

Estabilidade, integridade e coerência dos precedentes em matéria tributária

Vanessa Damasceno Rosa Spina

Advogada. Mestre em Direito Tributário pela FGV.

Especialista em Direito Tributário pelo IBET.

Professora do Curso de Extensão Processo Tributário Analítico do IBET.

Pesquisadora do grupo de estudos Processo Tributário Analítico do IBET

Sumário. Introdução. 1 Função dos Tribunais Superiores. 3. Uniformização da jurisprudência. 4. Jurisprudência e precedente. 5. Estabilidade, integridade e coerência dos precedentes. 6. Precedentes e o processo tributário.

Introdução

Sempre que há a oportunidade de abordar o tema dos precedentes fazemos iniciando o raciocínio com a afirmação de que, embora há algum tempo sejam verificadas alterações legislativas com o fim de melhorar a observância das decisões proferidas pelas Cortes Superiores¹, ainda há muito o que falar e, especialmente, fazer para o seu adequado tratamento.

Isto, exatamente pela dificuldade que as Cortes Superiores ainda têm de uniformizar seus entendimentos e, não só, colocar em prática um sistema que seja estável, íntegro e coerente, concretizado o que estabelece o artigo 926 do Código de Processo Civil. É nesse mar, pouco caudaloso, que nossas ideias navegarão neste trabalho.

1. Função dos Tribunais Superiores

A Constituição Federal determina que cabe ao Supremo Tribunal Federal (STF) a última palavra sobre constitucionalidade das leis e ao Superior Tribunal de Justiça (STJ) a última palavra sobre o conteúdo de lei federal.

A esses Tribunais cabe a construção de uma norma jurídica que dá sentido ao texto interpretado, consoante os ensinamentos do Professor Paulo de Barros Carvalho no

¹ José Renato Camilotti aponta dispositivos do CPC/73 (artigos 476 a 479) que tratavam da uniformização de jurisprudência, medida essa tendente a evitar decisões conflitantes - *In: Precedentes judiciais em matéria tributária no STF: pragmática da aplicação das súmulas vinculantes e os critérios de verificação para aplicação e distinção (distinguishing)*. 1ª Edição. São Paulo. Noeses, 2018, p. 169-188.

sentido de que “a norma jurídica é a significação que obtemos a partir da leitura dos textos de direito positivo”²

Segue, ainda, afirmando o Ilustre Professor da PUC/SP e das Arcadas:

A lei, vista sob certo ângulo, representa o texto na sua dimensão de veículo de prescrições jurídicas. Constituição, emenda constitucional, lei complementar, lei ordinária, medida provisória, resoluções, decretos, sentenças, acórdãos, contratos e atos administrativos, enquanto suportes materiais de linguagem prescritiva, no seu feitiço documental, pertencem à plataforma da expressão dos textos prescritivos e, como tais, são veículos introdutórios de enunciados e de normas jurídicas, constituindo a base empírica do conhecimento do direito posto. Por outro giro, a norma jurídica é juízo implicacional produzido pelo intérprete em função da experiência no trato com esses suportes comunicacionais. Daí, não há que se confundir norma, como complexo de significações enunciativas, unificadas em forma lógica determinada (juízo implicacional) e a expressão literal desses enunciados, ou mesmo os conteúdos de sentido que tais enunciados apresentem, quando isoladamente considerados.³

Se a estes Tribunais de cúpula é dada a tarefa de interpretar e construir normas jurídicas, é consequência lógica pensar que as decisões por meio das quais esse ato de interpretação ocorre, devem ser uniformizadas, especialmente aquelas de caráter vinculante, que formam precedentes. Inclusive, não é demais lembrar, é o que justifica a competência outorgada ao STJ para resolver, via recurso especial, interpretação divergente entre Tribunais a respeito da lei federal.⁴

Afinal, à luz do princípio da isonomia e da segurança jurídica, não se justifica a manutenção no ordenamento de decisões antagônicas sobre uma mesma situação jurídica, baseadas num mesmo texto de lei, sem que tenha havido qualquer modificação, fática ou jurídica, que assim justifique.

Na nossa compreensão, essa é a razão pela qual o legislador iniciou o Livro III, do Código de Processo Civil (CPC/2015), que trata dos processos nos Tribunais, com um dispositivo claramente impositivo (art. 926) estabelecendo que devem os Tribunais uniformizar sua jurisprudência e mantê-la íntegra, estável e coerente.⁵

Uma disposição que nitidamente fixa um comando obrigatório às autoridades competentes para construir normas jurídicas.

² CARVALHO, Paulo de Barros. *In: Curso de Direito Tributário*. 33ª Edição. São Paulo: Noeses, 2023, p. 11

³ CARVALHO, Paulo de Barros. *In: Fundamentos jurídicos da incidência*. 3ª Edição, revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 63

⁴ A referência é ao artigo 105, III, “c” da Constituição Federal/1988.

⁵ Art. 926. Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente.

3. Uniformização da jurisprudência

Não é novidade que o Código de Processo Civil de 2015, ao lado de outras alterações que foram promovidas desde o ano de 2004 na Constituição Federal, trouxe modificações significativas para a melhoria do sistema de precedentes, estabelecendo, de forma bem enfática, a necessidade de que as decisões de caráter vinculante sejam observadas, vertical e horizontalmente, isto é, por todas as instâncias do Poder Judiciário (verticalmente), e pelos próprios órgãos que a emanaram (horizontalmente).

Por trás dessas modificações, pensamos, está a busca por uma redução do volume de processos que agigantam a atuação dos Tribunais Superiores e, ao mesmo tempo, a criação de mecanismos que permitam que o Poder Judiciário garanta a todos os jurisdicionados segurança jurídica por meio da aplicação isonômica da lei *in concreto*.

Como bem reconhece Luiz Guilherme Marinoni⁶:

ainda que não fale de um direito fundamental à segurança jurídica, a Constituição Federal possui inúmeros dispositivos que a tutelam, como os incisos II (princípio da legalidade), XXXVI (inviolabilidade do direito adquirido, da coisa julgada e do ato jurídico perfeito), XXXIX (princípio da legalidade e anterioridade em matéria penal) e XL (irretroatividade da lei penal desfavorável), do art. 5º.”

No ambiente processual, um ambiente onde o Direito é dinâmico e as relações sociais estão em constante evolução, a uniformidade interpretativa acerca dos enunciados prescritivos é pilar essencial para a confiança da sociedade no Poder Judiciário.

Postura essa que gera previsibilidade aos jurisdicionados, permitindo que seus comportamentos sejam moldados, tendo por base o conhecimento prévio da interpretação que foi dada por quem detém competência para dar a última palavra sobre os textos legais de ordem federal e constitucional.

4. Jurisprudência e precedente

⁶ *In: Precedentes Obrigatórios*. 6ª Edição. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 93

Diante do tema objeto deste artigo, há que se fazer uma seguinte distinção: jurisprudência e precedente não se confundem.⁷⁸

- jurisprudência é um conjunto de decisões colegiadas (acórdãos, portanto) proferidas por um Tribunal no mesmo sentido a respeito de determinada questão;
- precedente é decisão judicial, produzida sob o procedimento especificado pela CF e/ou pelo CPC/2015, cujo conteúdo (aspecto material) tem aptidão para ser aplicado aos casos pendentes e futuros que tenham o mesmo objeto.⁹

Muito embora o artigo 926 do CPC/2015 utilize a palavra jurisprudência, há que se reconhecer que o legislador não pretendeu enunciar apenas ao primeiro sentido adrede referido ante o contexto de produção de seu conteúdo. A norma que da leitura de seu texto se constrói exige a abrangência de ambas as situações, pois implementa uma regra direcionada aos integrantes dos Tribunais do país responsáveis por proferir decisões que geram expectativas normativas generalizantes.¹⁰

No contexto do CPC/2015, a jurisprudência que deve ser uniforme e mantida estável, íntegra e coerente, abrange necessariamente os precedentes, dado seus específicos efeitos transubjetivo e vinculante.

5. Estabilidade, integridade e coerência dos precedentes

Para que um sistema de precedentes funcione o ponto de partida é a uniformização dos posicionamentos adotados pelos Tribunais, pois sem harmonia entre

⁷ FERRAZ, Taís Schilling. *In: O Precedente na Jurisdição Constitucional: construção e eficácia do julgamento da questão com repercussão geral*. 1ª Edição. São Paulo: Saraiva. 2017 (Série IDP: Linha Pesquisa Acadêmica), p. 82 e 83.

⁸ CAMILOTTI, José Renato. *In: Precedentes judiciais em matéria tributária no STF: pragmática da aplicação das súmulas vinculantes e os critérios de verificação para aplicação e distinção (distinguishing)*. 1ª Edição. São Paulo. Noeses, 2018. p. 68.

⁹ SPINA, Vanessa Damasceno Rosa. Critérios para definição dos possíveis impactos práticos dos precedentes derivados do julgamento de recurso extraordinário com repercussão geral no processo tributário - dissertação de mestrado defendida perante a banca examinadora da FGV - <https://repositorio.fgv.br/items/0380e42c-78b3-4987-a932-75ba06e42e50/full>

¹⁰ SPINA, Vanessa Damasceno Rosa. Critérios para definição dos possíveis impactos práticos dos precedentes derivados do julgamento de recurso extraordinário com repercussão geral no processo tributário - dissertação de mestrado defendida perante a banca examinadora da FGV - <https://repositorio.fgv.br/items/0380e42c-78b3-4987-a932-75ba06e42e50/full>

as decisões proferidas, não se pode dar um passo adiante na busca pelas demais virtudes que o sistema exige.

Essa ordem de uniformização é um comando direcionado para todos os órgãos do Poder Judiciário, (i) instâncias recursais e juízos de primeira instância, apresentando-se como uma regra de vinculação vertical, (ii) bem como para os próprios Tribunais Superiores, apresentando-se como uma regra de vinculação horizontal.

Num eficiente sistema de precedentes, o que se espera do que foi implementado pelo CPC/2015, é importante que o precedente formado no STJ ou no STF tenha a potência da observância obrigatória pelas demais instâncias (vinculação vertical), quiçá pelos próprios órgãos de cada um desses Tribunais de cúpula (vinculação horizontal), pois sem ela os demais entes competentes para julgar os casos pendentes e futuros continuarão prestando a jurisdição sem a esperada uniformidade.

Mas, não é só por isso importante a manutenção da uniformização. Sem ela impede-se a realização de *distiguishing*, afetando diretamente a devida fundamentação que a decisão deve conter, tal como previsto no artigo 489, § 1º do CPC/2015.¹¹ Esse aspecto analisado demonstra o impacto positivo da uniformização de forma vertical, das Cortes Superiores às instâncias recursal e de 1º grau.

Mas, quando o legislador determinou que os Tribunais mantivessem a estabilidade, integridade e coerência, emitiu um comando de vinculatividade horizontal¹².

Isto porque, o comando normativo, com o acréscimo de todos estes qualificativos, é direcionada aos órgãos julgadores, para que as interpretações conferidas

¹¹ Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

I - o relatório, que conterà os nomes das partes, a identificação do caso, com a suma do pedido e da contestação, e o registro das principais ocorrências havidas no andamento do processo;

II - os fundamentos, em que o juiz analisará as questões de fato e de direito;

III - o dispositivo, em que o juiz resolverá as questões principais que as partes lhe submeterem.

§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

(...)

V - se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos;

VI - deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento.

¹² ALVIM, Teresa Arruda. DANTAS, Bruno. Precedentes, recurso especial e recurso extraordinário. 7. Ed. ver. Atual. e ampl. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2023, p. 254

aos textos de lei federal e à Constituição se mantenham as mesmas, sempre que se verificar a mesma situação jurídica.

É comando que veda que os posicionamentos sejam alterados ao talante do julgador, pois a interpretação adotada numa decisão vinculante não pode ser modificada sem que haja alteração do suporte físico ou da situação jurídica que levou àquele julgamento.

Não se pode admitir a alteração de entendimento, por exemplo, pela simples alteração da composição do órgão julgador, pois decisões desse calibre são representações do posicionamento do Tribunal enquanto Instituição, e não da pessoa isoladamente considerada.¹³

Daí o porquê a alteração da composição do Tribunal não pode influenciar um entendimento vinculante, sob pena de negar aplicabilidade à regra de estabilidade, que implica continuidade, constância, conservação da norma jurídica.

Isso não significa que um precedente seja imutável. Estabilidade não se confunde com imutabilidade, como bem afirmam Teresa Arruda Alvim e Bruno Dantas:

A “proposta” trazida pelo sistema de precedentes, prevista no CPC de 2015, acabaria por desmoronar-se, se inexistisse esta estabilidade – que, como se sabe, não se confunde com imutabilidade.

Mudanças da jurisprudência, quando acontecem lentamente, de molde a não surpreender o jurisdicionado, não comprometem a estabilidade. A estabilidade convive bem com mudanças, que hoje chamaríamos de “orgânicas”: aquelas que ocorrem no ritmo de tudo o que acontece com organismos vivos, já que a sociedade é um organismo vivo e, de rigor, as únicas mudanças de jurisprudência que devem ser vistas com bons olhos são aquelas cujo sentido e função são os de adaptar o direito às novas exigências da sociedade. Portanto, evidentemente, a estabilidade não implica engessamento do direito. O que não se compatibiliza com a estabilidade é a mudança brusca, repentina e drástica.¹⁴

Dar estabilidade implica manter o entendimento enquanto perdurar a mesma situação fática e jurídica que originou aquela interpretação.

Assim como dar coerência e integridade a um sistema implica mantê-lo harmônico, coeso e uno, aspectos essenciais de um sistema de precedentes efetivo.

¹³ “Nesse sentido, aliás, sequer a própria modificação de composição do tribunal pode justificar o desrespeito do Tribunal para com seus precedentes. O dever de coerência e uniformidade impõe que o tribunal se vergue ao efeito horizontal do precedente, devendo respeitá-lo nada obstante a possível alteração dos membros que o compõem.” In. MIRANDA, Victor Vasconcelos. Precedentes judiciais: construção e aplicação da *ratio decidendi*. São Paulo: Thompson Reuters Brasil. 2022, p. 38 a 44.

¹⁴ ALVIM, Teresa Arruda. DANTAS, Bruno. Precedentes, recurso especial e recurso extraordinário. 7. Ed. ver. Atual. e ampl. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2023, p. 255

A jurisprudência e os precedentes devem refletir evoluir conforme as novas demandas da sociedade. Contudo, essa adaptação deve ser feita de maneira cuidadosa, para não comprometer a projetada estabilidade. O desafio, quando isso se verificar, é encontrar um equilíbrio entre a evolução do Direito e a manutenção da segurança jurídica.

Quando se fala em uniformização e coerência, é preciso que se tenha em mente que os precedentes devem ser aplicados sempre que se identifique a mesma razão de decidir.

Isto porque, embora no sistema processual brasileiro vigente a vinculação de um precedente apenas se dê para casos iguais, porque envolvem a mesma questão fática e/ou jurídica, um sistema de precedentes efetivo deve considerar as razões de decidir do acórdão paradigma e aplicá-la sempre que verificada a mesma questão de direito.

Desta forma, a interpretação deve ser dada não apenas para casos iguais, mas também para casos semelhantes. Somente assim é possível pensar em coerência e integridade das decisões vinculantes emanadas dos Tribunais Superiores.

Porque compete às Cortes Superiores dar a última palavra sobre a legalidade ou constitucionalidade dos textos de lei, esperar é esperado que onde as razões de decidir de uma questão seja servil a outra que esteja conectada, aplicado-se o mesmo entendimento, sob pena de se fazer letra morta do conteúdo do artigo 926 do CPC/2015.

Deve-se ressaltar que a intenção do legislador foi exatamente essa, como se constata da leitura da exposição de motivos do anteprojeto do CPC¹⁵:

Evidentemente, porém, para que tenha eficácia a recomendação no sentido de que seja a jurisprudência do STF e dos tribunais superiores, efetivamente, norte para os demais órgãos integrantes do poder judiciário, é necessário que aqueles tribunais mantenham jurisprudência razoavelmente estável.

A segurança jurídica fica comprometida com a brusca e integral alteração do entendimento dos tribunais sobre questões de direito

(...)

Mas talvez as alterações mais expressivas do sistema processual ligadas ao objetivo de harmonizá-lo com o espírito da Constituição Federal, sejam as que dizem respeito a regras que induzem à uniformidade e à estabilidade da jurisprudência.

O novo Código prestigia o princípio da segurança jurídica, obviamente de índole constitucional, pois que se hospeda nas dobras do estado democrático de direito e visa a proteger e a preservar as justas expectativas das pessoas.

Todas as normas jurídicas devem tender a dar efetividade às garantias constitucionais, tornando “segura” a vida dos jurisdicionados, de modo a que estes sejam poupados de “surpresas”, podendo sempre prever, em alto grau, as consequências jurídicas de sua conduta.

¹⁵<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/496296/000895477.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

Se, por um lado, o princípio do livre convencimento motivado é garantia de julgamentos independentes e justos, e neste sentido mereceu ser prestigiado pelo novo Código, por outro, compreendido em seu mais estendido alcance, acaba por conduzir a distorções do princípio da legalidade e à própria idéia, antes mencionada, de estado democrático de direito. A dispersão excessiva da jurisprudência produz intranqüilidade social e descrédito do poder judiciário. Se todos têm que agir em conformidade com a lei, ter-se-ia, *ipso facto*, respeitada a isonomia. Essa relação de causalidade, todavia, fica comprometida como decorrência do desvirtuamento da liberdade que tem o juiz de decidir com base em seu entendimento sobre o sentido real da norma.

A tendência à diminuição do número de recursos que devem ser apreciados pelos tribunais de segundo grau e superiores é resultado inexorável da jurisprudência mais uniforme e estável.

Proporcionar legislativamente melhores condições para operacionalizar formas de uniformização do entendimento dos tribunais brasileiros acerca de teses jurídicas é concretizar, na vida da sociedade brasileira, o princípio constitucional da isonomia.

(...)

Está-se, aqui, diante de poderoso instrumento, agora tornado ainda mais eficiente, cuja finalidade é a de uniformizar a jurisprudência dos Tribunais superiores, *interna corporis*.

Sem que a jurisprudência desses tribunais esteja internamente uniformizada, é posto abaixo o edifício cuja base é o respeito aos precedentes dos tribunais superiores.

6. Precedentes e o processo tributário

Como aduzido, o sistema de precedentes é imprescindível no cenário processual brasileiro atual, e essa relevância fica ainda mais evidente quando a matéria envolvida é de natureza tributária.

Uma das razões para a implementação desse sistema decorre da necessidade de serem criados mecanismos para redução do volume de processos que se acumulam nos Tribunais Superiores. E o campo do direito tributário está mergulhado neste contexto, uma vez que grande parte das discussões judiciais em matéria tributária tem como objeto questões constitucionais ou de ordem federal e conformam processos repetitivos, considerando que um mesmo tributo é recolhido por um indefinido número de contribuintes.

Ao mesmo tempo em que essa situação enseja a criação de mecanismos que possam solucionar múltiplos casos de uma única vez, ela confirma que sem um sistema de precedentes não há como atingir o objetivo de uniformização, dada a pluralidade de decisões em diferentes sentidos que podem ser proferidas, por força da distribuição pulverizada da competência jurisdicional (Tribunais de Justiça, Tribunais Regionais Federais, primeira instância, STJ e STF).

O precedente, ao fixar a norma jurídica de um dado enunciado prescritivo, molda o comportamento do contribuinte que, confiando nesse conteúdo e na sua perpetuação, define como deve agir. Isso porque, por força da vinculabilidade, deve ser replicado a todas as situações que com a questão nele posta e resolvida se identifiquem, nos termos dos artigos 927, 1.030 e 1.040, todos do CPC.

Seja nos casos em que a questão seja igual, daí o precedente deve ser aplicado obrigatoriamente, seja nas situações em que seja semelhante, pois embora não obrigatório, em sendo necessário convocar a mesma *ratio decidendi*, ele deverá ser utilizado, como forma de atender ao comando da uniformização, estabilidade e coerência.

São muitas as questões no âmbito tributário que podem ser impactadas pelo sistema de precedentes e que demandam, um sistema harmônico, estável e coerente.

Existem tributos que são comuns a todos os contribuintes, como imposto de renda, contribuição social sobre o lucro, PIS e COFINS. Uma decisão que trate de algum aspecto a eles relativo e que seja comum a todos os contribuintes afetará toda a arrecadação tributária.

A alteração das razões de decidir sobre questão que assume nítida identidade com questão já julgada via sistema de precedentes num curto espaço de tempo, sem que tenha sido alterado o suporte fático ou legislativo que a ensejou, faz ruir a confiabilidade que o sistema processual deve ter.

O mesmo se dá na hipótese em que cada contribuinte obtém decisão em seu favor em sentido distinto, quando estará sendo violado o princípio da isonomia.

A interrelação entre os tributos leva a este mesmo raciocínio, na medida em que decidido o aspecto de algum deles, afetado estará o outro. Tributos que estão incluídos na base de cálculo de outros, por exemplo, implicam a essa mesma conclusão.

A existência de tributos com incidência sobre uma mesma base de cálculo, quando tem essa base analisada e interpretada pelos Tribunais Superiores são, ou ao menos deveriam ser, impactadas diretamente pela decisão. Exemplos disso são o PIS, a COFINS e a CPRB.

A existência de situações jurídicas que se prolongam no tempo, como a forma de recolhimento dos tributos, é outro exemplo que merece ser lembrada. A referência é à regra do art. 166 do CTN em relação ao ICMS que vem levando à discussão sobre a

legitimidade para ingressar em juízo para requerer a repetição do indébito - a que se esperava já ultrapassada discussão acerca da legitimidade do contribuinte de fato ou contribuinte de direito para restituir o pagamento indevido.

Infelizmente, caminha-se de forma bastante lenta no trato deste tema, colhendo-se exemplos de desnaturação do sistema de precedentes e um estímulo à litigância desenfreada.

Teresa Arruda Alvim e Bruno Dantas¹⁶ apresentam um exemplo claro disso:

Há casos relevantes em que a guinada da jurisprudência se dá em menos de um ano da fixação do precedente anterior. Exemplo emblemático dessa situação é a discussão a respeito de ser devida a exigência do IPI quando da venda de produtos industrializados por estabelecimentos importadores, porque na verdade o imposto estaria sendo pago duas vezes, a primeira quando da própria importação.

Em menos de um ano, depois deste acórdão, o Tribunal passou a decidir em sentido contrário, exclusivamente porque aconteceu a tal alteração na composição humana da primeira sessão, tendo mudado, então, o “placar”.”

O caso mais emblemático da atualidade talvez seja o do Tema de Repercussão Geral 69, objeto do recurso extraordinário 574.706 em que o STF decidiu pela não inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

Na oportunidade, entendeu aquele Tribunal que o ICMS apenas transita pela contabilidade da empresa, não adentrando ao seu patrimônio, daí porquê não poderia integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS, que é a receita bruta¹⁷. Eis o trecho do voto vencedor proferido pela Ministra Cármen Lúcia:

Desse quadro é possível extrair que, conquanto nem todo o montante do ICMS seja imediatamente recolhido pelo contribuinte posicionado no meio da cadeia (distribuidor e comerciante), ou seja, parte do valor do ICMS destacado na “fatura” é aproveitado pelo contribuinte para compensar com o montante do ICMS gerado na operação anterior, em algum momento, ainda que não exatamente no mesmo, ele será recolhido e não constitui receita do contribuinte, logo ainda que, contabilmente, seja escriturado, não guarda

¹⁶ Ob. cit. p. 263 e 264

¹⁷ Desde a EC 20/98 a base de cálculo do PIS e da COFINS é a receita das empresas:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)

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; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)

b) a receita ou o faturamento; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)

Dispositivo regulamentado pelas leis: 10.637/2002, 10.833/2003, 9.718/98, Decreto-Lei 1.598/77

relação com a definição constitucional de faturamento para fins de apuração da base de cálculo das contribuições.

Portanto, ainda que não no mesmo momento, o valor do ICMS tem como destinatário fiscal a Fazenda Pública, para a qual será transferido.

(...)

9. Toda essa digressão sobre a forma de apuração do ICMS devido pelo contribuinte demonstra que o regime da não cumulatividade impõe concluir, embora se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, todo ele, não se inclui na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal, pelo que não pode ele compor a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS.

(...)

10. Com esses fundamentos, concluo que o valor correspondente ao ICMS não pode ser validamente incluído na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

Em razão da opção do legislador constitucional (até a promulgação da Emenda Constitucional 132/2023), dois dos tributos sobre o consumo é dividido entre Distrito Federal, Estados e Municípios, cabendo aos Estados e ao Distrito Federal o ICMS, incidente sobre venda de mercadoria e aos Municípios e ao Distrito Federal o ISS, incidente sobre prestação de serviços.

Por conta desta divisão, os contribuintes que recolhem o ISS, numa sistemática bastante similar ao ICMS, também ingressaram em juízo para discutir a inconstitucionalidade da inclusão do ISS na base de cálculo de PIS e COFINS.

Isso porque, embora um incida sobre circulação de mercadoria e outro sobre prestação de serviço, o seu recolhimento se dá da mesma forma, destacadamente em nota fiscal, cujo valor é repassado ao ente tributante, sem integrar o patrimônio do contribuinte.

A matéria está em julgamento no STF por meio do Tema de Repercussão Geral 118, objeto do recurso extraordinário RE 592.616, sem posição ainda defendida, porém, com votos que permitem, que o ISS integre a base de cálculo das contribuições.

Mas, se estamos diante de situação similar àquela objeto do recurso extraordinário 574.706 (Tema 69), na medida em que o ISS não agrega à receita da empresa, mas é repassado aos Município, as razões de decidir ali postas deveriam ser replicadas no caso do ISS, independentemente do entendimento pessoal de cada um dos julgadores.

O só fato de haver voto divergente da posição anteriormente firmada mostra que não há, ainda, uma preocupação efetiva das Cortes Superiores com a manutenção da estabilidade e da coerência pretendida pelo sistema de precedentes.

Como já afirmado, a efetiva observância ao disposto no artigo 926 do CPC não implica a aplicação de precedente apenas nas hipóteses de situação iguais, isto é, em que os dispositivos normativos analisados sejam os mesmos – para essas a aplicação é obrigatória; mas pede que a mesma razão de decidir deve ser invocada sempre que se verificar situação jurídica simular, como é o caso acima apontado.

A repartição dos tributos entre diferentes entes tributantes, por opção constitucional, não pode ensejar tratamento diferente entre vendedores de mercadoria e prestadores de serviço, sob pena de afronta ao princípio da isonomia.

A adoção de entendimento diferente não pode ter como base, também, questões de arrecadação tributária, pois o sistema processual prevê mecanismos que permitem a limitação dos efeitos da decisão.

O aspecto jurídico não pode restar prejudicado em detrimento do aspecto econômico, o que pode ser resolvido por meio da modulação de efeitos, sem que se despreze todo o sistema de precedentes que se está tentando aperfeiçoar.

Por isso a necessidade de escolher como caso paradigma aquele que tenha a maior extensão e profundidade de argumentos, bem como contrarrazões recursais, delimitar a pergunta a ser respondida pelo Tribunal, a fim de tornar simples a identificação da questão que será julgada a todos os envolvidos na demanda em si e àqueles que verão em suas demandas a replicação do conteúdo definido no precedente.

Com isso, restará assegurada ampla discussão a respeito da questão, formando-se um acórdão que permita a identificação de forma clara das razões de decidir, que poderá vir a ser utilizada em casos presentes e futuros e, conseqüentemente, a almejada segurança jurídica.

Conclusões

O sistema de precedentes existente na atual legislação processual brasileira já está bastante evoluído e dispõe de instrumentos que permitem que as decisões tomadas pelos Tribunais Superiores se deem de maneira uniforme.

Desta forma, a uniformização de jurisprudência é um elemento vital para a construção de um sistema judiciário confiável e eficaz.

Mas, não basta apenas a uniformidade entre as decisões para que o sistema de precedentes se consolide, é imperioso que a interpretação dada pelos Tribunais Superiores se mantenha estável e coerente, como forma de dar concretude à segurança jurídica.

Ainda que tenhamos como certo que a sociedade evolui, e com ela a possibilidade de as situações fáticas e jurídicas mudarem, é imaginável alteração dos entendimentos firmados em precedentes. Mas, como apontamos, sem que isso ocorra, não se deve admitir, por qualquer razão que seja, que os Tribunais Superiores alterem seu posicionamento, colocando por terra a confiabilidade que se espera do Poder judiciário.

No ambiente tributário, em que os precedentes afetam uma multiplicidade de pessoas e de processos, esse aparato se mostra relevante, porque a decisão tomada num assunto específico pode, e deve (!). ser utilizada em outro quando se verificar identidade nos casos que justifiquem a utilização da mesma razão de decidir.

Isso a fim de materializar estabilidade, integridade e coerência na aplicação da norma jurídica, permitindo que os precedentes sirvam de baliza para que o contribuinte adote uma conduta e não seja surpreendido, no futuro, com uma virada de posição que o afete.

Tudo isso em prol, da eficiência e confiabilidade no Judiciário, bem como da isonomia e segurança jurídica na aplicação da norma jurídica.

Referências

ALVIM, Teresa Arruda. DANTAS, Bruno. Precedentes, recurso especial e recurso extraordinário. 7. Ed. ver. Atual. e ampl. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2023.

CAMILOTTI, José Renato. Precedentes judiciais em matéria tributária no STF: pragmática da aplicação das súmulas vinculantes e os critérios de verificação para aplicação e distinção (distinguishing). 1ª Edição. São Paulo. Noeses, 2018

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 33ª Edição. São Paulo: Noeses, 2023

CARVALHO, Paulo de Barros. Fundamentos jurídicos da incidência. 3ª Edição, revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2004

FERRAZ, Taís Schilling; O Precedente na Jurisdição Constitucional: construção e eficácia do julgamento da questão com repercussão geral. 1ª Edição. São Paulo: Saraiva. 2017 (Série IDP: Linha Pesquisa Acadêmica)

MARINONI, Luiz Guilherme. Precedentes Obrigatórios. 6ª Edição. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2019

MIRANDA, Victor Vasconcelos. Precedentes judiciais: construção e aplicação da *ratio decidendi*. São Paulo: Thompson Reuters Brasil. 2022.

SPINA, Vanessa Damasceno Rosa. Critérios para definição dos possíveis impactos práticos dos precedentes derivados do julgamento de recurso extraordinário com repercussão geral no processo tributário - dissertação de mestrado defendida perante a banca examinadora da FGV - <https://repositorio.fgv.br/items/0380e42c-78b3-4987-a932-75ba06e42e50/full>

<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/496296/000895477.pdf?sequence=1&isAllowed=y>