

Alexandre Insfran: Tributação do terço constitucional de férias

Em meio à complexa codificação das normas tributárias brasileiras, o resultado da aplicação do sistema de precedentes, que tem entre seus objetivos a coerência, estabilidade e previsibilidade da aplicação do Direito, tem guiado a conduta da sociedade. Entretanto, há situações em que a força vinculante dessas decisões tem mantido em sensível insegurança o passado e atraído relevante incerteza para o futuro. É neste cenário que se encontra a discussão acerca da tributação previdenciária do "terço constitucional de férias", com uma questionada sobreposição da decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) pela tese definida pelo Supremo Tribunal Federal (STF).

Reprodução



Comédia "Férias Frustradas", filme de 1983

Em 2014, o STJ, ao analisar o Recurso Especial 1.230.957/RS (Tema 479), de relatoria do ministro Mauro Campbell Marques, sob o rito de recursos repetitivos, decidiu pela não incidência de contribuição previdenciária sobre o pagamento de "terço constitucional de férias, indenizadas e gozadas", por considerar a natureza compensatória/indenizatória, não constituindo ganho habitual do empregado, tampouco retribuição por trabalho prestado, necessário para performar a regra matriz da hipótese de incidência tributária.

Contemporaneamente a este julgamento, o STF entendia ser infraconstitucional a discussão acerca da incidência de contribuição previdenciária sobre mencionada verba, motivando, inclusive, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, por meio da Nota PGFN/CRJ nº 115/2017, a incluir o tema na lista de matérias dispensadas de contestação ou recurso.

Acreditando que a discussão estaria superada e pacificada a seu favor, alguns contribuintes, amparados pelo precedente do STJ, simplesmente deixaram de tributar e passaram a compensar os valores "indevidamente" recolhidos nos últimos cinco anos reconhecendo, inclusive, o resultado em balanço; outros, amparados por decisão com trânsito em julgado favorável, deixaram de tributar referida verba; e, ainda, tiveram aqueles contribuintes, mais cautelosos, que ingressaram com ações judiciais para evitar autuações por parte da Receita Federal.



Em 2016, a discussão foi novamente levada para o âmbito constitucional por meio do Recurso Extraordinário nº 1.072.485/PR, que foi, inicialmente, inadmitido, com o entendimento de que a matéria demandaria análise de legislação infraconstitucional, restando as demais irresignações ofensa indireta e reflexa à Constituição Federal.

Em 2018, esta decisão foi objeto de agravo, oportunidade em que foi reconhecida a existência de repercussão geral da matéria (Tema 985). Quando da análise do recurso, em sessão virtual finalizada em 28/08/2020, a Suprema Corte, por maioria, reputou constitucional a incidência da contribuição previdenciária sobre referida verba. Em seu voto, o ministro relator, por entender que os valores são auferidos periodicamente, como complemento à remuneração, assentou a incidência de contribuição previdenciária fixando a seguinte tese: "*É legítima a incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias*".

Diante deste cenário, objetivando preservar o direito das empresas que já tinham iniciado as disputas judiciais e sobretudo a segurança jurídica decorrente de decisão com efeito vinculante proferida pelo STJ, em sede de recurso repetitivo, construída ao longo dos anos, foram opostos embargos de declaração buscando, entre outros aspectos, a modulação de seus efeitos, que seguem pendentes de julgamento.

Nesse interim, foram julgados os Temas 881 e 885, de Repercussão Geral, que trouxeram novos olhares sobre os conceitos de *coisa julgada*, *segurança jurídica* e *direito adquirido*, princípios estes que guiarão — ou não — a pretendida conclusão deste imbróglio. Entretanto, a reflexão que se faz, após traçada esta linha do tempo, é outra.

É sabido que a Constituição Federal não cria tributo, mas dispõe sobre parâmetros, princípios e diretrizes, para que, então, os entes federativos o criem de forma harmônica, observando a rigidez estrutural da métrica prevista constitucionalmente, como se um soneto fosse.

Assim como todo poema, a criação de um tributo apresenta invariavelmente nuances e características de seu eu lírico, neste contexto o legislador infraconstitucional. Entretanto, no direito brasileiro, esta licença poética encontra barreiras intransponíveis nas premissas do texto Constitucional, tendo como árbitro o Pretório Excelso.

Deixando analogias de lado, compete ao STF, quando inquirido, o papel de identificar a observância da regra matriz da hipótese de incidência tributária em sua plenitude, ou seja, como guardião deverá verificar se os parâmetros constitucionalmente definidos foram devidamente observados pelo legislador infraconstitucional, instituidor do tributo, a quem compete trazer todos os demais elementos da regra de conduta cuja legalidade será analisada pelo STJ, no âmbito de sua competência infraconstitucional.



Nesse sentido, é correto dizer que a declaração de inconstitucionalidade se sobrepõe a declaração de legalidade proclamada pelo STJ, pois se entende que a estrutura da norma foi inobservada, sendo necessária sua retirada do ordenamento jurídico. Por outro lado, a constitucionalidade de determinada cobrança, não implica, necessariamente, que haverá incidência tributária, pois onerar ou não o contribuinte é uma decisão do legislador no exercício da competência que lhe foi constitucionalmente outorgada.

Não se está questionando a força vinculante da jurisprudência do STF, mas a certeza de sobreposição de suas decisões em relação a entendimentos proferidos no rito de recursos repetitivos pelo STJ. A competência dos Tribunais Superiores possui matriz constitucional, não havendo que se falar em hierarquia, mas, tão somente, em divisão de competências e atribuições.

Nesse cenário, considerando a competência material dos Tribunais Superiores, há necessariamente uma sobreposição de entendimento na situação em que se declara constitucional a estrutura da norma, mas ilegal sua incidência? Na opinião deste colega que vos escreve, não.

Inclusive, a competência material das cortes superiores, em diversas passagens dos votos que nortearam o julgamento do Tema 985, expressa esta divisão, enfatizando que a natureza do "terço constitucional de férias", se indenizatória ou remuneratória, possui status infraconstitucional.

Sustentando a harmonia entre os julgados, a 3ª Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região decidiu, em fevereiro de 2021, no processo nº 0000311-42.2015.403.6144, que a decisão do STF pela constitucionalidade da incidência de contribuição previdenciária sobre o "terço constitucional de férias" não afastaria a ilegalidade da pretensão fazendária de tributar a exação em razão do quanto definido pelo STJ.

E não poderia ser diferente. O precedente criado pelo STJ, até que seja expressamente superado (*overruling*) por este Tribunal, permanece no ordenamento jurídico. E, ainda que Código de Processo Civil não traga parâmetros bem definidos, a superação de precedentes está autorizada no cenário de mudança fático-normativa que tenha embasado sua criação. E, no contexto de declaração de constitucionalidade de norma, entende-se que não houve qualquer alteração que justifique revisitar o tema, sobretudo diante de decisões proferidas por Tribunais com competências materiais diversas.

Nesta reflexão, diante de tantas variáveis em uma linha do tempo tortuosa como essa, até as palavras irretocáveis de Benjamin Franklin, "*nada é mais certo neste mundo do que a morte e os impostos*", em uma tradução literal, me parecem discutíveis. Se espera apenas que o fim dessa linha não seja uma luz que ofusque os contribuintes na tomada de seguras decisões em seus planejamentos tributários.