



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA (UnB)
FACULDADE DE DIREITO (FD/UnB)
GRADUAÇÃO EM DIREITO

LUCAS CORDEIRO DE SOUSA

**A (DES)NECESSIDADE DE MODULAÇÃO DOS EFEITOS DO TEMA N. 985 DA
REPERCUSSÃO GERAL: INCLUSÃO DO TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS
NA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS**

Brasília, novembro de 2023.

LUCAS CORDEIRO DE SOUSA

A (DES)NECESSIDADE DE MODULAÇÃO DOS EFEITOS DO TEMA N. 985 DA
REPERCUSSÃO GERAL: INCLUSÃO DO TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS NA
BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

Monografia apresentada à banca examinadora da Faculdade
de Direito da Universidade de Brasília como requisito
parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Professor Doutor Luiz Alberto Gurgel de Faria

Brasília, novembro de 2023.

FOLHA DE APROVAÇÃO

LUCAS CORDEIRO DE SOUSA

A (DES)NECESSIDADE DE MODULAÇÃO DOS EFEITOS DO TEMA N. 985 DA REPERCUSSÃO GERAL: INCLUSÃO DO TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS NA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS


Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel, no Programa de Graduação da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília (FD/UnB).

Aprovada em: 4/12/23

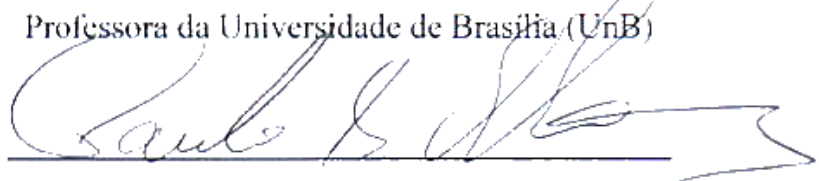
BANCA EXAMINADORA



Doutor Luiz Alberto Gurgel de Faria (Orientador/Presidente)
Professor da Universidade de Brasília (UnB)



Doutora Paula Pessoa Pereira (Examinadora)
Professora da Universidade de Brasília (UnB)



Doutor Paulo Mendes de Oliveira (Examinador)

Doutor em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul

Cordeiro de Sousa, Lucas

A (des)necessidade de modulação dos efeitos do tema n. 985 da repercussão geral: inclusão do terço constitucional de férias na base de cálculo das contribuições previdenciárias / 'Lucas Cordeiro de Sousa; Orientador Doutor . - Brasília, 2023.

67 folhas.

Monografia (Graduação - Direito) - Universidade de Brasília, 2023.

1. Modulação. 2. Precedente Qualificado. 3. Terço Constitucional de Férias. 4. Repercussão Geral. 5. Contribuições Previdenciárias. I. Faria, Luiz Alberto Gurgel de, orient. II. Título.

Este trabalho, assim como toda a minha trajetória acadêmica e profissional, é dedicado à Deus e a minha família: William Cordeiro (pai), Ana Selma (mãe) e André Cordeiro (irmão).

AGRADECIMENTOS

Gostaria de agradecer ao Professor Doutor Luiz Alberto Gurgel de Faria pela oportunidade de conviver e aprender tanto quando ocupei as posições de estudante das disciplinas de Jurisprudência em Direito Tributário e Direito Tributário, monitor da disciplina de Direito Tributário e agora orientando em razão do presente trabalho.

Não poderia deixar de agradecer à Professora Doutora Roberta Simões Nascimento e ao Professor Doutor Airton Lisle Cerqueira Leite Seelaender por todo o aprendizado que tive durante os anos que ocupei a posição de estudante e monitor.

Agradeço também à Liga Acadêmica de Processo Civil – UnB e todas as pessoas que compartilharam do sonho de conquistar a 5ª Competição Brasileira de Processo comigo e de ampliar o projeto para os próximos anos, com especial carinho aos colegas Bruno Marra, Carlos Eduardo Lopes, Fabiana Berçott, Leonardo Muhammad, Rafaella Bacellar e Rodrigo Rodrigues Buzzi, bem como à Professora Doutora Daniela Marques, ao Professor Doutor Benedito Cerezo e à Professora Paula Pessoa Pereira. Registro ainda grande carinho pela equipe que tive a oportunidade de orientar neste ano de 2023.

Agradeço também aos amigos Equipe de Negociação da Universidade de Brasília, projeto que tive a oportunidade de acompanhar desde os primeiros passos e que me permitiu conhecer pessoas sensacionais como a Professora Doutora Maria Amélia e os queridos e queridas Allan Jayme Veloso, Gabriel Adnet, Letícia Amorim, Lucas Mateus Cirineu e Sofia Vergara, bem como toda a geração de 2022 que alcançou o título nacional do Meeting de Negociação 2022 e o 7º Lugar do Mundo na International Negotiation Competition 2022. Destaco ainda um carinho muito especial pela geração de 2023 que tive o prazer de acompanhar e orientar neste último ano.

Agradeço também aos inúmeros amigos e colegas que fiz durante a graduação, contudo em especial ao amigo Lucas Mateus Cirineu, que já não se encontra mais entre nós, mas foi parte essencial desta etapa da minha vida, pois estudamos juntos para ingressar na Universidade de Brasília, fizemos grande parte dos trabalhos e atividades em grupo/dupla da faculdade juntos, além dos projetos, competições e viagens acadêmicas.

Por fim, na pessoa da Doutora Fernanda Guimarães Hernandez, agradeço todos os advogados, estagiários e colaboradores da Advocacia Fernanda Hernandez pela convivência e oportunidade de aprendizado que me foi dada desde o início da graduação em direito.

*Somos como borboletas que voam por um
dia e acham que é para sempre.*

(Carl Sagan)

*Amou daquela vez como se fosse a última
Beijou sua mulher como se fosse a última
E cada filho seu como se fosse o único
E atravessou a rua com seu passo tímido*

(Chico Buarque)

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
CAPÍTULO I - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E O TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS	15
1.1. A história das contribuições sociais no ordenamento tributário brasileiro	15
1.2. Contribuição Previdenciária Patronal (Sujeito Ativo, Passivo, Fato Gerador, Alíquota e Base de Cálculo)	21
1.3. Base de Cálculo (Verbas indenizatórias e remuneratórias)	25
1.4. Terço Constitucional de férias e a sobre remuneração do empregado	28
CAPÍTULO II - A SUCESSÃO DE PRECEDENTES VINCULANTES ACERCA DA NATUREZA JURÍDICA DO TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS	30
2.1. Sistema integrado de precedentes qualificados: uniformidade, estabilidade e coerência dos precedentes	30
2.2. O Julgamento do Recurso Repetitivo REsp n. 1.230.957/RS pela 1ª Seção do STJ e a natureza indenizatória do terço constitucional de férias	35
2.3. O reconhecimento da infraconstitucionalidade da matéria em decisões esparsas proferidas no Supremo Tribunal Federal até reconhecimento da repercussão geral do tema na análise do Tema 985/STF	40
2.4. O julgamento do Recurso Extraordinário n. 1.072.485 (Tema n. 985) pelo Supremo Tribunal Federal e o superveniente reconhecimento da natureza remuneratória do terço constitucional de férias	43
CAPÍTULO III - A POSSIBILIDADE/NECESSIDADE DE MODULAÇÃO DOS EFEITOS DO ACÓRDÃO PROFERIDO NOS AUTOS DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 1.072.485	46
3.1. Segurança jurídica dos Contribuintes	48
3.2. Isonomia dos contribuintes	53
CONCLUSÃO	57
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	61

RESUMO

O estudo se destina a examinar a necessidade de modulação dos efeitos do acórdão proferido pelo plenário do Supremo Tribunal Federal no julgamento do Tema n. 985 da repercussão geral, que examinou a natureza jurídica do Terço Constitucional de Férias para concluir pela incidência das contribuições previdenciárias sobre a parcela trabalhista. A questão é analisada à luz do sistema integrado de precedentes qualificados instituído pelo Código de Processo Civil, bem como pelos princípios constitucionais da segurança jurídica e isonomia. Para tanto, é desenvolvido estudo histórico das contribuições sociais, do adicional de férias e da jurisprudência das cortes superiores acerca da natureza jurídica da verba trabalhista no intuito de compreender qual natureza jurídica (remuneratória ou indenizatória) foi sinalizada pelas principais cortes do país ao longo das últimas duas décadas, haja vista sucessão de precedentes vinculantes formados no Superior Tribunal de Justiça em recurso repetitivo e superado no julgamento de uma repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal. Deste modo, a necessidade de modulação é defendida em atenção à estabilidade e coerência do sistema integrado de precedentes, que amparam a segurança jurídica e a isonomia dos contribuintes.

Palavras-chave: Terço Constitucional de Férias; Contribuições Previdenciárias; Segurança Jurídica; Precedente; Tema n. 985/STF; Modulação.

ABSTRACT

The study is intended to examine the need for prospective limitation of the effects of the judgment handed down by the Brazilian Supreme Court in Theme 985 of the general repercussion, which examined the levying of social security contributions on the vacation bonus paid to workers. The issue will be analyzed in light of the integrated system of qualified precedents established by the Brazilian Code of Civil Procedure, as well as the constitutional principles of legal certainty and isonomy. To this end, a historical study will be carried out of Brazilian social contributions, the vacation bonus and the case-law of the country's higher courts regarding the labor payment in order to understand which legal nature (remuneration or indemnity) has been signaled by the country's main courts over the last two decades, given the succession of binding precedents formed by the Superior Court of Justice in a repetitive appeal and overturned in the judgment of a general repercussion by the Federal Supreme Court. Therefore, the prospective limitation of the judgment thesis is defended due to the stability and coherence of the integrated system of precedents, which support legal certainty and the equality of taxpayers.

Keywords: Constitutional vacation bonus; Social Security Contributions; Precedents; Prospective limitation; General Repercussion; Integrated Precedent System; Legal certainty; Isonomy.

INTRODUÇÃO

O Banco Mundial (BIRD) mantém estudo e um ranking por meio do programa “Doing Business” que classifica países de acordo com a facilidade para fazer negócios, abrir empresas e pagar tributos. Dos 190 países classificados na mais recente análise¹, finalizada em maio de 2019 e referente ao ano calendário de 2018, o Brasil superou apenas 6 países para se encontrar na posição de número 184 do mundo no critério “*Paying Taxes*”, superando apenas a Somália, a Venezuela, o Chade, a República Centro-Africana, a Bolívia e a República do Congo.

O ranking indica a necessidade de 10 pagamentos por ano para atender aos débitos tributários, um percentual de 65,1% do faturamento destinado ao pagamento de tributos e um gasto de 1.501 horas por ano dedicadas exclusivamente a atividades vinculadas ao pagamento de impostos como a coleta de informações, preparação de livros fiscais e procedimentos de pagamento².

É pacífico, portanto, reconhecer que o Brasil apresenta em seu ordenamento jurídico um sistema tributário complexo e que exige a implementação de medidas aptas a provocar, muito além de uma redução da carga tributária, maior praticidade e eficiência para a relação jurídica fisco-contribuinte.

Existem medidas sendo tomadas no âmbito legislativo como a implementação de reformas tributárias e o condensamento de tributos, contudo sua materialização não é certa e, caso ocorra, ainda será necessário o enfrentamento de um descompasso vigente no Poder Judiciário entre as instituições que se encontram dotadas da palavra final para conhecer e julgar violações à lei federal (Superior Tribunal de Justiça) e à Constituição Federal (Supremo Tribunal Federal), conforme artigos 105 e 102 da Constituição Federal, respectivamente.

É que o dever de conservar a estabilidade da jurisprudência, um dos pilares da estrutura dogmática do Código de Processo Civil³, impõe um tratamento pautado pela segurança jurídica na inovação de entendimentos pelas cortes responsáveis pela uniformização dos precedentes judiciais, os quais direcionam a sociedade contribuinte e influem diretamente na acessibilidade

¹ THE WORLD BANK. Doing Business 2020: Economy Profile of Brazil. 2020, p. 70. Disponível em: <<https://archive.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/country/b/brazil/BRA.pdf>>. Acesso em: 13.11.2023.

² THE WORLD BANK. Doing Business 2020: Economy Profile of Brazil. 2020, p. 4. Disponível em: <<https://archive.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/country/b/brazil/BRA.pdf>>. Acesso em: 13.11.2023.

³ DIDIER Jr., Fredie. Sistema brasileiro de precedentes judiciais obrigatórios e os deveres institucionais dos tribunais: uniformidade, estabilidade integridade e coerência da jurisprudência. In: Revista do Ministério Público do Rio de Janeiro nº 64, abr./jun. 2017. Rio de Janeiro: Juspodium, 2016, p. 135.

que a pessoa natural ou jurídica encontra no pagamento de tributos, na carga tributária praticada, nas sanções impostas, etc.

O tema encontra especial relevância quando se observa a sucessão de precedentes vinculantes prolatados pelos tribunais superiores acerca da natureza jurídica do terço constitucional de férias e a sua consequente inclusão/exclusão da base de cálculo das Contribuições Previdenciárias Patronais, porque remanesce uma justificada dúvida quanto à necessidade de modulação da tese fixada em Repercussão Geral pelo Supremo Tribunal Federal ao superar o entendimento consolidado em Recurso Especial afetado à sistemática dos recursos repetitivos pelo Superior Tribunal de Justiça.

Em julgamento realizado no dia 26.2.2014, a 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça analisou o Recurso Repetitivo REsp 1230957/RS para firmar tese pela não inclusão do terço constitucional de férias na base de cálculo das contribuições previdenciárias e, posteriormente, em 2020, o Supremo Tribunal Federal superou o entendimento do STJ, ao reconhecer a incidência das contribuições sobre a verba adicional constitucional nos autos do Recurso Extraordinário n. 1.072.485 (Tema n. 985 da Repercussão Geral).

As duas cortes formaram precedentes vinculantes para atribuir naturezas jurídicas contraditórias para as parcelas trabalhistas pagas em razão do terço constitucional de férias, previsto no artigo 7, XVII, da Constituição Federal no curso de absolutamente todas as relações de trabalho regidas pela Consolidação das Leis Trabalhistas em território nacional. Enquanto o Superior Tribunal de Justiça, com fundamento em precedentes do STF, identificou uma natureza jurídica compensatória/indenizatória para $\frac{1}{3}$ de férias, inclusive em relação às férias gozadas, a própria corte constitucional reconsiderou entendimento anterior para reconhecer a natureza remuneratória.

No plano infraconstitucional, no âmbito do STJ, em relação às férias indenizadas, a referida classificação encontrava fundamento no artigo 28, § 9º, d, da Lei n. 8.212/1991, que dispõe sobre a organização da Seguridade Social, no qual, ao delimitar o salário de contribuição, base de cálculo das contribuições previdenciárias, fixou que as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional não integram o salário de contribuição para os fins da respectiva legislação.

Quanto ao adicional constitucional pago em razão das férias gozadas pelo empregado, o Superior Tribunal de Justiça orientou-se pelo entendimento consolidado no Supremo Tribunal Federal nos autos do AgR no AI 603.537/DF para entender que o terço de férias “tem por finalidade ampliar a capacidade financeira do trabalhador durante seu período de férias” e, por

isso, constitui verba compensatória/indenizatória, logo, não incorporável ao salário do trabalhador.

O entendimento do Superior Tribunal de Justiça prevaleceu como posição definitiva do Poder Judiciário brasileiro por aproximadamente 4 anos, pois foi tão somente em 23/02/2018 que o STF reconheceu a constitucionalidade da matéria e submeteu o tema ao regime da repercussão geral. Até o exame da constitucionalidade e da repercussão geral da matéria, prevaleciam na suprema corte decisões esparsas que reputavam a natureza infraconstitucional à questão do terço constitucional de férias, bem como o acórdão do exame de admissibilidade do tema n. 908/STF, que reconhecia a carência de repercussão geral do exame da natureza jurídica de parcelas trabalhistas para o fim específico da incidência da contribuição previdenciária.

Posteriormente, o Supremo Tribunal Federal afetou o tema à técnica de julgamento da repercussão geral e formou um novo precedente vinculante, contrário ao do STJ, uma vez que apontou natureza jurídica remuneratória da verba, a qual seria paga com habitualidade e, portanto, deveria se encontrar inserida entre as parcelas que dão causa ao pagamento da exação previdenciária.

Sobre o tema, necessário esclarecer que o mérito da repercussão geral inscrita no Tema n. 985 não será objeto do presente trabalho, até porque existem fortes razões para a incidência do tributo sobre o adicional de férias e que vão além dos argumentos inscritos no voto do Ministro Marco Aurélio, no que foi acompanhado pela maioria da Suprema Corte para o exame de mérito do caso.

A introdução do adicional de férias no ordenamento jurídico brasileiro pela Constituição de 1988, por motivo do seu art. 7, XVII, constituiu também a criação de um princípio da sobre remuneração, como esclarece Amauri Mascaro Nascimento⁴. No mesmo sentido, durante a votação que introduziu a atual redação do art. 7, XVII, no texto de 1988, o Constituinte Gastone Righi discursou pela necessidade de um adicional de férias como meio assegurar o efetivo gozo do ócio pelo trabalhador em um país que dotava do “*menor salário do planeta, o mais aviltado da terra.*”⁵.

No entanto, o presente trabalho tem um olhar mais atento para a trajetória que levou o terço de férias à base de cálculo das contribuições previdenciárias e, portanto, se direcionará a compreensão da necessidade/possibilidade de modulação dos efeitos da tese fixada no

⁴ NASCIMENTO, Amauri Mascaro. Curso de Direito do Trabalho. 29. ed., São Paulo: Saraiva, 2020, p. 601.

⁵ BRASIL, Assembleia Nacional Constituinte. Diário da Assembleia Nacional Constituinte, Brasília, 26/02/1988, p. 7657. Disponível em: <<https://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/191anc26fev1988.pdf>>. Acesso em: 21 de setembro de 2023.

juízo da repercussão geral, nos termos do art. 927, § 3º, do Código de Processo Civil, haja vista a segurança jurídica dos contribuintes/jurisdicionados que exerceram legítima confiança no precedente vinculante do STJ e na jurisprudência da própria suprema corte, ambos superados no ano de 2020 com o julgamento de mérito da repercussão geral.

Para isso, será procedido um desenvolvimento histórico das contribuições previdenciárias, enquanto contribuições sociais, no ordenamento jurídico brasileiro. A identificação dos seus principais elementos, com destaque para a questão da base de cálculo e, portanto, a natureza jurídica das parcelas trabalhistas remuneratórias e indenizatórias que compõem ou são excluídas da hipótese de incidência do referido tributo. Ato contínuo, também será procedido um breve exame do terço constitucional de férias em atenção à doutrina constitucional e trabalhista.

Em sequência será examinada a vigência e os pilares de um Sistema Brasileiro de Precedentes Judiciais Obrigatórios⁶ ou Microsistema de formação, aplicação e revogação de precedentes do direito brasileiro⁷ ou ainda um Sistema Integrado de Precedentes, como apontado pelo Min. Roberto Barroso no exame dos Embargos de Declaração nos autos do RE 1.072.485.

Outrossim, considerando o pressuposto teórico do sistema de precedentes vinculantes, será esclarecido o desenvolvimento da jurisprudência dos tribunais superiores sobre o tema da natureza jurídica do adicional de férias com especial atenção ao Supremo Tribunal Federal e os seus três redirecionamentos jurisprudenciais. Ao final, será examinado se estão configurados os fundamentos necessários para a modulação dos efeitos do acórdão proferido no julgamento do RE 1.072.485.

Assim, todo o trabalho será pautado em uma pesquisa qualitativa centrada na revisão bibliográfica de obras do direito tributário, processual civil e constitucional com o fim específico de compreender as contribuições previdenciárias, o terço constitucional de férias, o sistema integrado de precedentes, o desenvolvimento histórico da jurisprudência pátria acerca da natureza jurídica do terço constitucional de férias e, por fim, a (des)necessidade de modulação dos efeitos do acórdão proferido no exame do Tema n. 985 da Repercussão Geral, à luz dos princípios da segurança jurídica e isonomia dos contribuintes.

⁶ DIDIER Jr., Fredie. Sistema brasileiro de precedentes judiciais obrigatórios e os deveres institucionais dos tribunais: uniformidade, estabilidade integridade e coerência da jurisprudência. In: Revista do Ministério Público do Rio de Janeiro nº 64, abr./jun. 2017. Rio de Janeiro: Juspodium, 2016, p. 135-147.

⁷ DIDIER Jr., Fredie. Sistema brasileiro de precedentes judiciais obrigatórios e os deveres institucionais dos tribunais: uniformidade, estabilidade integridade e coerência da jurisprudência. In: Revista do Ministério Público do Rio de Janeiro nº 64, abr./jun. 2017. Rio de Janeiro: Juspodium, 2016, p. 138.

CAPÍTULO I - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E O TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS

1.1. A história das contribuições sociais no ordenamento tributário brasileiro

As contribuições sociais, assim como as contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, contribuições de intervenção no domínio econômico e outras, integram gênero das contribuições⁸ e concorrem pela constituição do sistema tributário nacional com previsão expressa na atual redação do art. 217 do Código Tributário Nacional e arts. 149 e 195 da Constituição Federal de 1988. No entanto, sua natureza jurídica e concurso na composição do sistema tributário brasileiro nem sempre foi tão clara⁹, mas, na verdade, representou dúvida que prosperou por muitos anos, inclusive após o advento da Constituição Federal de 1988¹⁰.

Para além do frequente uso pelo legislador positivo do termo “contribuição” como sinônimo de imposto¹¹, caso do art. 15, inciso X, da Constituição Imperial de 1824 ao dispor que “Art. 15. é da atribuição da assembleia geral: ... X - *fixar anualmente as despesas públicas e repartir a contribuição direta*”, é possível identificar na história do Brasil a cobrança de exações conhecidas pela nomenclatura de contribuição, entretanto distintas dos impostos e das taxas¹².

Esse é o caso da “contribuição” instituída pelo Decreto n. 20.465/1931, que reformou a legislação das Caixas de Aposentadoria e Pensões no âmbito federal, ou a “contribuição do prêmio”, instituída no Estado de São Paulo para custear a previdência do servidor público estadual com o advento do Decreto n. 10.291/1939.

⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Contribuições Sociais Gerais e a Integridade do Sistema Tributário. In: Valdir de Oliveira Rocha. (Org.). Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. 1ed. São Paulo: Dialética, 2002, v. 6, p. 171-172. MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, v. 21ª. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 362. MACHADO, Brandão. São Tributos as Contribuições Sociais?. Revista Direito Tributário Atual, n. 7/8, 2022, p. 1827. Disponível em: <<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1968>>. Acesso em: 30 ago. 2023.

⁹ BARACHO, José Alfredo de Oliveira. Natureza jurídica das contribuições sociais. In: Revista de informação legislativa, v. 9, n. 35, jul./set. 1972, p. 101.

¹⁰ GRECO, Marco Aurélio. Contribuições: uma figura "sui generis". São Paulo: Dialética, 2000, p. 9.

¹¹ MACHADO, Brandão. São Tributos as Contribuições Sociais?. Revista Direito Tributário Atual, n. 7/8, 2022, p. 1845. Disponível em: <<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1968>>. Acesso em: 30 ago. 2023.

¹² MACHADO, Brandão. São Tributos as Contribuições Sociais?. Revista Direito Tributário Atual, n. 7/8, 2022, p. 1816. Disponível em: <<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1968>>. Acesso em: 30 ago. 2023.

Entretanto, o ingresso formal das contribuições no sistema tributário nacional ocorreu tão somente em 1966¹³, por razão da publicação do Decreto-lei n. 27, de 14 de novembro de 1966, cuja ementa diz: “*Acréscena à Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, artigo referente às contribuições para fins sociais.*”

A norma de 1966 alterou a redação da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, o Código Tributário Nacional, para incluir no seu teor um novo art. 218 (o qual foi posteriormente renumerado como art. 217), que previu, entre os tributos, (i) as “contribuições sindicais”, (ii) as “quotas de previdência”, (iii) a contribuição destinada a constituir o "Fundo de Assistência e Previdência do Trabalhador Rural" e (iv) a contribuição destinada ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço.

Contudo, o referido ingresso das contribuições ao sistema tributário não superou de imediato o plano infraconstitucional, uma vez que, no ano seguinte, a Constituição Federal de 1967 ficou omissa acerca das contribuições. A disciplina constitucional das contribuições tornou-se concreta apenas em 1969, com o advento da Emenda Constitucional n. 1¹⁴, cujo art. 21, § 2º, I, atribuía à União a competência tributária para instituir contribuições, “*tendo em vista intervenção no domínio econômico e o interesse da previdência social ou de categorias profissionais.*”

Apesar da própria legislação já reservar naquele momento “*múltiplas figuras de perfis distintos*”¹⁵ ao gênero das contribuições, destaca-se que mesmo com a sua introdução ao sistema tributário nacional em razão da publicação do Decreto-lei n. 27/1966 e posterior previsão constitucional decorrente da Emenda Constitucional n. 1 de 1969, ainda não era possível encontrar, por exemplo, o reconhecimento formal da existência de uma espécie/gênero com o nome de “contribuições sociais”.

A controvérsia foi resolvida e, paradoxalmente, agravada em 14 de abril de 1977, data da publicação da Emenda Constitucional n. 8, na qual o art. 43, X, da Constituição Federal de 1967 segregou as contribuições sociais (inciso X) dos tributos (inciso I) entre as matérias de competência legislativa do Congresso Nacional e suscetíveis a veto presidencial.

¹³ MACHADO, Brandão. São Tributos as Contribuições Sociais?. Revista Direito Tributário Atual, n. 7/8, 2022, p. 1816-1818. Disponível em: <<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1968>>. Acesso em: 30 ago. 2023.

¹⁴ MACHADO, Brandão. São Tributos as Contribuições Sociais?. Revista Direito Tributário Atual, n. 7/8, 2022, p. 1818-1819. Disponível em: <<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1968>>. Acesso em: 30 ago. 2023.

¹⁵ GRECO, Marco Aurélio. Contribuições: uma figura "sui generis". São Paulo: Dialética, 2000, p. 10.

Na mesma inovação legislativa, o art. 21, § 2º, I, da Constituição Federal de 1967 recebeu uma nova redação para deixar de contemplar as contribuições do interesse de categorias profissionais e previdenciárias¹⁶, ou seja, as próprias contribuições sociais.

Deste modo, com a publicação da referida emenda, o subgênero “contribuições sociais” foi criado no ordenamento jurídico brasileiro e excluído do sistema tributário nacional¹⁷ por uma questão lógica: se as contribuições sociais fossem tributos, estariam contempladas pelo inciso I do artigo 43 vigente à época. Brandão Machado esclarece¹⁸, por exemplo, que deixaram de ser tributos para constituir uma nova forma de exação: o salário-família (art. 165, Item II), a contribuição que permite a participação dos empregados nos lucros das empresas (art. 165, Item V), a contribuição destinada ao FGTS (art. 165, XIII), a contribuição previdenciária do empregado e do empregador (art. 165, XVI) e demais exações vinculadas à seguridade social.

A questão foi inclusive submetida à julgamento em 1984 pelo Supremo Tribunal Federal na análise do Recurso Extraordinário n. 100.790, de relatoria do Min. Francisco Rezek, interposto por varejista de combustíveis e lubrificantes para afastar a exigência da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) sob o fundamento de que, enquanto tributo, a contribuição não poderia ter como base de cálculo o faturamento da empresa sob pena de violação do art. 21, VIII, da Constituição Federal de 1967¹⁹.

Na oportunidade, o acórdão prolatado pelo plenário do Supremo Tribunal Federal encampou, à unanimidade, o voto do Ministro relator no sentido de que as contribuições sociais foram excluídas da categoria de tributos pela Emenda Constitucional n. 8/1977 para autorizar a cobrança concomitante do PIS e do tributo previsto no art. 21, VIII, da Constituição Federal de 1967²⁰. O precedente foi reputado como paradigma no julgamento do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 100.350/SP, de relatoria do Min. Carlos Madeira, para afirmar que o

¹⁶ MACHADO, Brandão. São Tributos as Contribuições Sociais?. Revista Direito Tributário Atual, n. 7/8, 2022, p. 1821. Disponível em: <<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1968>>. Acesso em: 30 ago. 2023.

¹⁷ MÉLEGA, Luiz. Natureza jurídica da contribuição de previdência social. In: MACHADO, Brandão. São Tributos as Contribuições Sociais?. Revista Direito Tributário Atual, n. 7/8, 2022, p. 1821. Disponível em: <<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1968>>. Acesso em: 30 ago. 2023.

¹⁸ MACHADO, Brandão. São Tributos as Contribuições Sociais?. Revista Direito Tributário Atual, n. 7/8, 2022, p. 1822-1823. Disponível em: <<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1968>>. Acesso em: 30 ago. 2023.

¹⁹ “Art. 21. Compete à União instituir imposto sobre: [...] VIII - produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos e de energia elétrica, imposto que incidirá uma só vez sobre qualquer dessas operações, excluída a incidência de outro tributo sobre elas.”

²⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 100.790. Recorrente: Walter Caputi Borghetti. Recorrida: Caixa Econômica Federal. Relator: Ministro Francisco Rezek. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=193164>> Acesso em: 6 set. 2023.

“Supremo Tribunal Federal, no julgamento no RE 100.790, acolheu a tese de que, a partir da EC 8/77, as contribuições sociais deixaram de ter caráter tributário.”²¹

Muito embora tenha remanescido em parte da doutrina a tese de que as alterações provocadas pela Emenda Constitucional n. 8/1977 não influenciaram na compreensão da natureza jurídica das contribuições sociais sob o argumento de que todos os elementos contidos na definição de tributo ainda se encontravam presentes naquelas exações²², a questão foi superada apenas com o advento de uma nova assembleia constituinte e consequente promulgação da Constituição Federal de 1988.

A reintegração das contribuições sociais ao sistema tributário nacional, assim como grande parte da reforma implementada na atuação do constituinte originário de 1988, teve princípio na elaboração de um estudo pelo Instituto do Planejamento Econômico e Social (IPEA), datado de fevereiro de 1987 e preparado sob a coordenação do ex-deputado federal Fernando Rezende, cujo nome atribuído foi de “*Reforma tributária: proposta de reforma do sistema tributário brasileiro*”²³.

Naquele trabalho, já era possível identificar a pretensão de reaproximar as contribuições sociais da lógica e natureza jurídica tributária por questões econômicas como a estimativa de que em 1986 a arrecadação compulsória de recursos da sociedade por meio das contribuições sociais foi equivalente à arrecadação total pela via dos impostos e taxas de competência da União²⁴. Outrossim, também foram suscitadas questões de ordem jurídica para a inclusão das referidas contribuições na elaboração de uma proposta de reforma tributária como a indiscutível similitude entre as contribuições e os tributos em razão do seu caráter compulsório e forma indireta de incidência²⁵.

Durante a identificação da situação posta das Contribuições Sociais no ordenamento jurídico brasileiro, aquele grupo de trabalho identificou a existência de três grandes

²¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 100.350. Agravante: Caixa Econômica Federal. Agravada: J. Mikawa & CIA LTDA. Relator: Ministro Carlos Madeira. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur117229/false>>. Acesso em: 6 set. 2023.

²² MACHADO, Brandão. São Tributos as Contribuições Sociais?. Revista Direito Tributário Atual, n. 7/8, 2022, p. 1833. Disponível em: <<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1968>>. Acesso em: 30 ago. 2023.

²³ REZENDE, Fernando (Coord.). Reforma tributária: proposta de reforma do sistema tributário brasileiro. In: Estudos para a reforma tributária - tomo 1. Rio de Janeiro: Instituto de Planejamento Econômico e Social - IPEA, março de 1987. Disponível em: <<https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/2993>>. Acesso em 9 set. 2023.

²⁴ REZENDE, Fernando (Coord.). Reforma tributária: proposta de reforma do sistema tributário brasileiro. In: Estudos para a reforma tributária - tomo 1. Rio de Janeiro: Instituto de Planejamento Econômico e Social - IPEA, março de 1987. p. 4. Disponível em: <<https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/2993>>. Acesso em 9/9/2023.

²⁵ REZENDE, Fernando (Coord.). Reforma tributária: proposta de reforma do sistema tributário brasileiro. In: Estudos para a reforma tributária - tomo 1. Rio de Janeiro: Instituto de Planejamento Econômico e Social - IPEA, março de 1987. p. 4. Disponível em: <<https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/2993>>. Acesso em 9/9/2023.

categorias²⁶: (i) os fundos patrimoniais (Ex.: PIS, FGTS); (ii) as contribuições identificadas com receitas fiscais vinculadas a gastos sociais (Ex.: FINSOCIAL, Salário-Educação); e, por fim, (iii) as contribuições previdenciárias.

O resultado dos trabalhos desenvolvidos sob a coordenação de Fernando Rezende no âmbito do IPEA e, posteriormente, no âmbito legislativo, pelo Deputado José Serra no desenvolvimento de um anteprojeto próprio pela Comissão do Sistema Tributário Nacional, Orçamento e Finanças durante a assembleia constituinte pode ser verificado no próprio teor da Constituição Federal de 1988. As contribuições sociais tornaram a integrar o “Título VI - Da Tributação e do Orçamento” na organização interna da Constituição Federal, sendo especificadas no seu Capítulo I, que trata do Sistema Tributário Nacional.

O retorno das contribuições sociais à posição que havia sido suprimida com a publicação da Emenda Constitucional n. 8/1977 foi também analisado e reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal, em 1992, nos autos do RE n. 138.284-8/CE, precedente paradigma na delimitação das espécies tributárias existentes no ordenamento jurídico brasileiro após o advento da Constituição Federal de 1988.

Naquele momento, a Suprema Corte afastou a forte disputa que existia no plano doutrinário e identificou a existência de 5 espécies tributárias, reconhecendo, dentre elas, as contribuições sociais em razão do rol proposto pelo Min. Relator Carlos Velloso, o qual afirmou de forma definitiva que “*as contribuições parafiscais têm caráter tributário.*”²⁷

A tese foi firmada, porque uma das questões que se encontrava sob análise era justamente a natureza tributária da contribuição social sobre o lucro das empresas, instituída pelo art. 1 da Lei n. 7689²⁸, de 15 de dezembro de 1988, e a consequente sujeição da referida contribuição aos princípios constitucionais tributários da legalidade e irretroatividade.

Deste modo, o artigo 149 da atual Constituição Federal superou em definitivo a situação posta pela Constituição Federal de 1967 e respectivas alterações pelas emendas constitucionais n. 1/1969 e n. 8/1977 para restabelecer a competência tributária da União para instituir

²⁶ REZENDE, Fernando (Coord.). Reforma tributária: proposta de reforma do sistema tributário brasileiro. In: Estudos para a reforma tributária - tomo 1. Rio de Janeiro: Instituto de Planejamento Econômico e Social - IPEA, março de 1987. p. 21 - 22. Disponível em: <<https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/2993>>. Acesso em 9/9/2023.

²⁷ Sendo as contribuições parafiscais: “c.2.1. sociais, c.2.1.1. de seguridade social (C.F., art. 195, I, II, III), C.2.1.2. outras de seguridade social (C.F., art. 195, parág. 4º), c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o salário-educação, C.F., art. 212, parág. 5º, contribuições para o SESI, SENAI, SENAC, C.F., art. 240);” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 138.284. Recorrente: União Federal. Recorrida: Petróleo Dois Irmãos LTDA. Relator: Min. Carlos Velloso. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur113170/false>>. Acesso em 9 set. 2023.)

²⁸ “Art. 1º Fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social.”

contribuições sociais²⁹, ressalvada a possibilidade de Estados, Municípios e o Distrito Federal instituírem contribuições para custeio próprio de previdência social em relação aos seus quadros de servidores.

Entretanto, a disciplina das contribuições sociais não se limitou ao Título VI do texto constitucional, pois o art. 195, do “Título VIII - Da Ordem Social” tratou de vincular as receitas oriundas das contribuições sociais ao custeio da seguridade social. Inicialmente, encontravam-se previstas apenas as contribuições sociais: (i) dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro; (ii) dos trabalhadores; e (iii) sobre a receita de concursos de prognósticos.

Essa proteção constitucional à seguridade social foi ampliada 10 anos após a promulgação da Constituição Federal de 1988, em razão do advento da Emenda Constitucional n. 20, de 15 de dezembro de 1998, que alterou o rol de contribuições sociais vinculadas ao custeio da seguridade social: *“I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; b) a receita ou o faturamento; c) o lucro; II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201”*.

Cinco anos mais tarde, a Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003, introduziu também as contribuições *“do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar”* (Inciso IV). Por fim, em 2019, com o advento da reforma da previdência no bojo da Emenda Constitucional n. 103, de 12 de novembro de 2019, o inciso II teve sua redação novamente alterada para se referir às contribuições sociais *“do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, podendo ser adotadas alíquotas progressivas de acordo com o valor do salário de contribuição, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo Regime Geral de Previdência Social”*.

No plano infraconstitucional, a matéria foi tutelada na Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, cuja ementa esclarece que *“dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências”*, a qual será aprofundada no próximo tópico.

²⁹ “Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.”

1.2. Contribuição Previdenciária Patronal (Sujeito Ativo, Passivo, Fato Gerador, Alíquota e Base de Cálculo)

As contribuições previdenciárias estão inseridas na moldura histórico-jurídica apresentada no tópico anterior, porque são contribuições sociais fundadas no art. 195, I, a), da CF/88, nos termos da Emenda Constitucional n. 20 de 1998, que modificou o sistema de previdência social e fixou normas de transição.

Para além do contexto histórico que introduz o regramento ora vigente das contribuições no ordenamento jurídico brasileiro, faz-se necessário um estudo dos elementos essenciais para a sua operação, quais sejam, o fato gerador, sujeito passivo, sujeito ativo, alíquota e, de maior relevância para o presente trabalho, a base de cálculo, que será analisada em um tópico próprio.

As ferramentas necessárias para o efetivo lançamento e cobrança desse tributo encontram-se inseridas na Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, que dispõe sobre a organização da Seguridade Social e institui Plano de Custeio, bem como no Código Tributário Nacional, que apresenta as normas gerais tributárias em atenção ao art. 146, III, da Constituição Federal. No entanto, a questão das normas gerais nem sempre foi pacífica, tendo demandado a formação de precedente vinculante pelo Supremo Tribunal Federal acerca da legislação aplicável na verificação do prazo decadencial e prescricional das contribuições sociais.

Os artigos 45 e 46³⁰ da redação original da Lei n.º 8.212/1991 instituíam prazos decadenciais e prescricionais de 10 anos para as contribuições sociais, enquanto os artigos 173 e 174 do CTN estabeleciam prazos quinquenais. A questão foi analisada pelo STF nos autos do RE n. 559.943, julgado sob a técnica da Repercussão Geral (Tema n. 3/STF), para discutir, à luz do art. 146, III, b, da Constituição Federal, a (in)constitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/1991, tendo em vista a exigência pelo texto constitucional de lei complementar para dispor sobre normas gerais³¹, que, no caso, estariam no CTN em detrimento da norma ordinária inscrita nos artigos da Lei n. 8.212/1991.

Em julgamento realizado pelo plenário da Suprema Corte, o STF firmou tese e editou a Súmula Vinculante n. 8 pela inconstitucionalidade do parágrafo único do artigo 5º do Decreto-

³⁰ “Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído; II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada. Art. 46. O direito de cobrar os créditos da Seguridade Social, constituídos na forma do artigo anterior, prescreve em 10 (dez) anos.”

³¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 559.943. Recorrente: Abdalla Husein Humad Me. Recorrido: Instituto Nacional Do Seguro Social. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/repercussao-geral45/false>>. Acesso em 13 set. 2023.

Lei n. 1.569/1977 e artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/1991, que tratavam da prescrição e decadência do crédito tributário decorrente das contribuições sociais³².

Deste modo, por ordem expressa do art. 149, *caput*, da CF/88 que submeteu a produção legislativa das normas gerais tributárias aplicáveis às contribuições previdenciárias na forma do art. 146, III, da Constituição Federal, tais disposições permanecem inseridas na sistemática do Código Tributário Nacional, recepcionado pela Constituição Federal de 1988, sob a forma de lei complementar, em razão do seu conteúdo, até o advento de uma nova lei complementar revogadora.

Neste ponto, destaca-se que a exigência de lei complementar não se estende à definição de fatos geradores, bases de cálculo ou sujeitos passivos das contribuições previstas no art. 149 da CF/1988. A questão também foi analisada em repercussão geral (Tema n. 415) pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos do RE 1.053.574, quando foi decidido que não haveria reserva de lei complementar para o repasse do PIS e da COFINS, contribuições previstas no art. 149 da CF/88 assim como as contribuições previdenciárias, ao usuário de serviços públicos concedidos, tais como telefonia e energia elétrica, cobrado nas respectivas faturas³³.

Prosseguindo com a análise do fato gerador das contribuições previdenciárias, tem-se que o art. 195, I, a, da CF/88 elegeu a prestação remunerada de serviço por pessoa física como situação necessária e suficiente à ocorrência da obrigação principal, contudo, ressalvando que a relação jurídica entre prestador e tomador do serviço independe da configuração do vínculo empregatício. Essa ressalva passou a existir com o advento da Emenda Constitucional n. 20/1998, visto que a redação original da CF/88 limitava o custeio da seguridade social às relações de emprego formal e regido pela CLT.

A delimitação do referido fato gerador, fundada no texto do art. 195, I, a, da CF/88, pressupõe que o instituto tem uma definição própria no art. 114 do CTN³⁴, o qual encampou a nomenclatura e definição³⁵ divulgada originalmente entre a doutrina brasileira pelo artigo “*O Fato Gerador do Imposto. Contribuição à Teoria do Crédito de Imposto*”³⁶, publicado em 1945

³² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 559.943. Recorrente: Abdalla Husein Humad Me. Recorrido: Instituto Nacional Do Seguro Social. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur87554/false>>. Acesso em 13 set. 2023.

³³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 1.053.574. Recorrente: Ademir Tilson Moreira de Oliveira. Recorrido: Brasil Telecom S/A. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur415373/false>>. Acesso em 13 set. 2023.

³⁴ “Art. 114. *Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.*”

³⁵ Esclarece Gaston Jèze que “*por essa expressão, entende-se o fato ou o conjunto de fatos que permitem aos agentes do fisco exercerem sua competência legal de criar um crédito de tal importância, a título de tal imposto, contra tal contribuinte.*”

³⁶ JEZE, Gaston Paul Amedee. O fato gerador do imposto. In: Revista de Direito Administrativo, v. 2, n. 1, 1945, p. 50. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/8116>. Acesso em: 12 set. 2023.

na Revista de Direito Administrativo, conforme Luís Eduardo Schoueri³⁷. Outrossim, também se encontra fundada, a definição proposta por Hugo de Brito Machado como uma materialização da hipótese tributária, ou seja, o fato realizado no mundo fenomênico que percorre os ditames da descrição normativa para dar causa à obrigação tributária³⁸.

A extensão dos fatos geradores das contribuições previdenciárias aos vínculos que não atendem os requisitos para a configuração de relação trabalhista regida pela CLT fica mais clara quando se passa a observar o sujeito passivo da relação tributária, ou seja, o próprio contribuinte.

Não resta dúvida que o contribuinte das contribuições previdenciárias é o tomador do serviço prestado pela pessoa física, contudo o art. 12, parágrafo único, do Decreto n. 3.048, de 6 de maio de 1999, equipara à empresa tomadora do serviço, (i) o contribuinte individual, em relação a segurado que lhe presta serviço; (ii) a cooperativa, a associação ou a entidade de qualquer natureza ou finalidade, inclusive a missão diplomática e a repartição consular de carreiras estrangeiras; (iii) o operador portuário e o órgão gestor de mão de obra de que trata a Lei n. 12.815/2013; e, por fim, (iv) o proprietário ou dono de obra de construção civil, quando pessoa física, em relação a segurado que lhe presta serviço. Isso ocorre porque, no Brasil, desde antes do advento da Constituição Federal de 1988, o custeio da seguridade social decorre das cotas pagas pelo segurado, pelos tomadores do serviço e pela União Federal³⁹.

O art. 14, parágrafo único, da Lei n. 8.212/1991 também apresenta a referida equiparação, contudo não inclui o operador portuário e o órgão gestor de mão de obra de que trata a Lei n. 12.815/2013. No entanto, além da empresa, a Lei n. 8.212/1991 também fala da contribuição previdenciária do segurado empregado, do empregado doméstico e trabalhador avulso (art. 20), dos Segurados Contribuinte Individual e Facultativo (art. 21), do empregador doméstico (art. 24) e do produtor rural e do pescador (art. 25 e 25-A).

Ainda que as contribuições previstas no art. 20 tenham como contribuinte o próprio segurado pelo regime da previdência, o art. 30 da Lei n. 8.212/1991 impõe o recolhimento mediante retenção na fonte pelo empregador comum ou doméstico. No caso do tomador de serviço, ou seja, nas relações jurídicas regidas pelo direito privado em detrimento da CLT, prevalece a retenção de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal ou da fatura de prestação de

³⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. Fato Gerador da Obrigação Tributária. In: Luis Eduardo Schoueri. (Org.). Direito Tributário - Homenagem a Alcides Jorge Costa. São Paulo: Quartier Latin, 2003, v. 1, p. 127.

³⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Âmbito constitucional, hipótese de incidência e fato gerador do tributo. Uma contribuição à teoria do direito tributário. Fortaleza: Nomos. Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC, v. 26, 2007, p. 95. Disponível em: <<http://periodicos.ufc.br/nomos/article/view/20113>>. Acesso em: 14 set. 2023.

³⁹ BARACHO, José Alfredo de Oliveira. Natureza jurídica das contribuições sociais. In: Revista de informação legislativa, v. 9, n. 35, jul./set. 1972, p. 105.

serviços em razão do art. 31 da Lei n. 8.212/1991, o qual foi declarado constitucional pelo STF no julgamento do Recurso Extraordinário n. 393.946⁴⁰, de relatoria do Ministro Carlos Velloso, em 2004.

No entanto, é importante lembrar que as contribuições previdenciárias nem sempre contemplaram o universo de vínculos não trabalhistas. A extensão da base de cálculo das contribuições para alcançar os valores pagos em relações de trabalho não empregatícias ocorreu tão somente com o advento da Emenda Constitucional n. 20/1998, conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal nos autos do RE 166.772, referenciado na ementa do julgamento do Tema n. 20 da Repercussão Geral, que tratava das contribuições sociais a cargo do empregador sobre ganhos habituais do empregado⁴¹.

Superadas as nuances para a definição do sujeito passivo das contribuições previdenciárias, a análise da competência tributária para instituir e cobrar as contribuições sociais e, por consequência, das contribuições previdenciárias também passa pela observância do texto constitucional, porque é o art. 149 da CF/88 que atribui a condição de sujeito ativo da relação tributária à União Federal.

Nada obstante, essa limitação se refere exclusivamente às contribuições previdenciárias para o custeio do Regime Geral de Previdência Social (RGPS). É que o texto constitucional ressalva no art. 149, §1º, a possibilidade de Estados, Municípios e o Distrito Federal também instituírem contribuições previdenciárias para custeio de regimes de previdência próprios em atenção ao seu quadro de servidores ativos, aposentados e pensionistas.

Ainda que a doutrina tenha divergido quanto ao fato gerador e a própria natureza destas contribuições previdenciárias destinadas aos regimes próprios dos servidores, esclarece Marco Aurélio Greco que a razão de ser destas contribuições pode ser identificada pela qualificação constitucional e o próprio pertencimento do segurado ao seletivo grupo de servidores atendido pelo regime específico⁴².

Por fim, as alíquotas das contribuições previdenciárias também se encontram descritas na Lei n. 8.212/1991, com percentuais específicos para atender cada tipo de relação jurídica e escalonamento de acordo com o patamar da base de cálculo, o salário-contribuição, conceito que será estudado no próximo tópico.

⁴⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 393.946. Recorrente: P&M Instalações LTDA. Recorrido: Instituto Nacional do Seguro Social. Relator: Ministro Carlos Velloso. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur94545/false>>. Acesso em 16 set. 2023.

⁴¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 166.772. Recorrente: Abastecedora Tonolli LTDA. e Outros. Recorrido: Instituto Nacional do Seguro Social. Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur103583/false>>. Acesso em 16 set. 2023.

⁴² GRECO, Marco Aurélio. Contribuições: uma figura "sui generis". São Paulo: Dialética, 2000, p. 82.

O segurado empregado, empregado doméstico e trabalhador avulso contribui com alíquotas que variam de 8% a 11% de acordo com o valor do salário de contribuição, a base de cálculo das contribuições previdenciárias, nos termos do art. 20 da Lei n. 8.212/1991. O segurado contribuinte individual e facultativo contribui na alíquota fixa de 20% sobre o seu salário-de-contribuição, nos termos do art. 21.

Em relação as empresas e pessoas equiparadas, o art. 22, I, dispõe que a contribuição devida alcança a alíquota de 20% sobre a base de cálculo das contribuições previdenciárias. No caso dos empregadores domésticos, o art. 24, I, fixa a alíquota em 8%. Por fim, o empregador rural pessoa física contribui no percentual de 1, 2% sobre a receita bruta proveniente do comércio da sua produção.

1.3. Base de Cálculo (Verbas indenizatórias e remuneratórias)

A base de cálculo das contribuições previdenciárias demanda maior atenção, pois se encontra no cerne do presente estudo e é um dos temas que mais movimentam o Poder Judiciário dentre todos os elementos estudados no tópico anterior. As relações de trabalho, enquanto fatos sociais, apresentam inúmeras peculiaridades que provocam o pagamento de diferentes verbas pelo empregador ao empregado, as quais precisam ter a sua natureza jurídica estudada e compreendida para a verificação da ocorrência do fato gerador do tributo no pagamento de cada parcela e, portanto, a sua inclusão na base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Na análise de recurso repetitivo em razão da afetação do REsp n. 1.230.957/RS (Temas Repetitivos n. 478, 479, 737, 738, 739 e 740) o Superior Tribunal de Justiça examinou em uma única assentada, por exemplo, a inclusão ou exclusão das verbas pagas em razão do terço constitucional de férias, salário maternidade e aviso prévio indenizado na base de cálculo das contribuições previdenciárias⁴³. Inúmeros outros julgados sobre a inclusão ou não de outras verbas na base de cálculo das contribuições podem ser encontrados no acervo de precedentes do STJ.

Tal análise é frequente, pois a natureza jurídica indenizatória ou remuneratória das verbas trabalhistas é determinante para a incidência das contribuições previdenciárias e, portanto, para a delimitação das suas bases de cálculo. Sobre o tema, esclarece Maurício Godinho Delgado que as parcelas de natureza indenizatórias podem se referir às indenizações

⁴³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.230.957/RS. Recorrentes: União Federal e Hidro Jet Equipamentos Hidráulicos LTDA. Recorridos: União Federal e Hidro Jet Equipamentos Hidráulicos LTDA. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Disponível em: <<https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201100096836&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>>. Acesso em 10 set. 2023.

(i) por despesas pretéritas ou futuras do empregado para o cumprimento do contrato de trabalho; ou (ii) decorrentes do ressarcimento de direitos trabalhistas não fluídos pelo empregado em tempo e forma apropriada, da reparação pelo desrespeito à garantia do trabalhador e qualquer outra hipótese legal⁴⁴. Esse é o caso do aviso prévio indenizado, as férias indenizadas, o dano moral e material do trabalhador, dentre outras tantas verbas.

A remuneração, em detrimento da indenização, constitui a parcela contraprestativa paga ao empregado pelo empregador e por motivo do vínculo trabalhista⁴⁵. Ela não se limita ao salário por opção do legislador que diferenciou os dois institutos na redação do Art. 457, *caput*, da CLT ao dispor que “*compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber.*” Deste modo, o salário é espécie do gênero remuneração, porque se encontra compreendido por ele, assim como as gorjetas recebidas pelo empregado, por exemplo.

Neste contexto, para cada verba paga pelo empregador ao empregado no curso da relação de trabalho é necessária a identificação da sua natureza jurídica (indenizatória ou remuneratória) para a compreensão da necessidade ou não de se recolher a respectiva contribuição previdenciária. Essa análise ocorreu por exemplo no julgamento do Recurso Repetitivo REsp 1230957/RS e no Tema n. 985 da Repercussão Geral, nos autos do RE n. 1.072.485. Em cada um dos julgamentos já realizados, o STJ e o STF analisaram especificamente a natureza jurídica remuneratória ou indenizatória do terço constitucional de férias para delimitar sua inclusão ou não na base de cálculo da contribuição social, conforme será esclarecido nos próximos tópicos.

O exame infraconstitucional da matéria, realizado pelo Superior Tribunal de Justiça, encontra fundamento legal no art. 28 da Lei n. 8.212/1991, o qual define o salário de contribuição, base de cálculo das contribuições previdenciárias do empregado, como a remuneração auferida durante o mês no intento de retribuir os serviços prestados pela pessoa física empregada⁴⁶.

Deste modo, o Superior Tribunal de Justiça, ao analisar a inclusão ou exclusão do montante pago ao empregado de uma determinada verba, deve verificar a própria natureza

⁴⁴ DELGADO, Maurício Godinho. Curso de Direito do Trabalho. São Paulo, LTr, 2019, 18ª v., p. 861.

⁴⁵ DELGADO, Maurício Godinho. Curso de Direito do Trabalho. São Paulo, LTr, 2019, 18ª v., p. 841.

⁴⁶ “Art. 28. *Entende-se por salário-de-contribuição: I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;*”

jurídica da parcela para determinar se é remuneratória ou indenizatória, à luz da legislação federal. Na análise dos Temas Repetitivos n. 687, 688, 689, por exemplo, o STJ concluiu pela natureza jurídica remuneratória das parcelas pagas em razão do cumprimento de hora extra, o adicional noturno e adicional de periculosidade, motivo pelo qual ficam também sujeitas ao recolhimento da respectiva contribuição previdenciária⁴⁷.

O mesmo ocorre no Supremo Tribunal Federal. A Suprema Corte, por exemplo, ao realizar a interpretação do art. 201, §11, e art. 195, I, delimitou no julgamento do Tema n. 20 da Repercussão Geral (RE 565.160) que a contribuição social a cargo do empregador incide sobre ganhos habituais do empregado, quer anteriores ou posteriores à Emenda Constitucional nº 20/1998⁴⁸.

É que o texto constitucional estabeleceu no art. 201, §11, que “*os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei*”. Com isso, a Suprema Corte decidiu que o texto constitucional contemplou como base de cálculo das contribuições o conjunto de verbas remuneratórias de natureza retributiva ao trabalho realizado⁴⁹.

No entendimento do STF, o texto constitucional de 1988 não trouxe uma distinção muito clara entre os conceitos de salário e remuneração, tal como verificado no *caput* do art. 457 da CLT, e, portanto, não haveria razão para restringir a incidência das contribuições para a seguridade social à literalidade do “salário” em detrimento dos inúmeros outros ganhos habituais que integravam o universo da remuneração⁵⁰ do empregado.

Ademais, importante verificar que o § 9º do art. 28, apresenta rol exemplificativo de verbas que não integram o salário de contribuição e, portanto, não podem integrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias. Encontram-se afastados da base de cálculo das contribuições previdenciárias, por exemplo, (i) os benefícios da previdência social salvo o

⁴⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.358.281/SP. Recorrentes: Raça Transportes LTDA e outros. Recorrida: União Federal. Relator: Ministro Herman Benjamin. Disponível em: <<https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201202615969&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>>. Acesso em 20 set. 2023.

⁴⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 565.160. Recorrente: Empresa Nossa Senhora da Glória LTDA. Recorrido Instituto Nacional do Seguro Social. Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur371850/false>>. Acesso em 20 set. 2023.

⁴⁹ É possível colher da ementa entre os exemplos de verbas remuneratórias as “*gorjetas, comissões, gratificações, horas-extras, 13º salário, adicionais, 1/3 de férias, prêmios, entre outras parcelas cuja natureza retributiva ao trabalho habitual prestado*”. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 565.160. Recorrente: Empresa Nossa Senhora da Glória LTDA. Recorrido Instituto Nacional do Seguro Social. Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur371850/false>>. Acesso em 20 set. 2023.)

⁵⁰ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2014, páginas 539.

salário-maternidade; (ii) as ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta; (iii) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social; (iv) as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias (art. 137 da CLT).

Deste modo, considerando a necessidade de estudo quanto à natureza jurídica de cada parcela paga ao empregado para fins de incidência ou não das contribuições previdenciárias, passa-se a analisar especificamente o terço constitucional de férias, que foi objeto de julgamento pelo tema n. 985 da Repercussão Geral⁵¹.

1.4. Terço Constitucional de férias e a sobre-remuneração do empregado

Maurício Godinho Delgado e Gabriela Neves Delgado esclarecem que, no plano do Direito Individual do Trabalho⁵², o direito às férias remuneradas e periódicas se encontra consagrado no artigo 24 da Declaração Universal dos Direitos do Homem. O artigo 23 da mesma carta ainda assegura o direito à remuneração equitativa e satisfatória do trabalhador, que lhe permita proporcionar à sua família uma existência alinhada com a dignidade humana, e contemplada, se possível, por todos os outros meios de proteção social⁵³.

A definição do que seria a assegurada remuneração equitativa e satisfatória do empregado no exercício das suas férias foi objeto de profundo debate durante a assembleia constituinte para a definição do texto promulgado em 1988. Durante a tramitação do que viria a se tornar o texto da CF/88, é possível colher do anteprojeto do relator que o adicional de férias foi inicialmente previsto no percentual de 100% da remuneração mensal do empregado⁵⁴.

Quando o texto se encontrava sendo analisado na comissão de sistematização, o adicional de 100% chegou a ser suprimido pelo primeiro substitutivo do relator que passou a prever tão somente o direito ao “*gozo de férias anuais, na forma da lei, com remuneração integral*”⁵⁵.

⁵¹ “*Natureza jurídica do terço constitucional de férias, indenizadas ou gozadas, para fins de incidência da contribuição previdenciária patronal.*”

⁵² DELGADO, Maurício Godinho; DELGADO, Gabriela Neves. A Reforma Trabalhista no Brasil - Com os comentários à Lei n. 13.467/2017. 1. ed. São Paulo: LTr, 2017. p. 68

⁵³ Organização das Nações Unidas. Declaração Universal dos Direitos Humanos, 1948. Disponível em: <https://www.unicef.org> Acesso em: 8 ago 2022.

⁵⁴ BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. Quadro Histórico dos Dispositivos Constitucionais : Art. 7º, inciso XVII. Brasília: Câmara dos Deputados, Centro de Documentação e Informação, 2017, p. 5.

⁵⁵ BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. Quadro Histórico dos Dispositivos Constitucionais: Art. 7º, inciso XVII. Brasília: Câmara dos Deputados, Centro de Documentação e Informação, 2017, p. 6.

Posteriormente, quando o texto já se encontrava no plenário, o Constituinte Gastone Righi ofertou a Emenda n. 1.993, a qual restabeleceu a proposta inicial de instituir um adicional para as férias dos trabalhadores, contudo, agora no percentual de $\frac{1}{3}$ do valor da remuneração mensal. A proposta foi sustentada com o fundamento de, no entendimento do próprio Gastone Righi, assegurar o efetivo gozo do ócio pelo trabalhador em um país que dotava do “*menor salário do planeta, o mais aviltado da terra.*”⁵⁶

Deste modo, o terço constitucional de férias tem sua origem na promulgação da Constituição Federal de 1988. Seu fundamento normativo se encontra no art. 7, XVII, ao elencar entre os direitos do trabalhador rural e urbano o gozo de férias anuais remuneradas com, pelo menos, um terço a mais do que o salário normal.

O referido dispositivo constitucional é uma regra na perspectiva de Ronald Dworkin, porque impõe o gozo remunerado das férias com o adicional de um terço em uma perspectiva de tudo ou nada⁵⁷: ou o trabalhador goza das suas férias com a adequada remuneração ou não goza, mas com a fruição de outros benefícios previstos em outras regras que prevalecerão na situação concreta, como no caso do abono pecuniário previsto no art. 143 da CLT. No entanto, Amauri Mascaro Nascimento conclui pela possibilidade de se extrair três princípios da redação do art. 7, XVII, que devem orientar o regramento das férias no ordenamento jurídico brasileiro em atenção à dignidade humana do empregado: *o princípio da fruição, o princípio da anualidade e o princípio da sobre remuneração*⁵⁸.

O último princípio, que se refere à sobre remuneração do empregado, está diretamente vinculado às justificativas apresentadas pelo constituinte Gastone Righi na véspera da votação da Emenda n. 1.993 no plenário da Assembleia Constituinte de 1988. O acréscimo constitucional está direcionado a assegurar muito mais que o ócio do empregado, mas atender a majoração dos seus gastos naquele período que não trabalha para que possa fruir de um pouco de lazer⁵⁹, que vai além dos custos convencionais como a alimentação, moradia, saúde, educação e demais desdobramentos da própria dignidade da pessoa humana.

⁵⁶ BRASIL, Assembleia Nacional Constituinte. Diário da Assembleia Nacional Constituinte, Brasília, 26/02/1988, p. 7657. Disponível em: <<https://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/191anc26fev1988.pdf>>. Acesso em: 21 de setembro de 2023.

⁵⁷ DWORKIN, Ronald. Levando os direitos a sério. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 39.

⁵⁸ NASCIMENTO, Amauri Mascaro. Curso de Direito do Trabalho. 29. ed., São Paulo: Saraiva, 2020, p. 601.

⁵⁹ NASCIMENTO, Amauri Mascaro. Curso de Direito do Trabalho. 29. ed., São Paulo: Saraiva, 2020, p. 601.

CAPÍTULO II - A SUCESSÃO DE PRECEDENTES VINCULANTES ACERCA DA NATUREZA JURÍDICA DO TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS

A tese consolidada na doutrina trabalhista de que a regra constitucional do terço constitucional de férias introduz no ordenamento jurídico brasileiro o princípio da sobre remuneração é relevante, porque delimita um esboço do que foi a razão de decidir do Supremo Tribunal Federal ao analisar a natureza jurídica remuneratória/indenizatória do terço constitucional de férias, nos autos do Tema n. 985 da Repercussão Geral, para fins de inclusão ou exclusão da parcela na base de cálculo das contribuições previdenciárias patronais em atenção ao art. 195, I, a, da CF/88, o qual prevê uma contribuição social do empregador que incide sobre *a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício*, como verificado no tópico anterior.

Por meio da Repercussão Geral, o Supremo Tribunal Federal superou o entendimento consolidado pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça nos autos do Recurso Repetitivo REsp n. 1.230.957/RS, a qual atribuiu natureza jurídica indenizatória ao terço de férias, apesar da sua vinculação direta ao princípio da sobre remuneração.

No entanto, acima da natureza jurídica da parcela trabalhista para o fim específico de incidência das contribuições, é necessário o estudo dos caminhos que o tema do terço constitucional de férias percorreu no Poder Judiciário sob a ótica dos deveres institucionais dos tribunais superiores, em especial o Supremo Tribunal Federal, quando se observa a existência de um Sistema Brasileiro de Precedentes Judiciais Obrigatórios na perspectiva de Fredie Didier Jr.⁶⁰ ou Sistema Integrado de Precedentes como apontado pelo Min. Roberto Barroso em seu voto no início do julgamento dos Embargos de Declaração nos autos do RE 1.072.485, Tema n. 985 da Repercussão Geral.

2.1. Sistema integrado de precedentes qualificados: uniformidade, estabilidade e coerência dos precedentes

Muito além uma memória histórica do que foi decidido no passado para repetição um novo caso com circunstâncias fáticas próximas, a posição firmada no julgamento de um

⁶⁰ DIDIER Jr., Fredie. Sistema brasileiro de precedentes judiciais obrigatórios e os deveres institucionais dos tribunais: uniformidade, estabilidade integridade e coerência da jurisprudência. In: Revista do Ministério Público do Rio de Janeiro nº 64, abr./jun. 2017. Rio de Janeiro: Juspodium, 2016, p. 135-147.

precedente qualificado é uma tese de direito formada no presente, cuja força normativa se destina a reger e fundamentar pronunciamentos futuros⁶¹.

Por meio da obediência aos precedentes, é possível verificar um critério para racionalização e impessoalização da atuação dos magistrados, uma vez que o reconhecimento e respeito às decisões do passado resultam na restrição do processo decisório do juízo de destino do precedente, uma vez que se torna impositiva obediência ou superação/distinção fundamentada do entendimento firmado pelo juízo de origem⁶².

Para além da função persuasiva dos precedentes, quando são apresentados como mera analogia para novas decisões⁶³, enquanto ferramentas argumentativas do operador do direito, o ordenamento brasileiro confere força normativa às decisões proferidas em algumas circunstâncias específicas. Os precedentes qualificados têm origem no direito processual brasileiro no bojo do controle concentrado de constitucionalidade⁶⁴, com o advento da emenda constitucional n. 3, no que alterou o art. 102 para versar sobre a ADI, ADC e ADPF.

O art. 28, parágrafo único, da Lei n. 9.868/1999, que trata da Ação Direta de Inconstitucionalidade e da Ação Direta de Constitucionalidade, por exemplo, impõe a eficácia *erga omnes* e efeito vinculante em relação aos órgãos do Poder Judiciário e da administração pública para a declaração de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade, inclusive a interpretação conforme a Constituição e a declaração parcial de inconstitucionalidade sem redução de texto. Entendimento análogo se encontra no art. 10, § 3º, da Lei n. 9.882/1999, que trata da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF).

Posteriormente foi possível identificar na produção normativa o desenvolvimento de novas técnicas de julgamento que permitiram a formação de precedentes vinculantes em outras hipóteses como a repercussão geral decorrente da Emenda Constitucional n. 45/2004⁶⁵, a qual foi regulamentada na Lei n. 11.418/2006. Os Recursos Especiais Repetitivos, por outro lado,

⁶¹ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. CINCO ANOS DO NOVO CPC: a importância dos precedentes. In: Felipe Santa Cruz; Luiz Fux e André Godinho. (Org.). Avanços do sistema de justiça: os 5 anos de vigência do Novo Código de Processo Civil. 1ed. Brasília: OAB Editora, 2021, v. 1, p. 292.

⁶² PEREIRA, Paula Pessoa. O Superior Tribunal de Justiça como corte de definição de direitos. Uma justificativa a partir do universalismo. Tese (Mestrado em Direito) - Setor de Ciências Jurídicas Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2013, p. 14.

⁶³ MACCORMICK, Neil. Retórica e o Estado de Direito. Uma teoria da argumentação jurídica. Tradução de Conrado Hübner Mendes e Marcos Paulo Veríssimo. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008. p. 106.

⁶⁴ PINHO, Humberto Dalla Bernardina de; RODRIGUES, Roberto. 6. O Microssistema de Formação de Precedentes Judiciais Vinculantes Previsto no Novo CPC. In: Teresa Alvim; Fredie Didier Jr.. Doutrinas Essenciais - Novo Processo Civil - Precedentes - Execução - Procedimentos Especiais. São Paulo (SP): Editora Revista dos Tribunais. 2018. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/doutrina/doutrinas-essenciais-novo-processo-civil-precedentes-execucao-procedimentos-especiais/1197024325>. Acesso em: 29 de Setembro de 2023.

⁶⁵ A EC n. 45/2004 é relevante porque conferiu status constitucional à natureza vinculante dos precedentes formados em controle concentrado de constitucionalidade, conforme art. 102, § 2º, da CF/88.

foram também inseridos no CPC/1973, mas tão somente em 2008 com o advento da Lei n. 11.672/2008 e regulamentação da Resolução n. 8/2008 do STJ.

Posteriormente, em 2015, o Código de Processo Civil consolidou toda a produção normativa ao dispor no seu art. 927 que os juízes e tribunais deveriam observar decisões do STF em controle concentrado de constitucionalidade, enunciados de súmulas vinculantes, os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos, os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional e a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.

O desenvolvimento histórico de cada um destes institutos e o seu reforço normativo com a publicação do Código de Processo Civil de 2015 é essencial para o desenvolvimento do presente trabalho porque, em 2021, com o início do julgamento dos Embargos de Declaração nos autos do RE n. 1.072.485 pelo plenário do Supremo Tribunal Federal, a existência de um sistema integrado de precedentes foi suscitada como fundamento para a modulação dos efeitos do acórdão que havia reputado a natureza remuneratória ao terço constitucional de férias e, portanto, sua inclusão na base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Após voto do Min. Relator Marco Aurélio que desproveu os aclaratórios do contribuinte acerca da necessidade de modulação dos efeitos do acórdão que reconheceu a natureza remuneratória ao terço de férias, o Ministro Roberto Barroso abriu divergência para acolher os embargos e atribuir efeitos *ex nunc* ao acórdão de mérito. Um dos fundamentos apresentados pelo ministro para amparar a necessidade de modulação se encontrava na confiança dos contribuintes em um sistema integrado de precedentes.

Isso porque, como mencionado na introdução do presente capítulo, o julgamento da repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal superou um precedente qualificado desenvolvido nos autos do REsp n. 1.230.957/RS, afetado ao regime de Recursos Repetitivos pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça.

Essa sucessão de precedentes vinculantes, apesar dos seus julgamentos terem ocorrido em órgãos distintos do Poder Judiciário, merece uma atenção especial, porque o Código de Processo Civil buscou desenvolver a sua própria cultura de respeito aos precedentes, uma vez que ampliou a força normativa de determinadas decisões proferidas pelos tribunais superiores⁶⁶,

⁶⁶ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. CINCO ANOS DO NOVO CPC: a importância dos precedentes. In: Felipe Santa Cruz; Luiz Fux e André Godinho. (Org.). Avanços do sistema de justiça: os 5 anos de vigência do Novo Código de Processo Civil. 1ed. Brasília: OAB Editora, 2021, v. 1, p. 292.

os precedentes qualificados. No entanto, a extensão dos poderes conferidos pelo novo código aos tribunais superiores foi naturalmente acompanhada de um conjunto de encargos. É que entre os pilares do CPC se encontra a estruturação dogmática de um sistema de precedentes judiciais obrigatórios⁶⁷ fundada no art 926 do CPC⁶⁸, que determina a uniformização, estabilidade, integridade e coerência dos precedentes judiciais.

Neste contexto, encontra-se a mencionada confiança dos contribuintes no acórdão proferido pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça nos autos do Recurso Repetitivo REsp n. 1.230.957/RS. Se a formação de um precedente vinculante pelo STJ quanto à natureza jurídica do terço de férias tinha uma intenção prospectiva, porque voltada a formar uma tese para o regramento das relações processuais futuras, a sua superação (*overruling*)⁶⁹ não poderia deixar de se preocupar com o que foi feito anteriormente sob pena de agir em descompromisso com a estabilidade e coerência⁷⁰ que são devidas no sistema integrado de precedentes por força do art. 926 do CPC.

Tanto a pacificação da matéria pelo STJ quanto a superação justificada e modulada pelo STF de um precedente qualificado são manifestações diretas dos encargos firmados pelo dispositivo do Código de Processo Civil.

Em um primeiro momento, o STJ forma um precedente qualificado porque tem o dever de não se omitir quanto a possíveis divergências internas⁷¹, uma vez que a uniformização se direciona a atender ao próprio princípio da isonomia dos jurisdicionados⁷², a qual, acompanhada da segurança jurídica, norteia o sistema de precedentes⁷³. Em um segundo momento, o Supremo Tribunal Federal, ao alterar o próprio entendimento quanto à natureza infraconstitucional da

⁶⁷ DIDIER Jr., Fredie. Sistema brasileiro de precedentes judiciais obrigatórios e os deveres institucionais dos tribunais: uniformidade, estabilidade, integridade e coerência da jurisprudência. In: Revista do Ministério Público do Rio de Janeiro nº 64, abr./jun. 2017. Rio de Janeiro: Juspodium, 2016, p. 135.

⁶⁸ “Art. 926. Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente.”

⁶⁹ Sobre o tema, esclarece Eduardo Cambi que o *overruling* constitui “a superação do precedente por uma nova compreensão sobre aqueles fatos e fundamentos.” (CAMBI, Eduardo Augusto Salomão; ALMEIDA, Vinícius Gonçalves. Segurança jurídica e isonomia como vetores argumentativos para a aplicação dos precedentes judiciais. Revista de Processo, v. 260, 2016, p. 288.)

⁷⁰ MACÊDO, Lucas Buriel de. Precedentes judiciais e o direito processual civil. Salvador: JusPodivm, 2014, p. 271-272.

⁷¹ DIDIER Jr., Fredie. Sistema brasileiro de precedentes judiciais obrigatórios e os deveres institucionais dos tribunais: uniformidade, estabilidade, integridade e coerência da jurisprudência. In: Revista do Ministério Público do Rio de Janeiro nº 64, abr./jun. 2017. Rio de Janeiro: Juspodium, 2016, p. 136.

⁷² BARBOZA, Estefânia de Queiroz. Escrevendo um romance por meio dos precedentes judiciais – Uma possibilidade de segurança jurídica para a jurisdição constitucional brasileira. In: A&C – R. de Dir. Administrativo & Constitucional n. 56. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2014, p. 203.

⁷³ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de; GONZÁLEZ, Thiago Holanda. A modulação de efeitos em matéria tributária e os seus parâmetros: A segurança jurídica e o excepcional interesse social. In: RFD - Revista da Faculdade de Direito da UERJ n. 42. Rio de Janeiro. 2023, p. 19.

matéria⁷⁴ e o entendimento firmado em precedente vinculante pelo STJ, deveria observar a estabilidade, bem como coerência e integridade da sua jurisprudência.

O primeiro pilar, a estabilidade dos precedentes, impõe que toda inovação jurisprudencial praticada no bojo do microssistema de formação, aplicação e revogação de precedentes do direito brasileiro⁷⁵ deve estar acompanhada de uma justificação adequada e de uma modulação da eficácia em atenção à segurança jurídica (art. 927, §4º, CPC)⁷⁶, a qual será apreciada no próximo capítulo, quando será discutida a necessidade de modulação ou não do acórdão proferido no julgamento do Tema n. 985 da Repercussão Geral.

É neste contexto que se afirma a existência de fundamento constitucional implícito para um princípio da inércia argumentativa dos precedentes. Na física, a inércia é a tendência dos corpos de manterem a sua velocidade constante até que uma nova força resultante supere a posição de estabilidade. No direito, a inércia se opera também sobre os precedentes que devem permanecer constantes e impõem a construção de uma forte carga argumentativa para a sua distinção ou superação⁷⁷, em especial aqueles de natureza qualificada.

Em um sistema integrado de precedentes qualificados, ainda que a superação dos precedentes se manifeste em tribunais superiores distintos, é esperado o desenvolvimento de um forte ônus argumentativo pelo Supremo Tribunal Federal para superar a inércia/consistência de um precedente qualificado do Superior Tribunal de Justiça, acompanhado de um conjunto de julgados da própria suprema corte que reconheçam o STJ como corte competente e definitiva para a análise da matéria.

Essa segunda condicionante, que destacava a competência definitiva do STJ para analisar a natureza jurídica do terço de férias, guarda relação com a necessária coerência dos precedentes, a qual deve se manifestar em duas vias: (i) no próprio julgamento para que as decisões não apresentem contradições internas e, em especial, (ii) na relação que um precedente

⁷⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Extraordinário n. 927.918. Agravante: União Federal. Agravado: Município de Wenceslau Guimarães. Relator: Min. Roberto Barroso. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur347725/false>>. Acesso em 30 set. 2023. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo em Recurso Extraordinário n. 954.317. Agravante: União Federal. Agravado Máquinas Sanmartín LTDA. Relator: Ministro Edson Fachin. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur354830/false>>. Acesso em 30 set. 2023. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 1.096.906. Agravante: Tiago Augusto Fernandes. Agravado: Município de São Brás do Suacui. Relator: Ministro Luiz Fux. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur384486/false>>. Acesso em 30 set. 2023.

⁷⁵ DIDIER Jr., Fredie. Sistema brasileiro de precedentes judiciais obrigatórios e os deveres institucionais dos tribunais: uniformidade, estabilidade integridade e coerência da jurisprudência. In: Revista do Ministério Público do Rio de Janeiro nº 64, abr./jun. 2017. Rio de Janeiro: Juspodium, 2016, p. 138.

⁷⁶ DIDIER Jr., Fredie. Sistema brasileiro de precedentes judiciais obrigatórios e os deveres institucionais dos tribunais: uniformidade, estabilidade integridade e coerência da jurisprudência. In: Revista do Ministério Público do Rio de Janeiro nº 64, abr./jun. 2017. Rio de Janeiro: Juspodium, 2016, p. 136.

⁷⁷ ATAÍDE JÚNIOR, Jaldemiro. O princípio da inércia argumentativa diante de um sistema de precedentes em formação no Direito brasileiro. Revista de Processo. São Paulo: RT, 2014, nº 229, p. 379.

tem com a linha evolutiva que trouxe a matéria até o entendimento consolidado no momento, sendo esta última denominada coerência externa⁷⁸. Isso porque toda decisão proferida sobre uma determinada matéria impõe uma atenção do julgador a tudo que foi decidido em momento anterior que não pode ignorar o passado.

Ao tratar do respeito aos precedentes no âmbito da *common law*, Estefânia Barboza esclarece que existem três alternativas para o adequado tratamento dos precedentes sobre uma determinada matéria quando um novo julgamento é realizado: segui-los, distingui-los ou revogá-los⁷⁹. A verificação é válida por razão do já mencionado desenvolvimento de uma cultura própria de respeito aos precedentes, haja vista a criação de técnicas de julgamento para formação de precedentes qualificados, dotados de uma força normativa⁸⁰.

Deste modo, quanto à natureza jurídica do terço constitucional de férias, será possível notar nos próximos capítulos que a existência de decisões esparsas no sentido da infraconstitucionalidade do exame de parcelas pagas aos trabalhadores para o fim específico de incidência das contribuições previdenciárias chegou a ser considerada no curso do exame de admissibilidade da questão constitucional⁸¹.

No entanto, extensa relação de precedentes que tornavam a posição qualificada por técnica repetitiva de julgamentos do STJ foi considerada apenas no voto vencido do Min. Edson Fachin, único que votou pela infraconstitucionalidade da matéria no julgamento do próprio mérito da repercussão geral⁸². Vejamos como a questão se desenvolveu no Superior Tribunal de Justiça e na Suprema Corte até o reconhecimento e julgamento da repercussão geral, à luz de tudo que já foi analisado sobre os fundamentos de um sistema integrado de precedentes.

2.2. O Julgamento do Recurso Repetitivo REsp n. 1.230.957/RS pela 1ª Seção do STJ e a natureza indenizatória do terço constitucional de férias

⁷⁸ DIDIER Jr., Fredie. Sistema brasileiro de precedentes judiciais obrigatórios e os deveres institucionais dos tribunais: uniformidade, estabilidade, integridade e coerência da jurisprudência. In: Revista do Ministério Público do Rio de Janeiro nº 64, abr./jun. 2017. Rio de Janeiro: Juspodium, 2016, p. 141.

⁷⁹ BARBOZA, Estefânia de Queiroz. Escrevendo um romance por meio dos precedentes judiciais – Uma possibilidade de segurança jurídica para a jurisdição constitucional brasileira. In: A&C – R. de Dir. Administrativo & Constitucional n. 56. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2014, p. 179.

⁸⁰ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. CINCO ANOS DO NOVO CPC: a importância dos precedentes. In: Felipe Santa Cruz; Luiz Fux e André Godinho. (Org.). Avanços do sistema de justiça: os 5 anos de vigência do Novo Código de Processo Civil. 1ed. Brasília: OAB Editora, 2021, v. 1, p. 292.

⁸¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 1.072.485. Recorrente: Sollo Sul Insumos Agrícolas LTDA. e União Federal. Recorrido: União Federal e Sollo Sul Insumos Agrícolas LTDA. Relator: Ministro Edson Fachin. Disponível em: < <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/repercussao-geral10222/false>>. Acesso em 10 set. 2023.

⁸² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 1.072.485. Recorrente: Sollo Sul Insumos Agrícolas LTDA. e União Federal. Recorrido: União Federal e Sollo Sul Insumos Agrícolas LTDA. Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur432912/false>>. Acesso em 10 set. 2023.

No plano infraconstitucional, um precedente qualificado acerca do terço constitucional de férias foi formado no Superior Tribunal de Justiça com o julgamento do REsp n. 1.230.957/RS pela 1ª Seção do STJ.

Na origem, cuidava-se de um Mandado de Segurança ajuizado por uma empresa contribuinte com o fim de afastar a cobrança das contribuições previdenciárias sobre as verbas que não correspondiam à remuneração do trabalho em atenção ao comando do art. 195, I, da Constituição Federal, especialmente após a Emenda Constitucional n. 20/2008. Logo, como apresentado nos tópicos anteriores, as contribuições seriam devidas apenas em relação às verbas de natureza jurídica remuneratória/contraprestativa em detrimento das verbas indenizatórias.

Neste contexto, a contribuinte argumentou, à luz de precedentes do Supremo Tribunal Federal (RE 345.458 e RE 389.903-AgR), que o adicional constitucional de férias não teria uma natureza jurídica remuneratória, mas sim indenizatória, razão suficiente para a sua exclusão da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

O primeiro julgado tratava da supressão das férias de 60 dias que eram devidas aos procuradores das autarquias federais. Uma das questões ventiladas no Recurso Extraordinário se encontrava na constitucionalidade da redução dos vencimentos destes servidores, pois não poderiam contar com o pagamento das férias que ainda não teriam sido gozadas. O Supremo Tribunal Federal que a “*verba tem caráter meramente indenizatório, não compendo, por isso, os seus vencimentos.*”⁸³

No segundo, a Suprema Corte analisava agravo regimental em face de decisão monocrática do Min. Eros Grau que reputou natureza indenizatória às parcelas trabalhistas pagas em razão das horas extraordinárias e terço constitucional de férias, motivo pelo qual foram excluídas da base de cálculo das contribuições previdenciárias. Ao final, concluiu a Primeira Turma do STF que “*somente as parcelas incorporáveis ao salário do servidor sofrem a incidência da contribuição previdenciária*”⁸⁴.

Atendido o contraditório, a sentença afastou as exações sobre o adicional de férias quando o período de descanso não havia sido gozado pelo empregado, contudo manteve a cobrança das contribuições previdenciárias sobre o terço de férias quando elas eram

⁸³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 345.458. Recorrente: João Alberto Constantino e outros. Recorrido: União Federal. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur12048/false>>. Acesso em 8 out. 2023.

⁸⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 389.903. Agravante: União Federal. Agravado: Federação Nacional dos Fiscais de Contribuições Previdenciárias – FENAFISP. Relator: Ministro Eros Grau. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur8958/false>>. Acesso em: 8 out. 2023.

regularmente gozadas sob fundamento de que manifestavam natureza remuneratória e, portanto, atendiam ao texto do art. 195, I, da Constituição Federal.

Entendimento análogo foi adotado no julgamento da apelação/reexame necessário pela Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região⁸⁵. Tanto a União quanto a impetrante do mandado de segurança, Hidro Jet Equipamentos Hidráulicos LTDA., interpuseram Recurso Especial com fundamento no art. 105, III, "a" e "c", da Constituição Federal, os quais foram admitidos e direcionados ao Superior Tribunal de Justiça.

Ao receber os recursos especiais da Fazenda Nacional e da empresa, o Ministro Herman Benjamin proferiu decisão monocrática em 25 de junho de 2013 para submeter, ao regime de recursos repetitivos, as controvérsias relativas à incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de aviso prévio indenizado, terço constitucional de férias e auxílio-doença pago nos primeiros quinze dias.

O fundamento para a submissão dos autos ao julgamento pela Primeira Seção na forma do art. 543-C do Código de Processo Civil de 1973⁸⁶, que passou a prever uma técnica de formação de precedentes qualificados com o advento da Lei n. 11.672/2008 e do art. 2º, § 1º, da Resolução-STJ n. 8/2008⁸⁷, se encontrava no grande número de Recursos Especiais que eram direcionados ao Superior Tribunal de Justiça para a análise da questão. O dever de uniformização dos precedentes ainda não se encontrava expresso no código de processo civil vigente, porque o art. 926

A numerosidade de recursos sobre o tema era natural, uma vez que, no caso do terço constitucional de férias, por exemplo, a parcela trabalhista é devida em todas as relações de trabalho regidas pela CLT desde o advento da Constituição Federal de 1988, na qual o direito foi introduzido no ordenamento jurídico brasileiro. Deste modo, ao analisar a natureza jurídica da verba, o Superior Tribunal de Justiça decidiria o pagamento de um tributo que influiria em todas as relações de trabalho do país, porque provocaria a imposição ou não de novas despesas adicionais ao empregador em razão da relação de emprego.

⁸⁵ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível n. 0002311-16.2009.4.04.7108. Apelantes: União Federal e Hidro Jet Equipamentos Hidráulicos LTDA. Apelados: União Federal e Hidro Jet Equipamentos Hidráulicos LTDA. Relatora: Desembargadora Federal Vânia Hack de Almeida. Disponível em: <https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=3357128>. Acesso em 10 set. 2023.

⁸⁶ “Art. 543-C. Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica questão de direito, o recurso especial será processado nos termos deste artigo.”

⁸⁷ “Art. 2º Recebendo recurso especial admitido com base no artigo 1º, caput, desta Resolução, o Relator submeterá o seu julgamento à Seção ou à Corte Especial, desde que, nesta última hipótese, exista questão de competência de mais de uma Seção. [...]. § 1º A critério do Relator, poderão ser submetidos ao julgamento da Seção ou da Corte Especial, na forma deste artigo, recursos especiais já distribuídos que forem representativos de questão jurídica objeto de recursos repetitivos.”

Essa multiplicidade de ações e recursos que discutiriam a classificação da natureza jurídica do terço de férias tornava impositiva a afetação do caso à técnica de julgamento apropriada à uniformização da posição pelo Superior Tribunal de Justiça. Um único problema não poderia ser resolvido por razões normativas universalizáveis diferentes em um estado de direito⁸⁸, de modo que se tornava necessário o desenvolvimento de um precedente que prestigiasse a coerência do ordenamento jurídico.

A matéria do terço de férias foi registrada como tema repetitivo n. 479/STJ, contudo o mesmo recurso especial foi afetado em outros 5 temas repetitivos⁸⁹, pois o terço constitucional de férias não era a única parcela trabalhista que teria sua natureza jurídica apreciada pelo STJ nos autos daquele processo.

Iniciado o julgamento pela Primeira Seção do STJ, o relator, Min. Mauro Campbell Marques, tratou de descartar a análise da incidência ou não das contribuições previdenciárias sobre o terço constitucional das férias indenizadas, porque a resolução da questão passa tão somente pela leitura do art. 28, § 9º, "d", da Lei 8.212/1991⁹⁰, o qual dispõe que não integram o salário de contribuição "*as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho-CLT*". Deste modo, a incidência se encontra afastada nas férias indenizadas por força de disposição legal.

Em relação as férias gozadas, foi necessário um trabalho argumentativo maior para reformar o acórdão proferido no TRF-4. O Ministro relator fundamentou a sua decisão no entendimento de que o Supremo Tribunal Federal, na análise do art. 7º, XVII, da CF/88, que instituiu o adicional de férias, posicionou-se no sentido de que o terço de férias se dirige a ampliar a capacidade financeira do trabalhador durante seu período de férias, de modo que sua natureza é "compensatória/indenizatória"⁹¹.

Além disso, na análise do AgR no AI 603.537/DF, esclareceu o Ministro relator que "*somente as parcelas incorporáveis ao salário do servidor sofrem a incidência da contribuição*

⁸⁸ PEREIRA, Paula Pessoa. Função das cortes supremas e o papel do precedente: um paralelo entre as funções pública e privada. Revista eletrônica do Tribunal Regional do Trabalho da 9ª Região, Curitiba, v. 4, n. 39, p. 223, abr. 2015. Disponível em: <<https://juslaboris.tst.jus.br/handle/20.500.12178/91445>>. Acesso em 10 de out de 2023.

⁸⁹ Temas Repetitivos n. 478, 479, 737, 738, 739, 740.

⁹⁰ Redação dada pela Lei n. 9.528/1997.

⁹¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.230.957/RS. Recorrentes: União Federal e Hidro Jet Equipamentos Hidráulicos LTDA. Recorridos: União Federal e Hidro Jet Equipamentos Hidráulicos LTDA. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Disponível em: <<https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201100096836&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>>. Acesso em 10 set. 2023.

*previdenciária" e, como já visto anteriormente em relação ao terço de férias, a “verba tem caráter meramente indenizatório, não compondo, por isso, os seus vencimentos.”*⁹²

Não se pode deixar de mencionar que ambos os julgados foram desenvolvidos em um contexto fático distinto da relação de trabalho da CLT, pois tratavam de ações de servidores que integravam regime específico de previdência em detrimento do Regime Geral, contudo, no entender do relator, nada justificaria a distinção para o fim específico de identificação da natureza jurídica da verba. A questão representou problema maior na visão do voto vencido proferido pelo Min. Benedito Gonçalves que entendeu pela impossibilidade de aplicação indistinta daquela razão de decidir referente aos servidores públicos no caso dos empregados celetistas⁹³.

No plano infraconstitucional a questão já se encontrava sedimentada entre as turmas da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça. Sob relatoria do Min. Cesar Asfor Rocha, o órgão fracionário de direito público já havia decidido no julgamento do AgRg nos EREsp n. 957.719/SC que *“a Jurisprudência das Turmas que compõem a Primeira Seção desta Corte consolidada no sentido de afastar a contribuição previdenciária do terço de férias também de empregados celetistas contratados por empresas privadas.”*⁹⁴

Deste modo, ao final do julgamento, dentre outras teses, concluiu a Primeira Seção do STJ, quanto ao Tema Repetitivo n. 479, que *“a importância paga a título de terço constitucional de férias possui natureza indenizatória/compensatória, e não constitui ganho habitual do empregado, razão pela qual sobre ela não é possível a incidência de contribuição previdenciária (a cargo da empresa).”*

Muito embora o Código de Processo Civil de 2015 ainda não estivesse vigente naquele momento, já era clara a pretensão do legislador de atribuir força normativa aos precedentes com a uniformização da jurisprudência pela técnica de julgamento dos recursos repetitivos da Lei n. 11.672/2008, que instituiu o procedimento para o julgamento de recursos repetitivos no âmbito do Superior Tribunal de Justiça.

⁹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 345.458. Recorrente: João Alberto Constantino e outros. Recorrido: União Federal. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur12048/false>>. Acesso em 8 out. 2023.

⁹³ Ainda desenvolveu argumento pela configuração do terço de férias como um descanso remunerado, o qual não poderia ser analisado de forma apartada do trabalho desempenhado durante o período aquisitivo das férias que deram causa ao respectivo adicional de um terço.

⁹⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental nos Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 957.719/SC. Agravante: Instituto Nacional do Seguro Social. Agravado: Companhia Hemmer Indústria e Comércio. Relator: Ministro Cesar Asfor Rocha. Disponível em: <<https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201001039221&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>>. Acesso em 1 out. 2023.

E, considerando que a própria Primeira Seção estava fundamentando sua decisão em teses firmadas pelo Supremo Tribunal Federal no exame constitucional da natureza jurídica do terço constitucional de férias, seria fundamental discutir ainda a efetividade do seu precedente em respeito a competência constitucional da Suprema Corte.

Para isso, um breve exame da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal quanto a natureza infraconstitucional do exame de parcelas trabalhistas para o fim específico de incidência das contribuições previdenciárias traria um valor persuasivo ainda maior à tese firmada no Tema Repetitivo n. 479/STJ, sobretudo em um Poder Judiciário no qual os tribunais superiores não se encontram isolados ou hierarquizados, mas sim direcionados a atender a sua competência constitucional estabelecida entre os dispositivos do Capítulo III da Constituição Federal.

É que a afetação pelo STJ de uma suposta violação à lei federal à sistemática de julgamento dos recursos repetitivos, quando fundada no espaço outorgado pelo STF em um conjunto de decisões que apontam para a infraconstitucionalidade da matéria, ocorre justamente em atenção ao princípio da inafastabilidade da jurisdição previsto no art. 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal⁹⁵.

2.3. O reconhecimento da infraconstitucionalidade da matéria em decisões esparsas proferidas no Supremo Tribunal Federal até reconhecimento da repercussão geral do tema na análise do Tema 985/STF

Enquanto a Primeira Seção do STJ analisava o REsp n. 1.230.957/RS e firmava uma tese favorável aos contribuintes para o Tema Repetitivo n. 479, o Supremo Tribunal Federal proferia e seguiu proferindo por muitos anos inúmeras decisões esparsas que reputavam a natureza infraconstitucional ao exame da natureza jurídica de parcelas trabalhistas e, portanto, sua ausência de repercussão geral, inclusive quanto ao próprio terço constitucional de férias.

Cada decisão proferida do âmbito do Supremo Tribunal Federal, que fazia um juízo negativo de competência, e, portanto, ratificava a competência definitiva do STJ para analisar a natureza jurídica do terço constitucional de férias, reforçava a confiança dos contribuintes na exclusão desta parcela trabalhista da base de cálculo das contribuições previdenciárias estabelecida em um precedente qualificado.

⁹⁵ BEVILACQUA, Lucas; FEIJO, Maria Angélica; MENDES, Paulo. O conflito de competência entre o STF e STJ na formação de precedentes em matéria tributária. In: BEVILACQUA, L.; FONSECA, Rafael; LANNA, Gustavo; LEAO, Martha. (Org.). Estudos de jurisprudência. 1ed., 2023, p. 472.

Por isso, havia uma relação de absoluta boa-fé dos jurisdicionados em face, não apenas do fisco, mas também do Poder Judiciário como um todo. Neste ponto, necessário rememorar que os jurisdicionados e contribuintes dessa exação são pessoas jurídicas, cujos estímulos e induções que orientam a condução empresarial são muito diferentes daqueles que pautam o comportamento dos indivíduos⁹⁶. A tomada de decisão não é imediatista, mas valora os riscos e o desenvolvimento do mercado por inúmeros anos com atenção aos consumidores e, especialmente, aos competidores que também se beneficiariam da decisão proferida pela Primeira Seção do STJ.

Deste modo, o cenário que se encontrava posto na tomada de decisões pelas empresas levava a um conjunto de ações fundadas na boa-fé, como o ajuizamento de ações judiciais para afastar a cobrança da contribuição sobre o adicional de férias dos empregados. Essa ação de boa-fé dos contribuintes não ocorre por acaso, mas decorre da própria postura do Supremo Tribunal Federal que estimulou a confiança dos jurisdicionados na definitividade do precedente firmado no STJ.

Como esclarece Misabel Derzi⁹⁷, uma parte, por seu comportamento objetivo, cria confiança em outra, a qual é levada a agir ou manifestar-se externamente em decorrência da firme crença na duração dessa situação desencadeada pela confiança criada. Tudo isso ocorria em função da confiança na força normativa de um precedente formado em uma corte superior cuja competência era definitiva, haja vista o juízo negativo pelo Supremo Tribunal Federal.

A Primeira Turma do STF decidiu, à unanimidade, em 19 de abril de 2016, nos autos do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo n. 927.918, sob relatoria do Min. Roberto Barroso, que a análise da natureza jurídica de parcelas trabalhistas recebidas pelo contribuinte, para fins de incidência da contribuição previdenciária, não é possível na via extraordinária, porque incorre no reexame do acervo probatório constante dos autos e da legislação infraconstitucional pertinente⁹⁸.

Naquele momento se encontrava sendo examinado o Agravo Regimental da União Federal interposto contra decisão monocrática que negou seguimento ao Recurso Extraordinário pelo mesmo fundamento, a infraconstitucionalidade da matéria e a necessidade de reexame probatório dos autos.

⁹⁶ ROCHA, Sérgio André. Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro. 2 ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023, p. 81.

⁹⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado. Mutações Jurisprudenciais, em face da proteção da confiança e do interesse público no planejamento da receita e da despesa do Estado. In: Roberto Ferraz. (Org.). Princípios e Limites da Tributação. 1 ed. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2009, v. II, p. 729-748.

⁹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Extraordinário n. 927.918. Agravante: União Federal. Agravado: Município de Wenceslau Guimarães. Relator: Min. Roberto Barroso. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur347725/false>>. Acesso em 30 set. 2023.

No mesmo sentido, em 2017, a Segunda Turma do STF, à unanimidade, negou provimento ao agravo regimental no Recurso Extraordinário n. 1.009.131, pois a jurisprudência da Suprema Corte havia se consolidado no sentido de que a discussão acerca da incidência de tributos, notadamente contribuição previdenciária ou imposto de renda, baseada na natureza da verba é infraconstitucional e ainda demanda o reexame probatório para se alcançar conclusão diversa daquela nas cortes de origem⁹⁹.

No entanto, o ápice desta relação de confiança pode ser verificado no plenário virtual da admissibilidade do Tema n. 908 da repercussão geral, ocorrido em agosto de 2016, cujo objeto era a “*definição da natureza jurídica de parcelas pagas ao empregado, para fins de enquadramento ou não na base de cálculo de contribuição previdenciária, conforme o art. 28 da Lei 8.212/1991.*”¹⁰⁰

Na oportunidade, sob relatoria do Min. Luiz Fux, o plenário decidiu por maioria, a ausência de repercussão geral da matéria que incluía dentre os temas a própria questão do exame da natureza jurídica do terço constitucional de férias. O tema do terço constitucional de férias chegou a ser ventilado no voto do relator ao afirmar que “não há matéria constitucional a ser analisada” e, posteriormente, delimitar o objeto para listar as verbas que foram analisadas pelo tribunal de origem segundo a sua respectiva natureza jurídica, momento em que falou também do terço de férias:

“Não há, portanto, matéria constitucional a ser analisada. O Tribunal de origem decidiu a controvérsia acerca da incidência de contribuição previdenciária sobre as verbas pagas a título de adicional de férias, aviso prévio indenizado, décimo terceiro proporcional, auxílio-doença e horas extras, tão somente a partir de interpretação e aplicação das normas infraconstitucionais pertinentes (Lei 8.212/1991, Lei 8.213/1991 e Decreto 3.038/1999).”¹⁰¹

Assim, até o julgamento do plenário virtual do Tema n. 985 da repercussão geral os contribuintes/jurisdicionados se encontravam diante de um farto substrato jurídico para confiar

⁹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n. 1.009.131. Agravante: Estado de Sergipe. Agravado: Luiz Manoel Pontes. Relator: Ministro Edson Fachin. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur368032/false>>. Acesso em 20 out. 2023.

¹⁰⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 892.238. Recorrentes: Sindicato Dos Trabalhadores em Empresas Privadas de Processamento de Dados de Curitiba e Região Metropolitana e União. Recorridos: Sindicato Dos Trabalhadores em Empresas Privadas de Processamento de Dados de Curitiba e Região Metropolitana e União. Relator: Ministro Luiz Fux. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/repercussao-geral8582/false>>. Acesso em 20 out. 2023.

¹⁰¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 892.238. Recorrentes: Sindicato Dos Trabalhadores em Empresas Privadas de Processamento de Dados de Curitiba e Região Metropolitana e União. Recorridos: Sindicato Dos Trabalhadores em Empresas Privadas de Processamento de Dados de Curitiba e Região Metropolitana e União. Relator: Ministro Luiz Fux. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/repercussao-geral8582/false>>. Acesso em 20 out. 2023.

na decisão favorável quanto à incidência ou não das contribuições previdenciárias sobre o adicional de férias: um precedente qualificado do STJ, um conjunto de decisões esparsas do STF que declaravam a infraconstitucionalidade da matéria e, em especial, uma negativa expressa de repercussão geral do exame natureza jurídica de parcelas pagas ao empregado, para fins de enquadramento ou não na base de cálculo de contribuição previdenciária.

2.4. O julgamento do Recurso Extraordinário n. 1.072.485 (Tema n. 985) pelo Supremo Tribunal Federal e o superveniente reconhecimento da natureza remuneratória do terço constitucional de férias

A tese firmada no STJ para reconhecer a natureza jurídica indenizatória do terço constitucional de férias e, portanto, a sua exclusão da base de cálculo das contribuições previdenciárias prevaleceu ilibada entre 26 de fevereiro de 2014 e 23 de fevereiro de 2018, data da publicação da certidão de julgamento do plenário virtual da repercussão geral inserida no Tema n. 985/STF.

Naquele momento, o plenário do Supremo Tribunal Federal encampou voto do Min. Marco Aurélio e, por maioria, reputou constitucional a definição da natureza jurídica do terço constitucional de férias, indenizadas ou gozadas, para fins de incidência da contribuição previdenciária patronal¹⁰². Inicialmente, o Min. Edson Fachin, que era o relator na primeira distribuição do Agravo em Recurso Extraordinário interposto pela União, introduziu o plenário virtual de admissibilidade da repercussão geral com manifestação pela inexistência de repercussão geral da questão suscitada e, conseqüente, o não conhecimento do recurso extraordinário com agravo em atenção aos artigos 324, §2º, do RISTF¹⁰³, e 1.035 do CPC¹⁰⁴.

O primeiro relator fundamentou a carência de repercussão geral da matéria por três circunstâncias: (i) a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que, ao equiparar servidores públicos e empregados celetistas, afastava em sucessivos julgamentos a incidência de

¹⁰² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 1.072.485. Recorrente: Sollo Sul Insumos Agrícolas LTDA. e União Federal. Recorrido: União Federal e Sollo Sul Insumos Agrícolas LTDA. Relator: Ministro Edson Fachin. Disponível em: < <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/repercussao-geral10222/false>>. Acesso em 10 set. 2023.

¹⁰³ O dispositivo sofreu alterações pela Emenda Regimental n. 58, de 19 de dezembro de 2022, contudo tinha a seguinte redação há época do julgamento ora analisado: “Art. 324. *Recebida a manifestação do(a) Relator(a), os demais ministros encaminhar-lhe-ão, também por meio eletrônico, no prazo comum de 20 (vinte) dias, manifestação sobre a questão da repercussão geral.*”

§ 1º *Decorrido o prazo sem manifestações suficientes para recusa do recurso, reputar-se-á existente a repercussão geral.*

§ 2º *Não incide o disposto no parágrafo anterior quando o Relator declare que a matéria é infraconstitucional, caso em que a ausência de pronunciamento no prazo será considerada como manifestação de inexistência de repercussão geral, autorizando a aplicação do art. 543-A, § 5º, do Código de Processo Civil.”*

¹⁰⁴ “Art. 1.035. *O Supremo Tribunal Federal, em decisão irrecorrível, não conhecerá do recurso extraordinário quando a questão constitucional nele versada não tiver repercussão geral, nos termos deste artigo.”*

contribuições previdenciárias sobre as parcelas que não eram incorporadas à remuneração do servidor¹⁰⁵; (ii) o posterior reconhecimento da mera legalidade do exame de natureza jurídica das verbas trabalhistas pela jurisprudência da Suprema Corte¹⁰⁶; e, por fim, (iii) o entendimento firmado em precedente qualificado do STF de que a carência de matéria constitucional impõe o reconhecimento da ausência de repercussão geral do recurso, nos termos da tese fixada no exame de admissibilidade da repercussão geral nos autos do RE 584.608¹⁰⁷.

O ministro Marco Aurélio divergiu do relator por entender que a análise do recurso pela via do plenário virtual naquele momento era imprópria, uma vez que não haveria um pleno respeito ao devido processo legal. Ato contínuo, entendeu pela índole constitucional da natureza do terço de férias, haja vista habitualidade da verba em razão da periodicidade das férias¹⁰⁸.

Superada a admissibilidade do Recurso Extraordinário com a sua submissão à técnica de julgamento da repercussão geral, o feito foi redistribuído à relatoria do Min. Marco Aurélio e o recurso da União foi levado a julgamento no plenário virtual da Suprema Corte, momento em que o extraordinário foi julgado parcialmente procedente com a fixação de tese pela legitimidade da incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias¹⁰⁹.

¹⁰⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 587.941. Agravante: União Federal. Agravado: Amauri Bonoto. Relator: Ministro Celso de Mello. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur2029/false>>. Acesso em 2 nov. 2023; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 710.361. Agravante: Município de São Paulo. Agravado: Lucas José Parreira de Lucena. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur679/false>>. Acesso em 2 nov. 2023; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 712.880. Agravante: Município de Belo Horizonte. Agravada: Nilcéia Maria de Paula Amim Coutinho. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur165871/false>> Acesso em 2 nov. 2023.

¹⁰⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Extraordinário n. 927.918. Agravante: União Federal. Agravado: Município de Wenceslau Guimarães. Relator: Min. Roberto Barroso. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur347725/false>>. Acesso em 30 set. 2023; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo em Recurso Extraordinário n. 954.317. Agravante: União Federal. Agravado Máquinas Sanmartín LTDA. Relator: Ministro Edson Fachin. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur354830/false>>. Acesso em 30 set. 2023; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 1.096.906. Agravante: Tiago Augusto Fernandes. Agravado: Município de São Brás do Suacui. Relator: Ministro Luiz Fux. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur384486/false>>. Acesso em 30 set. 2023.

¹⁰⁷ Naquela oportunidade, o plenário do STF entendeu pela “*inexistência de repercussão geral em face da impossibilidade de exame de alegação de ofensa indireta à Constituição Federal em recurso extraordinário.*” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 584.608. Recorrente: Johnson & Johnson Comércio e Distribuição LTDA. Recorrido: Eroldo Antônio Mazza. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/repercussao-geral722/false>>. Acesso em 30 set. 2023.

¹⁰⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 1.072.485. Recorrente: Sollo Sul Insumos Agrícolas LTDA. e União Federal. Recorrido: União Federal e Sollo Sul Insumos Agrícolas LTDA. Relator: Ministro Marco Aurélio. p. 19. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur432912/false>>. Acesso em 10 set. 2023.

¹⁰⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 1.072.485. Recorrente: Sollo Sul Insumos Agrícolas LTDA. e União Federal. Recorrido: União Federal e Sollo Sul Insumos Agrícolas LTDA. Relator:

No voto que foi acompanhado por 8 dos 9 demais ministros da corte, vencido o Min. Edson Fachin, o Min. Marco Aurélio traçou breve histórico do tratamento que a corte suprema deu para diferentes verbas trabalhistas e sua inclusão ou exclusão da base de cálculo das contribuições previdenciárias com destaque para as alterações no posicionamento do STF. O Ministro relator abordou, por exemplo, da edição do verbete da Súmula n. 688/STF, que reputou legítima a incidência da contribuição previdenciária sobre o 13º Salário após inúmeras decisões das duas turmas do da corte suprema em sentido contrário.

Ao final, concluiu pela existência de dois pilares que fundamentam a inclusão ou não de uma parcela trabalhista na base de cálculo das contribuições previdenciárias: (i) natureza remuneratória e (ii) habitualidade do pagamento. Nesse sentido, a redação do art. 7º, XVII, da Constituição Federal levaria à compreensão de que o adicional de férias representa uma sobrerremuneração periódica, posto que é um valor adicional pago no período de férias do empregado, que ocorre com a periodicidade anual, haja vista período aquisitivo para o descanso remunerado.

Deste modo, concluiu o Ministro Marco Aurélio, no que foi acompanhado pela maioria do Supremo Tribunal Federal, pela constitucionalidade da incidência da contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias.

A posição firmada pelo plenário da Suprema Corte não enfrentou questões como o longo histórico de decisões que reputavam a natureza infraconstitucional da matéria, com destaque para a tese firmada no exame de admissibilidade da repercussão geral constante no Tema n. 908, que declarou infraconstitucional a questão da definição da natureza jurídica das parcelas pagas ao empregado, para fins de enquadramento ou não na base de cálculo da contribuição previdenciária, no qual eram feitas referências expressas ao terço constitucional de férias no inteiro teor do acórdão.

No mesmo sentido, foi ignorado o longo período de vigência da força normativa de um precedente vinculante formado no Superior Tribunal de Justiça, quanto analisou o Tema Repetitivo n. 479 para reputar a natureza indenizatória do adicional de férias.

Muito embora a Suprema Corte estivesse cumprindo o seu dever de uniformizar a jurisprudência com o julgamento de um recurso pela técnica da repercussão geral, em cada uma das omissões acima se encontra presente uma violação ao art. 926 do Código de Processo Civil no que toca o dever dos tribunais de manutenção de uma jurisprudência estável, íntegra e

coerente, pilares para a consagração da segurança jurídica e isonomia do contribuinte jurisdicionado.

Não se está a afirmar a impossibilidade de revogação de precedentes, contudo todo redirecionamento praticado no farol jurídico do Brasil deve estar acompanhado de uma (i) justificativa adequada, que contempla os posicionamentos já firmados e explica porque eles não se aplicam mais, bem como de uma (ii) modulação dos seus efeitos¹¹⁰. É o que se passa a discutir.

CAPÍTULO III - A POSSIBILIDADE/NECESSIDADE DE MODULAÇÃO DOS EFEITOS DO ACÓRDÃO PROFERIDO NOS AUTOS DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 1.072.485

A expressa possibilidade de modulação dos efeitos de uma decisão judicial guarda origem nas legislações que instituíram o controle concentrado de constitucionalidade no ordenamento jurídico brasileiro com o advento da Lei n. 9.868/1999 (Lei da Ação Direta de Inconstitucionalidade) e da Lei n. 9.882/1999 (Lei da ADPF)¹¹¹.

Posteriormente, a existência de um fundamento legal para a modulação dos efeitos de uma decisão foi estendida para além do controle concentrado de constitucionalidade, uma vez que art. 927, § 3º, do CPC passou a permitir a limitação da eficácia dos julgamentos na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos em atenção ao interesse social e a segurança jurídica.

O legislador infraconstitucional também introduziu novos parâmetros para o exame da modulação de decisões judiciais no ordenamento jurídico pátrio por meio da Lei n. 13.655/2018 que introduziu novos dispositivos ao texto da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro para exigir, por exemplo, no seu novo artigo 20, que as decisões judiciais não se limitem à valores jurídicos, mas reflitam sobre as consequências práticas da decisão, que deverão ser inclusive expressamente indicadas, conforme artigo 21 da referida lei ordinária.

Entretanto, mesmo na omissão da legislação infralegal quanto ao tema, a própria redação da Constituição Federal de 1988 já permitiria a modulação dos efeitos de decisões judiciais,

¹¹⁰ DIDIER Jr., Fredie. Sistema brasileiro de precedentes judiciais obrigatórios e os deveres institucionais dos tribunais: uniformidade, estabilidade integridade e coerência da jurisprudência. In: Revista do Ministério Público do Rio de Janeiro nº 64, abr./jun. 2017. Rio de Janeiro: Juspodium, 2016, p. 137.

¹¹¹ ABBOD, Georges. Modulação de efeitos como categoria consequencialista: das funções tradicionais às contemporâneas. Suprema: revista de estudos constitucionais, Brasília, v. 1, n. 2, jul./dez. 2021, p. 375.

porque tal medida representa ferramenta para a garantia da segurança jurídica assegurada pelo texto constitucional¹¹².

Tanto é assim que, no entendimento do Supremo Tribunal Federal consignado no julgamento conjunto das ADIs 2154 e 2258, ajuizadas em face de dispositivos da própria Lei n. 9.868/1999, incluindo aquele que autorizava a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, a modulação assegurada pelo art. 27 da Lei da ADI representa também uma ponderação entre preceitos constitucionais em atenção aos princípios da segurança jurídica e confiança no sistema jurídico¹¹³.

Logo, muito mais que a mera aplicação de dispositivos infraconstitucionais, quais sejam os arts. 27 da Lei n. 9.868/1999, 11 da Lei n. 9.882/1999 ou 927, § 3º, do CPC, a modulação dos efeitos de uma decisão pode representar a plena satisfação da segurança jurídica e outros princípios constitucionais que precisam ser valorados quando da análise de uma questão jurídica pelo Poder Judiciário, em especial na superação de precedentes vinculantes, que, no caso da inclusão do terço de férias na base de cálculo das contribuições previdenciárias, se encontravam no Tema Repetitivo n. 479/STJ e no Tema de Repercussão Geral n. 908/STF.

Entre fevereiro de 2014 e agosto de 2020, prevaleceu o entendimento do Superior Tribunal de Justiça de que o terço constitucional de férias não compunha a base de cálculo da referida contribuição social incidente sobre a folha de pagamento. Neste período, o próprio Supremo Tribunal Federal estimulou a confiança dos contribuintes na definitividade do precedente firmado no Superior Tribunal de Justiça, uma vez que reiterou decisões pela inadmissão de recursos extraordinários sobre o tema por razão da ausência de matéria constitucional a ser analisada.

O referido entendimento, como visto anteriormente, chegou a integrar o exame de admissibilidade de uma repercussão geral inscrita no tema n. 908 da repercussão geral quando a Suprema Corte concluiu que a questão da definição da natureza jurídica das parcelas pagas ao empregado, para fins de enquadramento ou não na base de cálculo da contribuição previdenciária, quota do trabalhador, tem natureza infraconstitucional, e a ela se atribuem os efeitos da ausência de repercussão geral, nos termos do precedente fixado no RE n. 584.608, rel. a Ministra Ellen Gracie, DJe 13/03/2009¹¹⁴.

¹¹² MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira. Controle concentrado de constitucionalidade: comentários à Lei n. 9.868, de 10-11-1999. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 558.

¹¹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.154. Autor: Confederação Nacional das Profissões Liberais e Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Réus: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator para o acórdão: Ministra Cármen Lúcia. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur482480/false>> Acesso em 24 out. 2023.

¹¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 892.238. Recorrentes: Sindicato Dos Trabalhadores em Empresas Privadas de Processamento de Dados de Curitiba e Região Metropolitana e União.

Desde modo, quando se verifica a possibilidade/necessidade de modulação dos efeitos de um acórdão, a corte julgadora deve tutelar valores constitucionais concorrentes em atenção às graves consequências da sua decisão¹¹⁵, as quais podem se manifestar na ordem econômica, política, social, jurídica.

Em relação à modulação ou não do acórdão proferido nos autos do RE 1.072.485, cuja análise já foi inclusive iniciada pelo Supremo Tribunal Federal em razão da oposição de embargos declaratórios dos contribuintes, duas questões principais prevalecem, as quais se encontram dentro da ordem jurídica e econômica.

A primeira, enquanto questão jurídica, a segurança jurídica dos contribuintes/jurisdicionados que foram estimulados por mais de 5 anos ao não recolhimento da contribuição sobre o terço constitucional de férias ou mesmo o próprio exercício da pretensão com o ajuizamento de ações declaratórias e mandados de segurança preventivos em face da União Federal e suas autoridades com o objetivo de deixar de recolher as verbas.

A segunda, enquanto questão econômica, diz respeito a própria competitividade mercadológica que os diferentes contribuintes terão em função da modulação prospectiva ou não da inclusão do terço de férias na base de cálculo das contribuições previdenciárias. É que muitos contribuintes alcançaram decisões judiciais transitadas em julgado pelo não recolhimento da verba enquanto prevalecia o entendimento do STJ no tema repetitivo n. 479.

Enquanto alguns contribuintes asseguraram o direito de não recolher o tributo por um período que contemplava 5 anos antes do ajuizamento da ação, em razão do prazo prescricional, até 31/8/2020, data do julgamento do RE n. 1.072.485, por força do entendimento firmado no julgamento dos Temas n. 881 e 885 da repercussão geral¹¹⁶, outros precisaram aguardar uma posição definitiva do Supremo Tribunal Federal e, mesmo que tenham obtido liminares e tutelas antecipadas pela suspensão da exigibilidade da exação no período, tal valor deverá ser recolhido de forma integral.

Recorridos: Sindicato Dos Trabalhadores em Empresas Privadas de Processamento de Dados de Curitiba e Região Metropolitana e União. Relator: Ministro Luiz Fux. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/repercussao-geral8582/false>>. Acesso em 20 out. 2023.

¹¹⁵ PEREIRA, Paula Pessoa. Supermaioria como regra de decisão na jurisdição constitucional do Supremo Tribunal Federal. Tese de doutorado. Universidade Federal do Paraná, 2017, p. 182.

¹¹⁶ Sobre o tema da interrupção dos efeitos de uma decisão transitada em julgado, o tribunal pleno do STF firmou tese para afirmar que “*as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas referidas relações, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo.*” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 949.297. Recorrente: União Federal. Recorrido: TBM – Textil Bezerra de Menezes S/A. Relator. Relator para o Acórdão: Ministro Roberto Barroso. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur478208/false>>. Acesso em 2 nov. 2023.)

3.1. Segurança jurídica dos Contribuintes

Muito embora os aspectos econômicos, sociais e tantos outros princípios e garantias assegurados no ordenamento jurídico brasileiro sejam valorados na análise da possibilidade/necessidade de limitação dos efeitos de uma decisão judicial, o fundamento central para a modulação de um acórdão prolatado no julgamento de um recurso afetado à técnica da repercussão geral ou dos recursos repetitivos é a segurança jurídica¹¹⁷, em especial quando a superação jurisprudencial tem como pano de fundo uma matéria tributária.

Isso ocorre porque o princípio-garantia constitucional da segurança jurídica, ao ser observado pela ótica do direito tributário, tem no seu núcleo fundamental a proteção dos direitos que encontram sua fundação nas “*expectativas de confiança legítima na criação ou aplicação das normas tributárias, mediante certeza jurídica, estabilidade do ordenamento ou efetividade de direitos e liberdades fundamentais.*”¹¹⁸

Deste modo, os efeitos de uma decisão judicial dotada de força normativa são modulados, porque, em alguns casos, a superação da ordem preestabelecida é tão abrupta que passa a motivar um legítimo receio dos contribuintes e jurisdicionados frente a tudo que se encontra posto na ordem jurídica, destacando-se as leis e instituições, porque este princípio-garantia é estruturante do ordenamento jurídico¹¹⁹ e sua inobservância coloca em cheque a cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade do Direito em favor dos contribuintes¹²⁰.

Para o devido cumprimento da segurança jurídica, a gravidade de uma inovação jurisprudencial descuidada é, inclusive, superior à inovação legislativa dotada de incertezas e retroações, haja vista correta expectativa dos jurisdicionados na força normativa do precedente qualificado superado, o qual estava destinado a reger e fundamentar pronunciamentos futuros sobre o tema¹²¹, contudo é desconstituído sem o devido cuidado, como mero fator de persuasão invocado no curso de um julgamento.

Enquanto a edição de leis com efeitos retroativos provoca desconfiança na estabilidade do ordenamento e desvaloriza o sistema normativo¹²², a sucessão de precedentes qualificados

¹¹⁷ ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica em matéria tributária In: Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas, Porto Alegre, v. 11, n. 64, set./out. 2017, p. 59.

¹¹⁸ TORRES, Heleno Taveira. Segurança jurídica em matéria tributária In: Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas, Porto Alegre, v. 10, n. 58, set./out. 2016, p. 34.

¹¹⁹ ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica em matéria tributária In: Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas, Porto Alegre, v. 11, n. 64, set./out. 2017, p. 50.

¹²⁰ 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, v. 28, 2023, p. 7.

¹²¹ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. CINCO ANOS DO NOVO CPC: a importância dos precedentes. In: Felipe Santa Cruz; Luiz Fux e André Godinho. (Org.). Avanços do sistema de justiça: os 5 anos de vigência do Novo Código de Processo Civil. 1ed. Brasília: OAB Editora, 2021, v. 1, p. 292.

¹²² 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, v. 28, 2023, p. 5.

sem a devida modulação instiga a própria certeza pelos contribuintes/jurisdicionados na instabilidade do ordenamento jurídico, efemeridade do que era perene, fluidez do que deveria ser sólido, uma vez que, ao superar a jurisprudência anterior, o novo precedente vinculante representa a própria lei já interpretada pelo estado no exercício da jurisdição, cuja nova interpretação advém dotada de uma inércia argumentativa, que impõe forte carga argumentativa para a sua distinção ou superação em momento posterior¹²³.

É neste contexto que os Embargos de Declaração opostos frente ao acórdão prolatado no julgamento do RE n. 1.072.485 devem ser observados. A correta valoração da segurança jurídica na questão do terço de férias deve ser discernida em três dimensões temporais que contemplam a (i) formação da jurisprudência do STF que, ao equiparar servidores públicos e empregados celetistas, afastava a incidência de contribuições previdenciárias sobre as parcelas que não eram incorporadas à remuneração do servidor¹²⁴; (ii) tese firmada no julgamento do tema repetitivo n. 479, pela Primeira Seção do STJ ao consignar que o adicional de férias possui natureza indenizatória e, portanto, não compõe a base de cálculo das contribuições previdenciárias¹²⁵, bem como o (iii) posterior reconhecimento da mera legalidade do exame de natureza jurídica das verbas trabalhistas pela jurisprudência da Suprema Corte em decisões esparsas¹²⁶ e na análise do Tema n. 908 da Repercussão Geral¹²⁷.

¹²³ ATAÍDE JÚNIOR, Jaldemiro. O princípio da inércia argumentativa diante de um sistema de precedentes em formação no Direito brasileiro. Revista de Processo. São Paulo: RT, 2014, nº 229, p. 379.

¹²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 587.941. Agravante: União Federal. Agravado: Amauri Bonoto. Relator: Ministro Celso de Mello. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur2029/false>>. Acesso em 2 nov. 2023; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 710.361. Agravante: Município de São Paulo. Agravado: Lucas José Parreira de Lucena. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur679/false>>. Acesso em 2 nov. 2023; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 712.880. Agravante: Município de Belo Horizonte. Agravada: Nilcéia Maria de Paula Amim Coutinho. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur165871/false>> Acesso em 2 nov. 2023.

¹²⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.230.957/RS. Recorrentes: União Federal e Hidro Jet Equipamentos Hidráulicos LTDA. Recorridos: União Federal e Hidro Jet Equipamentos Hidráulicos LTDA. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Disponível em: <<https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201100096836&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>>. Acesso em 10 set. 2023.

¹²⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Extraordinário n. 927.918. Agravante: União Federal. Agravado: Município de Wenceslau Guimarães. Relator: Min. Roberto Barroso. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur347725/false>>. Acesso em 30 set. 2023; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo em Recurso Extraordinário n. 954.317. Agravante: União Federal. Agravado Máquinas Sanmartín LTDA. Relator: Ministro Edson Fachin. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur354830/false>>. Acesso em 30 set. 2023; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 1.096.906. Agravante: Tiago Augusto Fernandes. Agravado: Município de São Brás do Suacui. Relator: Ministro Luiz Fux. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur384486/false>>. Acesso em 30 set. 2023.

¹²⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 892.238. Recorrentes: Sindicato Dos Trabalhadores em Empresas Privadas de Processamento de Dados de Curitiba e Região Metropolitana e União. Recorridos: Sindicato Dos Trabalhadores em Empresas Privadas de Processamento de Dados de Curitiba e Região

É que, segundo Humberto Ávila¹²⁸, a correta compreensão da segurança jurídica passa por uma dimensão de transição do passado para o presente, a qual é vinculada à estabilidade do direito em paralelo à estabilidade do microsistema de precedentes qualificados imposta pelo art. 926 do CPC; uma Segunda dimensão centrada no presente, referente à cognoscibilidade do direito, e uma terceira e última dimensão marca a transição do presente para o futuro, na qual se presta o direito à atender a previsibilidade das consequências estabelecidas no ordenamento para cada conduta do contribuinte/jurisdicionado.

No entanto, considerando os três pressupostos jurisprudenciais anteriores, cada uma dessas dimensões inerentes a compreensão e eficácia da segurança jurídica seria violada pela não modulação dos efeitos do acórdão proferido no julgamento do RE n. 1.072.485, que reestabeleceu a cobrança das contribuições previdenciárias sobre o terço constitucional de férias. Em primeiro lugar, quanto à estabilidade do direito nas transições entre o passado e o presente, é necessário reconhecer que não se trata de mera interpretação da segurança jurídica devida aos contribuintes e jurisdicionados, mas um mandamento positivado no art. 926 do CPC, ao descrever as características do microsistema de precedentes qualificados.

Ao longo dos 35 anos da Constituição Federal de 1988, a Suprema Corte brasileira já manifestou três posicionamentos distintos acerca da inclusão ou não do terço constitucional de férias na base de cálculo das contribuições previdenciárias. Na segunda metade dos anos 2000, como verificado anteriormente, foram inúmeros julgados que reputavam a natureza indenizatória da verba.

Na década seguinte, até 2017, o STF procedeu um juízo negativo de competência ao reconhecer que a matéria se limitava ao âmbito infraconstitucional, inclusive com o julgamento do tema n. 908 da Repercussão Geral. Em 2017, por fim, foi reconhecida a constitucionalidade da matéria no exame de admissibilidade do tema n. 985 da repercussão geral com a posterior análise da questão no julgamento de mérito que ocorreu em 2020.

A primeira transição, entre o entendimento do final dos anos 2000 e a posição que prevalecia entre 2010 e 2017 não trouxe nenhum prejuízo à estabilidade do ordenamento e, portanto, à primeira dimensão temporal da segurança jurídica. Isso ocorre porque, apesar de reputar infraconstitucional a matéria que o STF decidia de forma favorável aos contribuintes em momento anterior, no mesmo período, a Primeira Seção do STJ formou posição análoga à anterior da Suprema Corte. Logo, sendo a matéria infraconstitucional, na prática, os

Metropolitana e União. Relator: Ministro Luiz Fux. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/repercussao-geral8582/false>>. Acesso em 20 out. 2023.

¹²⁸ ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica em matéria tributária In: Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas, Porto Alegre, v. 11, n. 64, set./out. 2017, p. 47.

contribuintes continuaram verificando a exclusão do adicional de férias da base de cálculo das contribuições previdenciárias e a Fazenda Nacional não verificou nenhuma ruptura nos seus recolhimentos.

Por outro lado, em 2020, com o julgamento de mérito do tema n. 985 da Repercussão Geral para declarar a constitucionalidade da incidência da exação sobre o adicional de férias, o Supremo Tribunal Federal reformou seu entendimento com um efetivo impacto na realidade dos contribuintes, uma vez que passariam a recolher o referido tributo que estava definitivamente excluído da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Deste modo, em respeito à segurança jurídica, quase 20 anos de decisões do próprio STF e do STJ não poderiam ser ignoradas em atenção à necessária estabilidade do ordenamento que é devida na transição do passado para o presente. É que toda a construção jurisprudencial desenvolvida nos dois tribunais superiores e com a análise de casos concretos afetados às respectivas técnicas de julgamento qualificado das cortes não poderia ser objeto de restrição posterior com um novo julgamento da mesma matéria¹²⁹.

Nesse sentido, quanto à segunda dimensão temporal de concepção da segurança jurídica, referente ao tempo presente, considerando que a matéria julgada pelo Supremo Tribunal Federal na análise do tema n. 985 da repercussão geral é idêntica, por exemplo, ao mérito do julgamento do Agravo Regimental no RE n. 587.941, julgado pela Segunda Turma do STF em 2008¹³⁰, bem como ao exame de admissibilidade do Tema n. 908 da Repercussão Geral, é notória a incorrência interpretativa praticada em face de dispositivos constitucionais que não sofreram qualquer alteração para justificar tamanha remontada da exação.

Nesse sentido, a atenção ao aspecto interpretativo do texto normativo e, portanto, da dimensão presente da segurança jurídica deveria ser ainda maior no âmbito do direito tributário, uma vez que se encontra em pauta o próprio exercício de poder do estado na intervenção da esfera patrimonial do cidadão com a cobrança da exação¹³¹. O art. 7º, XVII, e o art. 195, I, da Constituição Federal não sofreram qualquer alteração no período e, ainda sim, ampararam

¹²⁹ ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica em matéria tributária In: Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas, Porto Alegre, v. 11, n. 64, set./out. 2017, p. 48.

¹³⁰ Naquela oportunidade, foi consignado em acórdão que “o Supremo Tribunal Federal, em sucessivos julgamentos, firmou entendimento no sentido da não incidência de contribuição social sobre o adicional de um terço (1/3), a que se refere o art. 7º, XVII, da Constituição Federal.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 587.941. Agravante: União Federal. Agravado: Amauri Bonoto. Relator: Ministro Celso de Mello. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur2029/false>>. Acesso em 2 nov. 2023.)

¹³¹ BEVILACQUA, Lucas; FEIJO, Maria Angélica; MENDES, Paulo. O conflito de competência entre o STF e STJ na formação de precedentes em matéria tributária. In: BEVILACQUA, L.; FONSECA, Rafael; LANNA, Gustavo; LEAO, Martha. (Org.). Estudos de jurisprudência. 1ed., 2023, p. 461.

julgados diametralmente contrários quando a corte suprema foi instigada a analisar a natureza jurídica da verba.

Isso permite concluir pela ocorrência de um texto normativo equivoco e dotado de ambiguidade, no qual a atividade interpretativa se tornaria ainda mais singular, posto que, como verificado nos julgamentos do tema repetitivo n. 479/STJ e, posteriormente, do tema n. 985 da repercussão geral, a conclusão adotada após o exercício da atividade interpretativa conferida aos órgãos julgadores do Poder Judiciário implica na extensão ou retração da capacidade de intervenção, pelo Estado, na esfera patrimonial dos particulares¹³².

Tal problema hermenêutico inviabiliza a adequada compreensão da norma pelos seus destinatários e, portanto, macula a segurança jurídica não apenas dos contribuintes como também da própria administração tributária, uma vez que, após tantas revisões jurisprudenciais, nada impede que uma próxima composição da Suprema Corte reveja a inclusão da parcela trabalhista na base de cálculo da exação, contudo em desfavor do ente público.

Por fim, quanto à terceira dimensão de cognição da segurança jurídica, a não modulação deve incorrer em violação à calculabilidade do direito de cada um dos contribuintes que planejaram a sua atividade econômica, alocaram recursos, precificaram os seus produtos por quase vinte anos em atenção a não incidência que deveria prevalecer no futuro, com fundamento no julgamento do Tema repetitivo n. 479/STJ, bem como nas inúmeras decisões do STF que declaravam a não incidência do tributo sobre o adicional de férias ou, no mínimo, a natureza infraconstitucional deste mérito. Isso ocorre porque, o direito, enquanto instrumento de regulação social, tem o dever de assegurar a sua própria estabilidade e, portanto, a previsibilidade das condutas¹³³ que é devida não apenas ao contribuinte, mas a todos os cidadãos.

Ademais, muitos destes contribuintes exerceram pretensão em face da fazenda nacional e agora, sem a limitação prospectiva do acórdão prolatado no julgamento do RE 1.072.485, serão condenados ao pagamento de honorários advocatícios na forma do art. 85, §§ 2º e 3º, do CPC. Deste modo, cada uma das dimensões temporais de cognoscibilidade da segurança jurídica pode encontrar barreiras na superação descuidada de uma posição jurisprudencial que prevaleceu por muito tempo, quantidade e qualidade dos julgamentos, sobretudo quando se

¹³² BEVILACQUA, Lucas; FEIJO, Maria Angélica; MENDES, Paulo. O conflito de competência entre o STF e STJ na formação de precedentes em matéria tributária. In: BEVILACQUA, L.; FONSECA, Rafael; LANNA, Gustavo; LEAO, Martha. (Org.). Estudos de jurisprudência. 1ed., 2023, p. 461.

¹³³ BEVILACQUA, Lucas; FEIJO, Maria Angélica; MENDES, Paulo. O conflito de competência entre o STF e STJ na formação de precedentes em matéria tributária. In: BEVILACQUA, L.; FONSECA, Rafael; LANNA, Gustavo; LEAO, Martha. (Org.). Estudos de jurisprudência. 1ed., 2023, p. 460.

observa a incoerência de qualquer emenda constitucional apta a justificar a reversão tão abrupta de posicionamento.

3.2. Isonomia dos contribuintes

Outro pilar central na análise da possibilidade/necessidade de modulação dos efeitos do acórdão prolatado no julgamento do RE 1.072.485 se encontra na isonomia dos contribuintes. É que a segurança jurídica estudada no tópico anterior não pode se limitar a um grupo de contribuintes, mas deve ser pautada, assim como todo o tratamento tributário do fisco para com os contribuintes com a imediata atenção à igualdade¹³⁴, ressalvadas as medidas próprias para a redução das desigualdades regionais conforme orienta o texto constitucional de 1988¹³⁵.

Neste amparo constitucional, o estado, no exercício da jurisdição, tem o dever de promover isonomia e a própria segurança jurídica com o fim de atenuar os conflitos de interesses, permitir uma distribuição equitativa dos direitos e atenuar as relações de poder e dominação¹³⁶. Esse dever encontra um fundamento ainda mais qualificado quando se reflete o desenvolvimento de um microsistema de precedentes obrigatórios¹³⁷.

No plano infraconstitucional, a isonomia também precisa ser ponderada na superação de uma jurisprudência consolidada em atenção do sistema integrado de precedentes e disposição legal expressa do art. 927, § 3º e § 4º, do CPC, uma vez que, acompanhada da segurança jurídica e da proteção da confiança, se encontra o princípio da isonomia¹³⁸.

Deste modo, tendo em vista o longo período de vigência da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal favorável ao contribuinte no sentido da não incidência de contribuição social sobre o adicional de férias previsto no art. 7º, XVII, da Constituição Federal¹³⁹, bem como, em sequência, do Superior Tribunal de Justiça com o julgamento do tema repetitivo n. 479,

¹³⁴ ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica em matéria tributária In: Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas, Porto Alegre, v. 11, n. 64, set./out. 2017, p. 60.

¹³⁵ Sobre o tema, esclarece Luiz Alberto Gurgel de Faria, quanto aos quatro perceptivos da constituição que expõem a redução das desigualdades sociais, que “*dois deles encartados como princípios: no art. 3º, III, ela (a redução) é inscrita como objetivo fundamental da República Federativa do Brasil; já no art. 170, VII, constitui um dos princípios gerais da atividade econômica*”. (FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. A extrafiscalidade como forma de concretização do princípio da redução das desigualdades regionais. 2009. Tese (Doutorado). Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009. Disponível em: <<https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/4181>>. Acesso em 10 nov. 2023.)

¹³⁶ CAMBI, Eduardo Augusto Salomão; ALMEIDA, Vinícius Gonçalves. Segurança jurídica e isonomia como vetores argumentativos para a aplicação dos precedentes judiciais. Revista de Processo, v. 260, 2016, p. 281.

¹³⁷ CAMBI, Eduardo Augusto Salomão; ALMEIDA, Vinícius Gonçalves. Segurança jurídica e isonomia como vetores argumentativos para a aplicação dos precedentes judiciais. Revista de Processo, v. 260, 2016, p. 281.

¹³⁸ CAMBI, Eduardo Augusto Salomão; ALMEIDA, Vinícius Gonçalves. Segurança jurídica e isonomia como vetores argumentativos para a aplicação dos precedentes judiciais. Revista de Processo, v. 260, 2016, p. 287.

¹³⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 587.941. Agravante: União Federal. Agravado: Amauri Bonoto. Relator: Ministro Celso de Mello. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur2029/false>>. Acesso em 2 nov. 2023.

acompanhado de um forte lastro de decisões do STF que reconheciam a infraconstitucionalidade da matéria, inclusive no exame de admissibilidade da matéria de repercussão geral inscrita no tema n. 908/STF, muitos contribuintes alcançaram a coisa julgada pelo não recolhimento do tributo.

Deste modo, além da restituição do indébito referente ao período de 5 anos anterior ao ajuizamento da ação que discutia a verba, estes contribuintes asseguraram o não recolhimento do tributo até primeiro de janeiro do ano seguinte ao fim da sessão virtual de julgamento do tema, nos autos do RE 1.072.485, que ocorreu em 28.8.2020.

O referido termo final decorre do entendimento firmado pela mesma Suprema Corte no julgamento dos Temas n. 881 e 885 da repercussão geral¹⁴⁰, quando prevaleceu a tese para que as decisões proferidas em controle concentrado ou qualificadas sob a técnica de julgamento da repercussão geral interrompessem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas referidas relações jurídicas, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo.

Portanto, muito embora a Suprema Corte tenha satisfeito o pleno atendimento ao princípio da isonomia no longo prazo com o julgamento dos Temas n. 881 e 885, fato é que, no curto prazo, haverá um grave impacto financeiro que recairá exclusivamente sobre alguns contribuintes, que não alcançaram o trânsito em julgado de suas ações quando ainda prevalecia a jurisprudência favorável ao contribuinte na própria suprema corte ou a combinação de precedente vinculante do STJ somada à declaração de infraconstitucionalidade da matéria pelo STF.

Além dos honorários advocatícios que serão fixados na forma do art. 85, §§ 2º e 3º, todos os contribuintes que se encontravam resguardados por uma decisão judicial para suspender a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151, IV e V, do CTN, deverão realizar o recolhimento do tributo sob pena de lançamento com multa e juros de mora. Enquanto isso, os contribuintes que alcançaram o trânsito em julgado apenas reestabelecerão o recolhimento da contribuição social.

E, não obstante as empresas tenham a natural obrigação de provisionar o valor no período em que se encontravam ressalvadas por decisões judiciais juridicamente precárias em razão da iminência de revogação a qualquer tempo, o impacto da não modulação afeta a

¹⁴⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 949.297. Recorrente: União Federal. Recorrido: TBM – Textil Bezerra de Menezes S/A. Relator. Relator para o Acórdão: Ministro Roberto Barroso. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur478208/false>>. Acesso em 2 nov. 2023.

concorrência não apenas um setor específico, mas em todos os setores da economia, uma vez que o terço constitucional de férias é devido em razão de cada relação trabalhista, sendo que, a título de exemplo quantitativo da dimensão do problema, os dados apontam que o Brasil apresentava na sua totalidade 43,4 milhões de empregos formais em Julho de 2023¹⁴¹.

Deste modo, a não modulação dos efeitos da tese fixada no julgamento de mérito no tema n. 985 da Repercussão Geral provoca plena violação à concorrência comercial que deveria ser igualitária, pois contribuintes que estavam submetidos ao pagamento do mesmo tributo, no mesmo período poderão verificar soluções jurídicas desproporcionais que favorecem um determinado concorrente ou grupo em detrimento de outro¹⁴² por razão de uma felicidade ou infelicidade no atendimento pelas partes que integram a comunidade processual ao princípio da economia processual em cada caso concreto.

São casos idênticos, porque se referem à inclusão da mesma parcela trabalhista na base de cálculo da mesma contribuição, que poderão ser decididos de forma distinta, o que não deveria ser tratado com normalidade, sobretudo em atenção à cultura de respeito aos precedentes proposta pelos artigos 926 e 927 do Código de Processo Civil¹⁴³.

¹⁴¹ BRASIL. Brasil supera marca de um milhão de empregos com carteira assinada em seis meses. Brasília: Gov.br, 27 jul. 2023. Disponível em: <<https://www.gov.br/pt-br/noticias/financas-impostos-e-gestao-publica/2023/07/brasil-supera-marca-de-um-milhao-de-empregos-com-carreira-assinada-em-seis-meses>>. Acesso em: 11 nov. 2023.

¹⁴² 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*, v. 28, 2023, p. 5.

¹⁴³ BEVILACQUA, Lucas; FEIJO, Maria Angélica; MENDES, Paulo. O conflito de competência entre o STF e STJ na formação de precedentes em matéria tributária. In: BEVILACQUA, L.; FONSECA, Rafael; LANNA, Gustavo; LEAO, Martha. (Org.). *Estudos de jurisprudência*. 1ed., 2023, p. 468.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, é possível reconhecer que as contribuições, enquanto tributos, existem há mais de 100 anos no ordenamento jurídico brasileiro, contudo já deixaram de integrar o sistema tributário em razão da Emenda Constitucional n. 8, na qual o art. 43, X, da Constituição Federal de 1967, que segregou as contribuições sociais (inciso X) dos tributos (inciso I) entre as matérias de competência legislativa do Congresso Nacional e suscetíveis a veto presidencial.

O seu retorno ao sistema tributário ocorreu tão somente com o advento da Constituição Federal de 1988, no qual as contribuições sociais foram reinseridas no Capítulo I, do Sistema Tributário Nacional, que integrava o Título VI, da Tributação e do Orçamento, conforme art. 149 da CF. Na mesma Constituição Federal, foi possível verificar a criação de uma parcela adicional devida aos trabalhadores em razão do gozo das suas férias, conforme art. 7, XVII, da CF.

O tema foi objeto de muito debate durante a assembleia constituinte que enfim concebeu, em um grande acordo materializado na votação pelo plenário e vocalizado pelo Constituinte Gastone Righi, a criação do terço constitucional de férias, adicional devido aos trabalhadores por força do seu gozo das férias, do qual decorre o princípio da sobre remuneração do empregado.

A relação entre o terço de férias e as contribuições previdenciárias, subespécies de “contribuições sociais”, se encontra na delimitação da base de cálculo da exação, uma vez que incide sobre a remuneração do trabalhador. Deste modo, para cada parcela paga ao empregado, é necessário identificar a sua natureza jurídica remuneratória ou indenizatória no intuito de verificar inclusão ou exclusão da verba na base de cálculo das contribuições.

O tema foi objeto de muita discussão no Poder Judiciário brasileiro, a qual culminou na formação de precedente qualificado no STJ, inscrito no tema repetitivo n. 479. No âmbito do STF, a questão precisa ser observada em três momentos: (i) inicialmente, quando ainda não havia a técnica de julgamento da repercussão geral, a Suprema Corte consolidou jurisprudência pela natureza indenizatória do adicional de férias e, portanto, sua exclusão da base de cálculo das contribuições previdenciárias. Posteriormente, (i) a Corte Constitucional passou a sinalizar a infraconstitucionalidade do exame da natureza jurídica de parcelas trabalhistas para o fim específico de incidência das contribuições previdenciárias. Essa segunda posição pode ser identificada em decisões esparsas e no julgamento do exame de admissibilidade do Tema n. 908 da repercussão geral.

Neste segundo contexto se encontrava amparada a tese formada no STJ, uma vez que, tendo a corte constitucional negado a sua própria competência para examinar a matéria, competia ao STJ pacificar o tema no âmbito do Poder Judiciário sob pena de negativa de prestação jurisdicional e violação ao dever de uniformizar a jurisprudência inscrito no art. 926 do CPC que estabelece os pilares do sistema integrado de precedentes.

Por fim, sobreveio a submissão do RE n. 1.072.485 ao plenário virtual de admissibilidade, no qual a Suprema Corte formou maioria pelo reconhecimento da repercussão geral do mérito inscrito no tema n. 985/STF, que buscava saber, à luz dos artigos 97, 103-A, 150, § 6º, 194, 195, I, a, e 201, caput e § 11, da Constituição da República, a natureza jurídica do terço constitucional de férias, indenizadas ou gozadas, para fins de incidência da contribuição previdenciária patronal.

Enfim, com o julgamento de mérito realizado na sessão virtual entre 21.8.2020 a 28.8.2020, a Suprema Corte apontou para a natureza jurídica remuneratória do terço de férias e, deste modo, sua inclusão na base de cálculo das contribuições previdenciárias, contudo se omitiu quanto à necessidade de modulação prospectiva do acórdão, haja vista longo histórico de decisões favoráveis aos contribuintes pela própria suprema corte e o tema repetitivo n. 479/STJ.

Neste contexto, a modulação se torna necessária, pois o advento do Código de Processo Civil de 2015 impôs o desenvolvimento de um sistema integrado de precedentes no qual os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente, conforme comando do art. 926 do CPC. Os quatro pilares amparavam uma legítima confiança dos contribuintes/jurisdicionados na jurisprudência do STJ e do próprio STF de modo que a sua revogação posterior deveria se ater à segurança jurídica dos contribuintes, sobretudo aqueles que exerceram pretensão em face da União Federal e não alcançaram o trânsito em julgado de suas ações na vigência do posicionamento do Superior Tribunal de Justiça.

A segurança jurídica dos contribuintes/jurisdicionados restou maculada pela não limitação dos efeitos do acórdão porque, naquele momento, prevaleciam precedentes vinculantes de ambas as cortes quanto ao exame da natureza jurídica do adicional de férias. A Suprema Corte se declarava incompetente para examinar a natureza jurídica do terço constitucional de férias no tema 908 da repercussão geral e o Superior Tribunal de Justiça, consequentemente competente, analisou o mérito no âmbito da sua Primeira Seção e decidiu pela natureza indenizatória do terço constitucional de férias.

Neste contexto, cada uma das três dimensões temporais da segurança jurídica apresentadas por Humberto Ávila¹⁴⁴ foram violadas. Caso não haja modulação, a transição entre o passado e o presente, que deveria ser pautada pela estabilidade, confirmará instabilidade do ordenamento brasileiro em razão de uma nova posição que descarta 20 anos de decisões judiciais emitidas pelas duas principais cortes do país. Tal superação jurisprudencial escancara ainda, na dimensão presente, a posição de número 184 do mundo no critério “*Paying Taxes*” que o Brasil se encontra, pelo ranking Doing Business do Banco Mundial¹⁴⁵, porque nos últimos 20 anos a Suprema Corte firmou três entendimentos distintos e igualmente opostos no exame de dispositivos constitucionais que não sofreram nenhuma alteração concreta. Por fim, maculada a segurança jurídica na transição presente-futuro, porque não há fundamento para confiança na prosperidade do entendimento firmado em 2020, uma vez que em dez anos, nada impede que um novo entendimento venha sem a devida modulação.

Caso não haja a limitação prospectiva dos efeitos da tese fixada no Tema n. 985 da repercussão geral, configura-se também a violação a isonomia, pois, enquanto muitos contribuintes/jurisdicionados se beneficiaram do trânsito em julgado na vigência dos precedentes anteriores, outros verificaram a tramitação do seu processo até a decisão da Suprema Corte pela natureza remuneratória do terço de férias.

E não se deixa de concluir que, no logo prazo, a isonomia entre os contribuintes será protegida em razão do entendimento firmado pela mesma Suprema Corte no julgamento dos Temas n. 881 e 885 da repercussão geral¹⁴⁶, pois a coisa julgada favorável a alguns contribuintes que afastava a contribuição não prosperará após o julgamento de mérito do tema n. 985, reestabelecendo a igualdade entre todos.

No entanto, um olhar mais imediatista permitirá concluir por um grande impacto, uma vez que todos os contribuintes que se encontravam amparados em decisões cautelares e liminares para concorrer em igualdade com os concorrentes portadores de uma coisa julgada material deverão recolher o tributo por todo o período, inclusive naquele que o próprio Supremo Tribunal Federal decidia pela natureza indenizatória do adicional de férias e, portanto, sua exclusão da base de cálculo do tributo.

¹⁴⁴ ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica em matéria tributária In: Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas, Porto Alegre, v. 11, n. 64, set./out. 2017, p. 47.

¹⁴⁵ THE WORLD BANK. Doing Business 2020: Economy Profile of Brazil. 2020, p. 70. Disponível em: <<https://archive.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/country/b/brazil/BRA.pdf>>. Acesso em: 13.11.2023.

¹⁴⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 949.297. Recorrente: União Federal. Recorrido: TBM – Textil Bezerra de Menezes S/A. Relator. Relator para o Acórdão: Ministro Roberto Barroso. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur478208/false>>. Acesso em 2 nov. 2023.

A modulação dos efeitos do acórdão de mérito proferido no julgamento do RE 1.072.485 não resolverá todos os problemas do sistema tributário brasileiro. O Brasil não chegará ao topo do ranking promovido pelo Banco Mundial com esse pequeno acerto. Ainda há muito trabalho a ser feito no âmbito do poder legislativo com inúmeras reformas de consolidação e organização de tributos.

No entanto, a não modulação será uma lágrima em meio a chuva, a insegurança se confirmará e cada contribuinte deverá replanejar a sua próxima década, seus próximos anos, meses, dias. A União Federal, os Estados, os Municípios, as empresas, pessoas comuns, todos vão precisar orientar seus próximos passos ao compasso de Chico Buarque na obra “Construção” para amar daquela vez como se fosse a última, beijar sua mulher como se fosse a última e cada filho seu como se fosse o único e atravessar a rua com seu passo tímido¹⁴⁷.

¹⁴⁷ CONSTRUÇÃO. Intérprete: Chico Buarque. Compositor: Chico Buarque. In: CONSTRUÇÃO. Intérprete: Chico Buarque. Rio de Janeiro: Philips, 1971. Disponível em: <<https://open.spotify.com/intl-pt/track/3FluBxOxuQ6kYy8JO0gq2a?si=6f445b5f172f4c9d>>. Acesso em: 17 nov. 2023.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABBOUD, Georges. Modulação de efeitos como categoria consequencialista: das funções tradicionais às contemporâneas. *Suprema: revista de estudos constitucionais*, Brasília, v. 1, n. 2, jul./dez. 2021.

ATAÍDE JÚNIOR, Jaldemiro. O princípio da inércia argumentativa diante de um sistema de precedentes em formação no Direito brasileiro. *Revista de Processo*. São Paulo: RT, 2014, nº 229, p. 377-401.

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

BARACHO, José Alfredo de Oliveira. Natureza jurídica das contribuições sociais. In: *Revista de informação legislativa*, v. 9, n. 35, p. 101-120, jul./set. 1972.

BARBOZA, Estefânia de Queiroz. Escrevendo um romance por meio dos precedentes judiciais – Uma possibilidade de segurança jurídica para a jurisdição constitucional brasileira. In: *A&C – R. de Dir. Administrativo & Constitucional* n. 56. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2014.

BEVILACQUA, Lucas; FEIJO, Maria Angélica; MENDES, Paulo. O conflito de competência entre o STF e STJ na formação de precedentes em matéria tributária. In: BEVILACQUA, L.; FONSECA, Rafael; LANNA, Gustavo; LEAO, Martha. (Org.). *Estudos de jurisprudência*. 1ed., 2023, p. 457-482.

BRASIL. Assembleia Nacional Constituinte. Diário da Assembleia Nacional Constituinte, Brasília, 26/02/1988. Disponível em: <<https://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/191anc26fev1988.pdf>>. Acesso em: 21 set. 2023.

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. Quadro Histórico dos Dispositivos Constitucionais: Art. 7º, inciso XVII. Brasília: Câmara dos Deputados, Centro de Documentação e Informação, 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental nos Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 957.719/SC. Agravante: Instituto Nacional do Seguro Social. Agravado: Companhia Hemmer Indústria e Comércio. Relator: Ministro Cesar Asfor Rocha. Disponível em: <<https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201001039221&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>>. Acesso em 1 out. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.230.957/RS. Recorrentes: União Federal e Hidro Jet Equipamentos Hidráulicos LTDA. Recorridos: União Federal e Hidro Jet Equipamentos Hidráulicos LTDA. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Disponível em: <<https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201100096836&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>>. Acesso em 10 set. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.358.281/SP. Recorrentes: Raça Transportes LTDA e outros. Recorrida: União Federal. Relator: Ministro Herman Benjamin. Disponível em: <<https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201202615969&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>>. Acesso em 20 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.154. Autor: Confederação Nacional das Profissões Liberais e Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Réus: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator para o acórdão: Ministra Cármen Lúcia. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur482480/false>> Acesso em 24 out. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n. 1.009.131. Agravante: Estado de Sergipe. Agravado: Luiz Manoel Pontes. Relator: Ministro Edson Fachin. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur368032/false>>. Acesso em 20 out. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 100.350. Agravante: Caixa Econômica Federal. Agravada: J. Mikawa & CIA LTDA. Relator: Ministro Carlos Madeira. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur117229/false>>. Acesso em: 6 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 710.361. Agravante: Município de São Paulo. Agravado: Lucas José Parreira de Lucena. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur679/false>>. Acesso em 2 nov. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 712.880. Agravante: Município de Belo Horizonte. Agravada: Nilcéia Maria de Paula Amim Coutinho. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur165871/false>> Acesso em 2 nov. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Extraordinário n. 927.918. Agravante: União Federal. Agravado: Município de Wenceslau Guimarães. Relator: Min. Roberto Barroso. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur347725/false>>. Acesso em 30 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Extraordinário n. 954.317. Agravante: União Federal. Agravado Máquinas Sanmartín LTDA. Relator: Ministro Edson Fachin. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur354830/false>>. Acesso em 30 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 1.096.906. Agravante: Tiago Augusto Fernandes. Agravado: Município de São Brás do Suacui. Relator: Ministro Luiz Fux. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur384486/false>>. Acesso em 30 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 389.903. Agravante: União Federal. Agravado: Federação Nacional dos Fiscais de Contribuições Previdenciárias – FENAFISP. Relator: Ministro Eros Grau. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur8958/false>>. Acesso em: 8 out. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 587.941. Agravante: União Federal. Agravado: Amauri Bonoto. Relator: Ministro Celso de Mello. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur2029/false>>. Acesso em 2 nov. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 1.053.574. Recorrente: Ademir Tilson Moreira de Oliveira. Recorrido: Brasil Telecom S/A. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur415373/false>>. Acesso em 13 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 1.072.485. Recorrente: Sollo Sul Insumos Agrícolas LTDA. e União Federal. Recorrido: União Federal e Sollo Sul Insumos Agrícolas LTDA. Relator: Ministro Edson Fachin. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/repercussao-geral10222/false>>. Acesso em 10 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 1.072.485. Recorrente: Sollo Sul Insumos Agrícolas LTDA. e União Federal. Recorrido: União Federal e Sollo Sul Insumos Agrícolas LTDA. Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur432912/false>>. Acesso em 10 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 100.790. Recorrente: Walter Caputi Borghetti. Recorrida: Caixa Econômica Federal. Relator: Ministro Francisco Rezek. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=193164>> Acesso em: 6 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 138.284. Recorrente: União Federal. Recorrida: Petróleo Dois Irmãos LTDA. Relator: Min. Carlos Velloso. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur113170/false>>. Acesso em 9 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 166.772. Recorrente: Abastecedora Tonolli LTDA. e Outros. Recorrido: Instituto Nacional do Seguro Social. Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur103583/false>>. Acesso em 16 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 345.458. Recorrente: João Alberto Constantino e outros. Recorrido: União Federal. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur12048/false>>. Acesso em 8 out. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 393.946. Recorrente: P&M Instalações LTDA. Recorrido: Instituto Nacional do Seguro Social. Relator: Ministro Carlos Velloso. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur94545/false>>. Acesso em 16 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 559.943. Recorrente: Abdalla Husein Humad Me. Recorrido: Instituto Nacional Do Seguro Social. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/repercussao-geral45/false>>. Acesso em 13 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 559.943. Recorrente: Abdalla Husein Humad Me. Recorrido: Instituto Nacional Do Seguro Social. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur87554/false>>. Acesso em 13 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 565.160. Recorrente: Empresa Nossa Senhora da Glória LTDA. Recorrido Instituto Nacional do Seguro Social. Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur371850/false>>. Acesso em 20 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 584.608. Recorrente: Johnson & Johnson Comércio e Distribuição LTDA. Recorrido: Eroldo Antônio Mazza. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/repercussao-geral722/false>>. Acesso em 30 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 892.238. Recorrentes: Sindicato Dos Trabalhadores em Empresas Privadas de Processamento de Dados de Curitiba e Região Metropolitana e União. Recorridos: Sindicato Dos Trabalhadores em Empresas Privadas de Processamento de Dados de Curitiba e Região Metropolitana e União. Relator: Ministro Luiz Fux. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/repercussao-geral8582/false>>. Acesso em 20 out. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 949.297. Recorrente: União Federal. Recorrido: TBM – Textil Bezerra de Menezes S/A. Relator. Relator para o Acórdão: Ministro Roberto Barroso. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur478208/false>>. Acesso em 2 nov. 2023.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível n. 0002311-16.2009.4.04.7108. Apelantes: União Federal e Hidro Jet Equipamentos Hidráulicos LTDA. Apelados: União Federal e Hidro Jet Equipamentos Hidráulicos LTDA. Relatora: Desembargadora Federal Vânia Hack de Almeida. Disponível em: <https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=3357128>. Acesso em 10 set. 2023.

CAMBI, Eduardo Augusto Salomão; ALMEIDA, Vinícius Gonçalves. Segurança jurídica e isonomia como vetores argumentativos para a aplicação dos precedentes judiciais. Revista de Processo, v. 260, p. 277-304, 2016.

CONSTRUÇÃO. Intérprete: Chico Buarque. Compositor: Chico Buarque. In: CONSTRUÇÃO. Intérprete: Chico Buarque. Rio de Janeiro: Philips, 1971. Disponível em: <<https://open.spotify.com/intl-pt/track/3FIuBxOxuQ6kYy8JO0gq2a?si=6f445b5f172f4c9d>>. Acesso em: 17 nov. 2023.

DELGADO, Maurício Godinho. Maurício Godinho Delgado. Curso de Direito do Trabalho. São Paulo, LTr, 2019, 18ª v.

DELGADO, Maurício Godinho; DELGADO, Gabriela Neves Delgado. A Reforma Trabalhista no Brasil - Com os comentários à Lei n. 13.467/2017. 1. ed. A reforma trabalhista no Brasil: com os comentários à Lei n. 13.467/2017/ Maurício Godinho Delgado, Gabriela Neves Delgado. São Paulo: LTr, 2017.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Mutações Jurisprudenciais, em face da proteção da confiança e do interesse público no planejamento da receita e da despesa do Estado. In: Roberto Ferraz. (Org.). Princípios e Limites da Tributação. 1 ed. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2009, v. II.

DIDIER Jr., Fredie. Sistema brasileiro de precedentes judiciais obrigatórios e os deveres institucionais dos tribunais: uniformidade, estabilidade integridade e coerência da jurisprudência. In: Revista do Ministério Público do Rio de Janeiro nº 64, abr./jun. 2017. Rio de Janeiro: Juspodium, 2016.

DWORKIN, Ronald. Levando os direitos a sério. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. A extrafiscalidade como forma de concretização do princípio da redução das desigualdades regionais. 2009. Tese (Doutorado). Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009. Disponível em: <<https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/4181>>. Acesso em 10 nov. 2023.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. CINCO ANOS DO NOVO CPC: a importância dos precedentes. In: Felipe Santa Cruz; Luiz Fux e André Godinho. (Org.). Avanços do sistema de justiça: os 5 anos de vigência do Novo Código de Processo Civil. 1ed. Brasília: OAB Editora, 2021, v. 1, p. 298-308.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de; GONZÁLEZ, Thiago Holanda. A modulação de efeitos em matéria tributária e os seus parâmetros: A segurança jurídica e o excepcional interesse social. In. RFD - Revista da Faculdade de Direito da UERJ n. 42. Rio de Janeiro. 2023.

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, v. 28, 2023, p. 1-10.

GRECO, Marco Aurélio. Contribuições: uma figura "sui generis". São Paulo: Dialética, 2000.

JEZE, Gaston Paul Amedee. O fato gerador do imposto. In: Revista de Direito Administrativo, v. 2, n. 1, 1945, p. 50–63. Disponível em: <<https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/8116>>. Acesso em: 12 set. 2023.

MACCORMICK, Neil. Retórica e o Estado de Direito. Uma teoria da argumentação jurídica. Tradução de Conrado Hübner Mendes e Marcos Paulo Veríssimo. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

MACÊDO, Lucas Buril de. Precedentes judiciais e o direito processual civil. Salvador: Jus Podivm, 2014.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Contribuições Sociais Gerais e a Integridade do Sistema Tributário. In: Valdir de Oliveira Rocha. (Org.). Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. 1ed.São Paulo: Dialética, 2002.

MACHADO, Brandão. São Tributos as Contribuições Sociais?. Revista Direito Tributário Atual, n. 7/8, 2022, p. 1815–1872. Disponível em: <<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1968>>. Acesso em: 30 ago. 2023.

MACHADO, Hugo de Brito. Âmbito constitucional, hipótese de incidência e fato gerador do tributo. Uma contribuição à teoria do direito tributário. Fortaleza: Nomos. Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC, v. 26, 2007, p. 89-104. Disponível em: <<http://periodicos.ufc.br/nomos/article/view/20113>>. Acesso em: 14 set. 2023.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, v. 21^a. São Paulo: Malheiros, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira. Controle concentrado de constitucionalidade: comentários à Lei n. 9.868, de 10-11-1999. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MÉLEGA, Luiz. Natureza jurídica da contribuição de previdência social. In: MACHADO, Brandão. São tributos as contribuições sociais? In: Nogueira, Ruy Barbosa (coord.). Direito Tributário Atual. vols 7/8. São Paulo: IBDT; Resenha Tributária.

NASCIMENTO, Amauri Mascaro. Curso de Direito do Trabalho. 29. ed., São Paulo: Saraiva, 2020.

Organização das Nações Unidas. Declaração Universal dos Direitos Humanos, 1948. Disponível em: <https://www.unicef.org> Acesso em: 8 ago 2022.

PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16^a edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2014.

PEREIRA, Paula Pessoa. Função das cortes supremas e o papel do precedente: um paralelo entre as funções pública e privada. Revista eletrônica do Tribunal Regional do Trabalho da 9^a Região, Curitiba, v. 4, n. 39, abr. 2015. Disponível em: <<https://juslaboris.tst.jus.br/handle/20.500.12178/91445>>. Acesso em 10 de out de 2023.

PEREIRA, Paula Pessoa. O Superior Tribunal de Justiça como corte de definição de direitos. Uma justificativa a partir do universalismo. Tese (Mestrado em Direito) - Setor de Ciências Jurídicas Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2013.

PEREIRA, Paula Pessoa. Supermaioria como regra de decisão na jurisdição constitucional do Supremo Tribunal Federal. Tese de doutorado. Universidade Federal do Paraná, 2017.

PINHO, Humberto Dalla Bernardina de; RODRIGUES, Roberto. O Microsistema de Formação de Precedentes Judiciais Vinculantes Previsto no Novo CPC. In: Teresa Alvim; Fredie Didier Jr. Doutrinas Essenciais - Novo Processo Civil - Precedentes - Execução - Procedimentos Especiais. São Paulo (SP): Editora Revista dos Tribunais. 2018. Disponível em: <<https://www.jusbrasil.com.br/doutrina/doutrinas-essenciais-novo-processo-civil-precedentes-execucao-procedimentosespeciais/1197024325>>. Acesso em: 29 set. 2023.

REZENDE, Fernando (Coord.). Reforma tributária: proposta de reforma do sistema tributário brasileiro. In: Estudos para a reforma tributária - tomo 1. Rio de Janeiro: Instituto de Planejamento Econômico e Social - IPEA, março de 1987. Disponível em: <<https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/2993>>. Acesso em 9/9/2023.

ROCHA, Sérgio André. Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro. 2 ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Fato Gerador da Obrigação Tributária. In: Luis Eduardo Schoueri. (Org.). Direito Tributário - Homenagem a Alcides Jorge Costa. São Paulo: Quartier Latin, 2003, v. 1, p. 125-168.

THE WORLD BANK. Doing Business 2020: Economy Profile of Brazil. 2020, p. 4. Disponível em: <<https://archive.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/country/b/brazil/BRA.pdf>>. Acesso em: 13.11.2023.

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