIRETRIZ: É POSSÍVEL COMPATIBILIZAR, POR MEIO DE INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA, A EXISTÊNCIA DE PRECEDENTES CONFLITANTES?

A interpretação de precedentes é matéria relevante no âmbito da teoria do direito e do direito processual civil, contudo, aqui o objetivo não é analisar de forma profunda as metodologias traçadas pelos referidos ramos do direito. Objetiva-se aqui investigar se é possível a coexistência de ambos os

precedentes sobre o terço constitucional de férias, por meio de uma interpretação sistemática, considerando as peculiaridades do caso paradigma aqui relatado.

Na sessão virtual do julgamento do Tema 985 pelo Supremo Tribunal Federal, ocorrida em agosto de 2020, o voto vencedor do ministro relator Marco Aurélio, no Recurso Extraordinário nº 1.072.485 não continha nenhuma referência expressa à superação dos precedentes formados pelo Superior Tribunal de Justiça nos Temas 479 e 737 em 2016. Apenas o voto dissidente do ministro Edson Fachin referiu a existência desses precedentes em sua fundamentação. Não houve superação expressa dos precedentes oriundos do Superior Tribunal de Justiça. Precisamente em razão de tal fato não estar expresso na decisão, põe-se a seguinte questão: — Teria o Supremo Tribunal Federal superado os precedentes do Superior Tribunal de Justiça de forma tácita/implícita? É sabido que, dentro da doutrina de direito processual, admite-se que haja a superação implícita de precedentes (PEIXOTO, 2018, p. 216 et seq.). Assim, o intérprete pode adotar duas posturas nesse caso: (i) reconhecer que houve superação implícita dos precedentes anteriores do Superior Tribunal de Justiça e passar a analisar a possibilidade de modulação de efeitos, ou a necessidade de proteção da confiança, ou (ii) em razão dessa omissão na decisão que resultou no precedente do Supremo Tribunal Federal, utilizar a interpretação sistemática para investigar se o conflito de precedentes realmente existe ou é meramente aparente.

Caso o intérprete decida por adotar a segunda opção, ele deverá levar em consideração: (ii.a) o momento de formação dos precedentes analisados; (ii.b) qual das cortes superiores decidiu antes a matéria; (ii.c) se houve superação expressa da decisão anterior na fundamentação daquela que deu origem ao precedente mais recente; (ii.d) quais são as peculiaridades do direito material analisado – para verificar se a matéria seria infraconstitucional ou constitucional –; (ii.e) quais são os fatos relevantes que levaram à formação de dois precedentes – para verificar se haveria distinção entre os temas e, portanto, se os precedentes não seriam conflitantes, mas, sim, tratar-se-ia de matérias diferentes –; e (ii.f) interpretação das razões determinantes de cada um dos julgados, para verificar-se a possibilidade de sua harmonização, visando eliminar a existência de aparente conflito entre as razões. No caso paradigma aqui analisado, resta realizar o exame da compatibilidade das razões determinantes, para se verificar se é possível eliminar o aparente conflito de precedentes.

A partir da interpretação dos referidos precedentes, é possível afirmar que não existe um verdadeiro conflito entre os Temas 479 e 737 do Superior Tribunal de Justiça e do Tema 985 do Supremo Tribunal Federal. Isso porque, quando o Supremo Tribunal Federal julgou o Tema 985, concluiu que, de acordo com o conceito constitucional de folha de salários, é legítima a cobrança da contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias. Já o Superior Tribunal de Justiça,

ao analisar a legislação infraconstitucional, concluiu pela não incidência da contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias.

A partir da interpretação sistemática dos precedentes em questão, conclui-se que a União não estaria autorizada a exigir a contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias, pois o fato de o Supremo Tribunal Federal ter decidido pela constitucionalidade da cobrança não mudou o fato de – segundo o Superior Tribunal de Justiça – o legislador não ter instituído a tributação sobre a referida materialidade, o que resulta da facultatividade que é característica intrínseca da competência tributária. Em outros termos, a Constituição Federal atribui competência para a instituição de tributos às pessoas políticas de direito público; a referida prerrogativa é, no entanto, facultativa, ou seja, pode ou não ser exercida por lei ordinária ou complementar. No caso em voga, a interpretação sistemática dos precedentes referidos conduz à conclusão de que o legislador federal, ao instituir a contribuição previdenciária, conforme previsto no artigo 149 da Constituição Federal, não inseriu no critério material da regra-matriz de incidência o terço constitucional de férias – embora pudesse fazê-lo sem que isso representasse uma inconstitucionalidade, conforme precedente do Supremo Tribunal Federal –, o que resulta na não incidência da norma sobre tal fato e, portanto, no não nascimento da relação jurídico-tributária respectiva.

Atualmente se está diante de outra interpretação sendo dada pelo Poder Judiciário quando realiza o juízo de retratação sobre esse tema. Os tribunais estão adotando uma interpretação literal ao examinar apenas o precedente do Supremo Tribunal Federal de forma isolada, o que leva à conclusão de que é legítima a cobrança de contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias. E, o fato de ser, o precedente do Supremo Tribunal Federal, posterior ao precedente do Superior Tribunal de Justiça não muda a conclusão.

Há, outrossim, dois outros pontos relevantes para serem analisados em relação a esse caso. O primeiro diz respeito ao fato de o Supremo Tribunal Federal ter restringido sua análise à constitucionalidade da cobrança do terço constitucional de férias gozadas¹⁸. A *contrario sensu*, seria inconstitucional a cobrança sobre o terço constitucional de férias indenizadas – segundo o voto do ministro relator. Logo, aparentemente, haveria conflito de precedentes entre o Tema 479 do Superior Tribunal de Justiça, que diz respeito às férias gozadas, e o Tema 985 do Supremo Tribunal Federal.

¹⁸ Trecho do voto do ministro relator: “Ante a habitualidade e o caráter remuneratório da totalidade do que percebido no mês de gozo das férias, é devida a contribuição. Provejo parcialmente o recurso extraordinário interposto pela União, assentando a incidência de contribuição previdenciária sobre valores pagos pelo empregador a título de terço constitucional de férias gozadas. Proponho a seguinte tese: ‘É legítima a incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias’”. STF, RE 1072485/PR, Relator: Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 31/08/2020. Disponível em: <https://bit.ly/3Dx8w1P>. Acesso em: 17 ago. 2021.

Já o Tema 737 do Superior Tribunal de Justiça seguiria integralmente válido e vigente – ainda que não fosse adotada a presente proposta de interpretação. O segundo ponto relevante a ser enfrentado diz respeito ao raciocínio adotado pelo Superior Tribunal de Justiça, em 2016, ao formar os seus precedentes. Na fundamentação, a Corte partiu do pressuposto de constitucionalidade da norma para interpretar a legislação infraconstitucional. Isso quer dizer que, quando o Supremo Tribunal Federal, quatro anos depois, reiterou a constitucionalidade da cobrança, em nada mudou o quadro jurídico anteriormente analisado pelo Superior Tribunal de Justiça. E essa é mais uma razão pela qual afirma-se a coerência e adequação da interpretação sistemática ora proposta.

Dessa forma, neste caso, está-se diante de um aparente conflito de precedentes, que, na verdade, pode ser solucionado por meio de interpretação sistemática. Porém, caso não se aplique a interpretação sistemática e assim conclua-se que realmente há conflito de precedentes, a solução pode ser obtida pelas diretrizes que serão expostas na sequência.

3.2 SEGUNDA DIRETRIZ: MODULAÇÃO DE EFEITOS

No caso em análise, se realizada a referida interpretação sistemática, não haveria necessidade de modulação de efeitos, em razão de o resultado prático convergir para a conclusão a que chegou por primeiro o Superior Tribunal de Justiça. Logo, não haveria mudança de posicionamento a ser objeto de análise para fins de modulação. Já nos casos em que houver a mudança de posicionamento, deve-se analisar se é o caso de realizar a modulação de efeitos, seja aquela prevista no artigo 27 da Lei 9.868/99, ou a disposta no § 4º do artigo 927 do Código de Processo Civil. Sendo o caso de modulação dos efeitos da decisão adotada pelo Supremo Tribunal Federal, tal pode ocorrer no próprio *leading case*, seja no julgamento que redunda no precedente, ou, em momento posterior, no julgamento de embargos de declaração¹⁹.

O que importa é reconhecer a modulação de efeitos de decisões como instrumento de realização da segurança jurídica pelo processo e no processo. Assim, quando há mudança de posicionamento sobre a interpretação do direito – seja mediante viés constitucional ou infraconstitucional – é necessário verificar se o novo precedente causa prejuízo aos contribuintes em razão dos atos praticados pelo Estado (ARRUDA ALVIM, 2021). Isso porque a segurança jurídica é

¹⁹ “A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal admite o conhecimento de embargos declaratórios para a modulação da eficácia das decisões proferidas em controle concentrado de constitucionalidade, desde que comprovada suficientemente hipótese de singular excepcionalidade.” (ADI 3.601 ED, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, DJe de 15/12/2010.)

elemento que permeia a ordem jurídica como proteção do cidadão ante o Estado. Logo, a aplicação dos instrumentos dela decorrentes devem favorecer o cidadão e não o Estado²⁰.

3.3 TERCEIRA DIRETRIZ: PROTEÇÃO DA CONFIANÇA

Caso não seja possível a interpretação sistemática dos precedentes em conflito e não tenha havido modulação de efeitos no *leading case*, ainda assim, o julgador do caso concreto²¹ poderá analisar se é hipótese ou não de proteção da confiança legítima do contribuinte.

Quando o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça divergem sobre os limites de suas próprias competências e decidem de forma contraditória, essas cortes provocam insegurança sistêmica quanto à definitividade de seus provimentos. Se o Supremo Tribunal Federal anuncia que o julgamento de tal tema é de índole infraconstitucional e deve ser definido pelo Superior Tribunal de Justiça e, posteriormente, reconhece a índole constitucional do referido tema, não há de se confiar na decisão do Supremo Tribunal Federal, em razão da contradição com a sua própria postura.

Aqui, as seguintes questões são relevantes: havia base de confiança para que os contribuintes pautassem suas condutas de acordo com a decisão do Superior Tribunal de Justiça sobre a matéria? Ou, dito de outra forma: é possível afirmar que o posicionamento de um Tribunal Superior – ainda que tomado por meio de decisão prevista no rol vinculante do artigo 927 do Código de Processo Civil – em matéria que ultrapassa a sua competência constitui base de confiança ao contribuinte? Sobre esses questionamentos, destacam-se os pontos a seguir.

Em primeiro lugar, não se pode ignorar o fato de que a decisão tomada por um tribunal superior fora da sua competência é inconstitucional, por violação à regra de competência jurisdicional. Contudo, tratando-se de decisão proferida por corte superior com eficácia própria para as partes do processo e para os demais destinatários do julgamento daquela questão, não se pode ignorar que também as decisões formalmente inconstitucionais produzem efeitos. Inclusive, de acordo com o artigo 927 do Código de Processo Civil, a decisão provavelmente terá efeito vinculante (se for tomada em recurso repetitivo ou repercussão geral). Logo, ainda que inválido aquele precedente, pois formalmente inconstitucional, ele produzirá efeitos para o caso concreto e para os demais que dizem respeito ao mesmo tema.

²⁰ Nesse sentido, amplamente, cf. Ávila, 2009.

²¹ Em razão do escopo deste ensaio, não se discutirá a questão relativa à suposta violação ao precedente quando é aplicada ao caso concreto eficácia temporal diversa daquela atribuída na formação do precedente. Neste ensaio, portanto, parte-se da premissa de que não haveria violação ao precedente.

Aqui fala-se de conflito de precedentes quando um dos tribunais superiores decide matéria que não estaria dentro da sua competência jurisdicional. Ou seja, a corte foi ativista em sua atuação, enquanto deveria ter adotado uma posição de auto contenção (GRUPENMACHER, 2015). Já o problema é outro quando o Superior Tribunal de Justiça e o Supremo Tribunal Federal, no exercício legítimo e válido da sua competência, proferem decisões que são contraditórias. Nesse caso, a solução é mais simples, na medida em que a tendência é a prevalência da decisão do Supremo Tribunal Federal, visto que o seu objeto de interpretação é a Constituição Federal, que informa todo o ordenamento jurídico. Já para o primeiro caso, a solução depende do estudo da interpretação sistemática, conforme exposto anteriormente.

Em segundo lugar, o precedente do Superior Tribunal de Justiça deve ser tomado como base de confiança para o contribuinte. A proteção da confiança é a dimensão subjetiva da segurança jurídica e o que lhe caracteriza “é a sua aptidão para servir de fundamento para o exercício de direito de liberdade e propriedade” (ÁVILA, 2019, p. 392). Pouco importa se a decisão era inconstitucional; o que é relevante é reconhecer todo o contexto da base de confiança. Evidentemente, nem todas as bases terão o mesmo grau de confiabilidade. Assim, sempre será relevante, no caso concreto, analisar a escala de intensidade de realização dos elementos configurados da base de confiança. Ao se adotar como exemplo o conflito de competência relativo ao terço constitucional de férias – para fins de incidência da contribuição previdenciária patronal – pode-se perceber que: (i) em relação ao critério do grau de vinculação da base, o Tema 479 do Superior Tribunal de Justiça era vinculante; (ii) em relação ao grau de aparência de legitimidade da base, a aparência era de validade, isso porque o Superior Tribunal de Justiça fundamentou suas razões em aplicação de precedente do Supremo, assim como na interpretação da legislação infraconstitucional, logo, há uma evidente aparência de validade da base; (iii) em relação ao grau de modificabilidade, havia nítida pretensão de permanência, pois o entendimento do Superior Tribunal de Justiça foi dado por meio da sistemática de recursos repetitivos; (iv) quanto ao grau de eficácia, parece adequado dizer que sua eficácia foi de curta duração; (v) em relação ao critério do grau de realização das finalidades da base, entende-se que esses foram cumpridos com a definição do Tema 479 pelo Superior Tribunal de Justiça, assim como (vi) a avaliação do grau de indução, pois, nesse caso, a base é evidentemente indutora enquanto precedente vinculante, devendo este ser aplicado pelos demais órgãos jurisdicionais; já em relação (vii) ao grau de onerosidade, a base de confiança, ainda que não onerosa em si mesma, por ser indutora, onerou os contribuintes que nela confiaram (ÁVILA, 2019, p. 393, 419).

4 CONCLUSÃO

Em face do que foi exposto é constatável a sobreposição de atuações entre o Superior Tribunal de Justiça e o Supremo Tribunal Federal quando decidem matéria tributária, e a avaliação dessa “zona de penumbra” é juridicamente negativa. Quando o STF e o STJ divergem sobre os limites de sua própria competência e decidem de forma contraditória a mesma matéria, essas cortes provocam uma insegurança sistêmica acerca da definitividade de seus provimentos, enfraquecendo o caráter prescritivo do direito na função de orientador de condutas. Assim, perde-se a previsibilidade e a calculabilidade do direito.

A atuação das cortes em questão tem demonstrado que essa colisão de precedentes decorre de um verdadeiro conflito de competência positivo. Assim, com o objetivo de minimizar os efeitos desse cenário, o presente estudo propõe ao intérprete-aplicador três diretrizes: (i) verificar a possibilidade, mediante interpretação sistemática, de harmonização dos precedentes, quando não há a superação expressa do precedente anterior; (ii) a modulação de efeitos em caráter geral, no *leading case*, ou, (iii) no caso concreto, verificar se há elementos para proteção da confiança legítima do contribuinte.

É necessário esclarecer, afinal, que o conflito de entendimentos entre o Superior Tribunal de Justiça e o Supremo Tribunal Federal, além de agredir os princípios da segurança jurídica e da confiança legítima, pode desestimular o crescimento econômico e o investimento de empresas transnacionais, em razão das incertezas que o sistema pode gerar.

Ainda, os conflitos negativos e positivos de competência e, sobretudo, a modulação, com efeitos prospectivos, dos efeitos de decisões favoráveis aos contribuintes, acaba por estimular os maus contribuintes, que se valem das inconsistências do sistema para deixar de pagar tributos. Em face de decisões conflituosas dos Tribunais Superiores, a opção do contribuinte pouco “conservador” é aguardar a decisão final, com a pacificação do entendimento, para evitar que uma possível modulação o impeça de reaver o que pagou indevidamente.

Assim, sem que se estabeleçam critérios objetivos para a uniformização dos entendimentos conflitantes do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal, como os sugeridos no presente estudo, não se alcançará o nível desejado e esperado de segurança jurídica nas relações entre fisco e contribuinte e entre juízes e jurisdicionados.

REFERÊNCIAS

- ADAMY, Pedro. Instrumentalização do Direito Tributário. In: ÁVILA, Humberto (org.). **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012. p. 301-330.
- ALMEIDA, Luciana Robles. O que significa interpretar? Do cognitivismo ao ceticismo moderado. In: ADAMY, Pedro; MITIDIERO, Daniel (coord.). **Direito, Razão e Argumento**: a reconstrução dos fundamentos democráticos e republicanos com base na Teoria do Direito. São Paulo: Malheiros, 2020. p. 161-174.
- ARRUDA ALVIM, Teresa. Carga normativa das decisões do juiz e suas consequências inexoráveis. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 1000, p. 465-489, fev. 2019.
- ARRUDA ALVIM, Teresa. Uma novidade perturbadora no CPC brasileiro de 2015: a modulação. **Revista de Processo**, [s. l.], v. 46, n. 312, p. 301-330, fev. 2021.
- ÁVILA, Ana Paula. **A Modulação de Efeitos Temporais pelo STF no Controle de Constitucionalidade**: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a constituição do artigo 27 da Lei no 9.868/99. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval Tributário**. São Paulo: Lejus, 1999.
- CARVALHO, Paulo de Barros. O preâmbulo e a prescritividade constitutiva dos textos jurídicos. **Revista Direito GV**, São Paulo, v. 6, n. 1, jun. 2010. Disponível em: <https://bit.ly/3IPYtpO>. Acesso em: 17 ago. 2021.
- DERZI, Misabel de Abreu Machado. Mutações jurisprudenciais, em face da proteção da confiança e do interesse público no planejamento da receita e da despesa do Estado. In: FERRAZ, Roberto (org.). **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2009. v. II. p. 729-748.
- DERZI, Misabel de Abreu Machado. Tipo ou conceito no Direito Tributário? **Revista da Faculdade de Direito UFMG**, Belo Horizonte, n. 30-31, p. 213-260, 1987-1988.
- DWORKIN, Ronald. Law as interpretation. **Texas Law Review**, [s. l.], v. 60, n. 3, p. 527-550, mar. 1982.
- GRUPENMACHER, Betina Treiger. Ativismo x Garantismo Judicial em Matéria Tributária – Limites e Possibilidades. **Revista Jurídica Luso-Brasileira**, [s. l.], ano 1, n. 4, p. 111-150, 2015.
- GUASTINI, Riccardo. **Interpretare e Argomentare**. Milano: Giuffrè, 2011.
- LEÃO, Martha. O Formalismo no Direito Tributário como imposição constitucional. In: ADAMY, Pedro; MITIDIERO, Daniel (coord.). **Direito, Razão e Argumento**: a reconstrução dos fundamentos democráticos e republicanos com base na Teoria do Direito. São Paulo: Malheiros, 2020. p. 857-872.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes Obrigatórios**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

MARINONI, Luiz Guilherme. **STJ Enquanto Corte de Precedente**. Recomprensão do Sistema Processual da Corte Suprema. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Zona de Penumbra entre o STJ e o STF**: a função das Cortes Supremas e a delimitação do objeto dos recursos especial e extraordinário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019.

MARTINS-COSTA, Judith. **A Boa-Fé no Direito Privado**: sistema e tópica no processo obrigacional. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

MARTINS-COSTA, Judith. O direito privado como um “sistema em construção”: as cláusulas gerais no projeto do código civil brasileiro. **Revista de Informação Legislativa**, [s. l.], v. 35, n. 139, p. 5-22, jul.-set. 1998.

MITIDIERO, Daniel. **Cortes Superiores e Cortes Supremas**: do controle à interpretação, da jurisprudência ao precedente. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

MITIDIERO, Daniel. Fundamentação e precedente – dois discursos a partir da decisão judicial. **Revista de Processo**, [s. l.], v. 206, p. 61-77, 2012.

PEIXOTO, Ravi. **Superação de Precedente e Segurança Jurídica**. 3. ed. Salvador: Juspodivm, 2018.

TARELLO, Giovanni. La codificazione moderna. In: TARELLO, Giovanni. **Storia della Cultura Giuridica Moderna**: absolutismo e codificazione del diritto. Bologna: Il Mulino, 1976. p. 18-22.

TARUFFO, Michele. Observações sobre os modelos processuais de civil law e de common law. Tradução José Carlos Barbosa Moreira. **Revista de Processo**, [s. l.], ano 28, v. 110, p. 141-158, abr.-jun. 2003.