XXVI ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI BRASÍLIA – DF

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO

MARIA DE FATIMA RIBEIRO

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Copyright © 2017 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos.
Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN
Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP
Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC
Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:
Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH
Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR
Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini Sanches – UNINOVE
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)
Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF
Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDi
Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC
Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG
Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA
Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D597

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Marcos Aurélio Pereira Valadão; Maria De Fatima Ribeiro; Raymundo Juliano Feitosa - Florianópolis: CONPEDI, 2017.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-437-2
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Desigualdade e Desenvolvimento: O papel do Direito nas Políticas Públicas

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Tributos. 3. Imunidade. 4. Impostos. XXVI EncontroNacional do CONPEDI (26. : 2017 : Brasília, DF).

CDU: 34

Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito
Florianópolis – Santa Catarina – Brasil

XXVI ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI BRASÍLIA – DF

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

Durante o período de 19 a 21 de julho de 2017, foi realizado o XXVI CONGRESSSO NACIONAL DO CONPEDI – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito, realizado em Brasília - DF em parceria com os Cursos de Pós-Graduação em Direito – Mestrado e Doutorado da UNB - Universidade de Brasília, da Universidade Católica de Brasília – UCB, do Centro Universitário do Distrito Federal – UDF e com o Instituto Brasiliense do Direito Público – IDP, com a participação de docentes e discentes dos Programas de Pós-Graduação em Direito de todo país.

Os artigos apresentados no Grupo de Trabalho - Direito Tributário e Financeiro I, e ora publicados, propiciaram importante debate em torno de questões teóricas e práticas, considerando o momento econômico e político brasileiro, envolvendo a temática central sobre Desigualdades e Desenvolvimento: O papel do Direito nas políticas públicas.

Neste Livro encontram-se publicados 18 (dezoito) artigos, rigorosamente selecionados por meio de avaliação por pares, objetivando a melhor qualidade e a imparcialidade na divulgação do conhecimento da área jurídica e áreas afins. Premiando a interdisciplinaridade, os artigos abordam assuntos que transitam pelo Direito Financeiro, Direito Tributário, Direito Constitucional, Direito Administrativo e Direito Ambiental destacadamente, e, também outras áreas do conhecimento como economia e ciência política.

De forma abrangente a presente Coletânea examina temas relacionados com o Direito Tributário e o Direito Financeiro, destacando artigos sobre a função social dos tributos, imunidades, tributação internacional, justiça fiscal, extrafiscalidade ambiental, políticas públicas e tributação, impostos diversos, atividade financeira do Estado entre outros.

A importância dos temas, ora publicados, está demonstrada na preocupação do Estado no processo de arrecadação, fiscalização e operações financeiras e o universo de possibilidades de discussão acadêmica e prática sobre as temáticas diretas e indiretamente relacionadas. Dentre os trabalhos apresentados, predominaram artigos sobre questões relacionadas à desoneração tributária, especialmente as imunidades e a atuação estatal para a implementação de políticas vinculadas às finalidades estatais e extrafiscalidade (cinco dos dezoito artigos). O tema da desigualdade social e tributação, extremamente atual, foi contemplado com três artigos, temática também interligada com o problema da função social do tributo e políticas

públicas que foi tratada em dois artigos. As questões referentes à federação e sistema tributário são consideradas em dois artigos, assim como do tema do âmbito de incidência do ISS que é considerado em dois trabalhos. Com um artigo referente cada temática tem-se direito internacional tributário, transação, tributação ambiental e processo tributário.

O CONPEDI, com as publicações dos Anais dos Encontros e dos Congressos, mantendo sua proposta editorial, apresenta semestralmente os volumes temáticos, com o objetivo de disseminar, de forma sistematizada, os artigos científicos que resultam dos eventos que organiza, mantendo a qualidade das publicações e reforçando o intercâmbio de ideias, com vistas ao desenvolvimento e ao crescimento econômico, considerando também a realidade econômica e financeira internacional que estamos vivenciando, com possibilidades abertas para discussões e ensaios futuros.

Espera-se, que a presente publicação possa contribuir para o avanço das discussões doutrinárias, tributárias, financeiras e econômicas sobre os temas abordados, que ora se apresenta como uma representativa contribuição para o aprofundamento e reflexão das temáticas abordadas e seus valores agregados.

Nossos cumprimentos ao CONPEDI pela publicação destes escritos, agradecendo também aos autores pelas exposições, debates e publicações de suas produções.

Prof. Dr. Raymundo Juliano Rego Feitosa - Universidade Católica de Pernambuco – UNICAP

Prof. Dr. Marcos Aurélio Pereira Valadão - Universidade Católica de Brasília - UCB

Profa. Dra. Maria de Fátima Ribeiro - Universidade de Marília – UNIMAR

INCONSTITUCIONALIDADE DA EFICÁCIA VINCULANTE DO INCIDENTE DE RESOLUÇÃO DE DEMANDAS REPETITIVAS (IRDR) NAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS FEDERAIS

OF THE INCIDENT OF REPETITIVE DEMANDS RESOLUTION (IRDR) AMONG THE FEDERAL TAX OBLIGATIONS

Humberto Luis Versola

Resumo

O presente artigo tem por objetivo realizar um breve estudo jurídico acerca da constitucionalidade dos efeitos vinculantes do precedente jurídico fixado através do Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas e a efetiva abrangência do princípio da isonomia tributária nas relações obrigacionais tributárias federais. A análise do tema deve partir do enfrentamento dos efeitos vinculantes do IRDR à competência jurisdicional territorial do órgão jurisdicional que prolatou a sentença. Todavia, o limite territorial dos efeitos vinculatórios da decisão do IRDR fere o princípio da uniformidade geográfica, sobretudo na aplicabilidade dos tributos federais.

Palavras-chave: Inconstitucionalidade, Incidente de resolução de demandas repetitivas, Precedente vinculante, Princípio da isonomia, Obrigações tributárias federais

Abstract/Resumen/Résumé

This article aims to carry out a brief study about the binding effects of the legal precedent constitutionality, set through the Incident of Repetitive Demands Resolution and the effective coverage of the tax isonomy principle among the federal tax obligations relations. The analysis of the theme must start with the comparison between the binding effects within the IRDR and the territorial competence of the jurisdictional body that pronounced the judgement. However, the territorial boundary of the binding effects from IRDR's decision interferes in the principle of geographical tax uniformity, above all in the federal taxes applicability.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Unconstitutionality, Incident of repetitive demands resolution, Binding precedent, Principle of isonomy, Federal tax obligations

Introdução

A uniformização da jurisprudência tornou-se um dos principais desafios de garantia da isonomia e da segurança jurídica no âmbito da tutela processual civil, ou seja, sempre que exista um risco a prolação de decisões diferentes, de processos cuja matéria de direito seja a mesma, restará configurada ofensa à isonomia e a segurança jurídica processual.

Assim, o sistema processual civil instituiu o Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas, o qual constitui-se em um instituto jurídico que confere eficácia vinculante aos precedentes jurídicos. O respectivo mecanismo jurídico possui suas origens no sistema jurídico *Common Law*, através do qual os precedentes jurídicos oriundos de decisões anteriores de tribunais superiores são usados como fonte jurídica nas decisões judiciais, diferentemente do sistema *Civil Law*, que é o adotado por nosso sistema jurídico pátrio, que possui como fonte jurídica a própria lei.

Nesse contexto, o IRDR deveria apresentar-se como um instrumento processual adequado na solução dos conflitos das relações jurídicas obrigacionais de natureza tributária, desde que a tese jurídica fixada pelos Tribunais Superiores verse sobre idêntica questão de direito, consolidando o princípio da isonomia tributária como postulado político-jurídico fundamental em um autêntico Estado Democrático, obstando incondicionalmente todas as ações com viés discriminatório na aplicação da norma jurídica, não utilizando-se de critérios que ensejem tratamento seletivo, parcial e discriminatório.

Por outro lado, o limite territorial da eficácia vinculante da decisão do IRDR fere o princípio da uniformidade geográfica, sobretudo na aplicabilidade dos tributos federais, o qual estabelece a unidade política e econômica através do tributo federal, vedando a discriminação em virtude do lugar da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Em termos concretos, no caso de julgamento procedente estar-se-á ferindo o princípio constitucional da uniformidade tributária, corolário do princípio do federalismo, vigente em nosso território, como núcleo imodificável.

Adota-se, para os fins de desenvolvimento do presente artigo, o método jurídico-dedutivo, através da análise qualitativa consolidada pelo levantamento legislativo e bibliográfico, a fim de se obter fundamentos suficientes para a compreensão do alcance e conteúdo do tema em debate.

1 Relação jurídico-tributária e princípio jurídico da isonomia tributária

A natureza das relações jurídicas define-se sobretudo pelo seu elemento material em torno do qual as pessoas se vinculam. De um lado, caracterizam-se pela natureza eminentemente privada, em que há inequívoca manifestação de vontade das partes, como no caso das relações contratuais que giram em torno dos bens disponíveis. Por outro lado, há relações jurídicas de natureza pública que surgem em decorrência do próprio sistema jurídico, como nas relações jurídico-tributárias, as quais nascem do simples enquadramento dos casos concretos nas hipóteses de incidência prevista em lei, cujo objeto gira em torno do tributo e as prestações a ele vinculadas, regendo-se por um regime jurídico obrigacional de direito público.

Cumpre observar que, para aplicabilidade justa do Direito, são imprescindíveis o conhecimento e a compreensão de seu sistema principiológico, em decorrência da função interpretativa que apresentam, cumprindo o papel de orientarem as soluções jurídicas a serem aplicadas em situações concretas submetidas à apreciação do intérprete.

De acordo com (OLIVEIRA, 2006, p. 97-98)

> Os princípios jurídicos com essa função demonstram sua utilidade para dissolver dúvidas interpretativas com o esclarecimento do sentido de determinada disposição legal. Por outro lado, possuem os princípios jurídicos uma singularidade: eles precisam ser também interpretados para que possam ser aplicados.

Em síntese, pode-se concluir que o princípio jurídico constitui-se em norma fundamental extraída implícita ou explicitamente da Constituição Federal, imprescindível na orientação de políticas públicas das relações jurídico tributárias. Como princípios orientadores do Direito Tributário na Constituição Federal de 1988, para a construção de um sistema jurídico tributário-agrícola eficiente e competitivo na gestão dos respectivos negócios jurídicos do mercado externo merece destaque o princípio explícito da isonomia, em que pese as relações jurídico-tributárias do agronegócio delinearem-se também pelos princípios explícitos da legalidade estrita, anterioridade e irretroatividade.

A respeito do princípio da isonomia, destaque-se que decorre do macro princípio republicano, o qual estabelece que os cidadãos são donos da coisa pública, portanto, os cidadãos reúnem-se para a instituição do Estado e outorgam a si mesmos uma Constituição sob o regime republicano que consagra a igualdade como valor fundamental, ou seja, todos são igualmente cidadãos.

Partindo dessa premissa, (AMARO, 2007, p.135) sustenta que

> Esse princípio implica, em primeiro lugar, que, diante da lei "x", toda e qualquer pessoa que se enquadre na hipótese legalmente descrita ficará sujeita ao mandamento legal. Não há pessoas "diferentes" que possam, sob tal pretexto, escapar do comando legal, ou ser dele excluídas. Até aí, o princípio da igualdade está dirigido ao *aplicador* da lei, significando que este não pode diferenciar as pessoas, para efeito de ora submetê-las, ora não, ao mandamento legal (assim como não se lhe faculta diversificá-las, para o fim de ora reconhecer-lhes, ora não, benefício outorgado pela lei). Em resumo, *todos são iguais perante a lei*.

O princípio da isonomia tributária expressa um postulado político-jurídico fundamental em um autêntico Estado Democrático, revestindo-se de autoaplicabilidade, portanto, insuscetível de complementação normativa, vinculando todos os poderes estatais e obstando incondicionalmente todas as ações com viés discriminatório na aplicação da norma jurídica, não utilizando-se de critérios que ensejem tratamento seletivo, parcial e discriminatório.

Evidencia-se a importância do princípio da isonomia tributária nas obrigações tributárias federais decorrentes de impostos, contribuições especiais ou empréstimos compulsórios, coibindo-se o tratamento desigual entre contribuintes que pratiquem fatos geradores equivalentes, uma vez que merecem um tratamento tributário adequado com nosso sistema constitucional em consolidação da ordem socioeconômica.

1.1 Critérios construtores da obrigação tributária

As relações jurídicas de natureza patrimonial compreendem as relações de natureza obrigacional, as quais são constituídas a partir de um vínculo jurídico entre duas partes cujo conteúdo consiste no direito de exigir, do credor, e no dever jurídico de satisfação do objeto da obrigação, em dar, fazer e não fazer, pelo devedor, somente instalando-se quando todos os elementos ou critérios da hipótese tributária contida na norma, concretizarem-se no fato jurídico tributário.

Por conseguinte, a obrigação tributária apresenta as mesmas características das obrigações comuns, particularizando-se pelo aspecto subjetivo do polo ativo da obrigação tributária, onde surge o ente público titular da competência para lançar e cobrar o tributo, classificada como obrigação principal, implicando na realização do objeto de entregar dinheiro aos cofres públicos, ou ainda, a competência para exigir o cumprimento do dever de caráter

acessório, classificada como obrigação acessória, identificada pelo dever de fazer e não fazer de natureza não patrimonial.

No âmbito do estudo da obrigação tributária principal, deve-se abordar as espécies tributárias estabelecidas pelo texto constitucional, dentre as quais apresentam-se as contribuições especiais, classificadas em contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

O critério material, enquanto componente lógico nuclear da hipótese tributária, refere-se à materialização da hipótese de incidência, ou seja, é a ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que está descrito na lei.

Merece referência, os ensinamentos de (SABBAG, 2009, p. 614)

> É importante enaltecer que, da perfeita adaptação do fato ao modelo ou paradigma legal, despontará o fenômeno da subsunção. A partir dela, nascerá o liame jurídico obrigacional, que dará lastro à relação intersubjetiva tributária. Ademais, o fato gerador é momento de significativa magnitude na Linha do Tempo, uma vez que define a natureza jurídica do tributo.

O critério espacial apresenta as circunstâncias de lugar imprescindíveis ao delineamento do fato jurídico tributário, implícita ou explicitamente postas. Pode mencionar um local específico ou áreas determinadas para fins de ocorrência do fato jurígeno, ou ainda ser bastante genérico, no sentido de que qualquer fato que ocorra no território da pessoa política tributante será apto a ensejar efeitos jurídico-tributários (CARVALHO, 2007, p. 289 - 292). Trata-se de critério fundamental para a efetiva arrecadação do tributo instituído.

No que tange ao critério temporal da obrigação tributária, a situação cronológica contida na regra é que oferece elementos para saber, com precisão, em que instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que vincula os sujeitos da relação jurídica, no dever de cumprir com o objeto da obrigação, o tributo.

Por fim, pode-se definir o critério quantitativo como o conjunto de informações da norma tributária, obtido a partir da fórmula que conjuga base de cálculo e alíquota, permitindo-se apurar o *quantum* exato da obrigação tributária. O sujeito ativo aplica uma fração ou parte (alíquota) sobre uma certa dimensão do aspecto material (base de cálculo), apurando-se o valor do tributo a ser pago. Geralmente se apresenta sob a forma de percentual, podendo também ser determinada monetariamente.

Sobre o critério pessoal ou elemento subjetivo, o mesmo reflete os sujeitos da obrigação tributária definidos na hipótese de incidência, desdobrando-se no sujeito ativo e no sujeito passivo. O sujeito ativo, como já descrito acima, é ente público titular da competência

para lançar e cobrar o tributo ou a pessoa legitimada para exigir o cumprimento do dever de caráter pecuniário ou acessório, é o credor da obrigação tributária. O sujeito passivo é o devedor dessa obrigação, identificado em função do critério material. Desta forma, o sujeito passivo da obrigação principal, será aquele que tem o dever de realizar o objeto de conteúdo pecuniário, ou seja, é obrigado a pagar, ou um tributo ou uma penalidade pecuniária, diga-se, uma multa.

No que tange à relação mantida com a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, existe a possibilidade de a norma jurídica atribuir o dever de pagar o tributo a outra pessoa, que não tenha relação pessoal e direta com o fato gerador da obrigação tributária[1]. Assim, "o recolhimento do tributo pode também ser exigido de pessoa diversa daquela que realizou o fato tributário, ou seja, o responsável, que não reveste a condição de contribuinte, e sua obrigação decorre de expressa disposição de lei" (MELO, 2007, p. 239). Trata-se do sujeito passivo indireto, onde a modificação do sujeito passivo da obrigação tributária por determinação legal ocorre através das modalidades de substituição e transferência.

2. Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas no Processo Tributário

O Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas inspirou-se no procedimento-modelo alemão de julgamento de casos repetitivos, o *Kapitalanleger-Musterverfahrensgesetz*, apresentando autonomia estrutural, porém, gerando efeitos no processo principal. Assim, possui natureza jurídica de incidente processual *sui generis*, ou seja, não é criado outro processo apartado com nova relação jurídica e também não utiliza-se a avocação de competência para análise de demandas repetitivas na litigiosidade de massa.

Nessa toada (DANTAS, 2015, p. 2179) afirma que

> É possível conceituar o IRDR como o incidente processual instaurado para, mediante julgamento único e vinculante, assegurar interpretação isonômica a questão jurídica controvertida em demandas repetitivas que busquem tutela jurisdicional a interesses individuais homogêneos.

Cumpre destacar que o Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas constante do projeto de lei do Código de Processo Civil encaminhado ao Senado, apresentava natureza

[1]"Art. 121, parágrafo único, inc. I - Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - *contribuinte*, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei".

preventiva, isto é, quando identificada tese jurídica passível de gerar multiplicidade de processos, a matéria deveria ser apreciada pelos tribunais superiores, afastando-se a possibilidade de revisão da matéria através de recursos[2]. Todavia, na redação final, afastou-se o caráter preventivo, exigindo-se amplo debate sobre a matéria antes da instauração do IRDR.

Depreende-se que não há necessidade de postular-se a mesma matéria tributária através milhares de processos em primeiro grau para que seja instaurado o incidente, tornando-se suficiente apenas algumas dezenas de processos para o requerimento de instauração do incidente.

De acordo com (NEVES, 2016, p. 1610)

> Não deve se admitir o IRDR quando exista apenas um risco de múltiplos processos com decisões conflitantes, como também não será plenamente eficaz o IRDR a ser instaurado quando a quebra da segurança jurídica e da isonomia já forem fatos consumados. A instauração, dessa forma, precisa de maturação, debate, divergência, mas não pode demorar demasiadamente a ocorrer.

Sobre o assunto, tramita pela 2ª Seção do Tribunal Regional Federal (TRF) da 3ª Região, que abrange os Estados de São Paulo e Mato Grosso do Sul, um processo sobre o tema que analisará por meio de Resolução de Demandas Repetitivas (IRDR) a polêmica que envolve a possibilidade da cobrança do PIS e da COFINS sobre receitas financeiras. O Decretou nº 8.426, em vigor desde 1º de julho de 2015, restabeleceu a cobrança do PIS e da COFINS incidentes sobre receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa das referidas contribuições – as pessoas jurídicas não financeiras sujeitas ao regime cumulativo continuam desobrigadas do pagamento do PIS/COFINS sobre essas receitas, restabelecendo as alíquotas, que estavam zeradas desde 2004, as quais foram fixadas em 4% para a COFINS e 0,65% para o PIS.

Para os contribuintes, a cobrança não poderia ser restabelecida por Decreto, cujas ações citam principalmente o artigo 150 da Constituição Federal. O dispositivo diz que é vedado à União, Estados, Distrito Federal e aos municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. Todavia, destaque-se que a redução das alíquotas a zero também foi realizada por Decreto, com base na Lei Federal n. 10.865/04, portanto, a tese da alíquota zero também seria inconstitucional e, por consequência, as receitas financeiras seriam tributadas pelo PIS/COFINS desde a origem. Contudo, isso não impede o contribuinte de questionar a constitucionalidade do restabelecimento das alíquotas pelo Decreto n. 8.426 de 2015, ou seja,

[2] "identificada controvérsia com potencial de gerar relevante multiplicação de processos fundados em idêntica questão de direito".

a inconstitucionalidade reside no fato de que a Constituição Federal só autoriza a alteração das alíquotas do PIS e da COFINS por meio de Lei, e não por Decreto, como ocorreu no caso em questão. Aumento de alíquota por Decreto, só nos casos previstos expressamente na Constituição Federal, a exemplo do IPI e o IOF.

Assim, inúmeras empresas recorreram ao Judiciário para questionar a constitucionalidade dessa norma que restabeleceu a cobrança das contribuições sobre as receitas financeiras, e nesses tempos de crise a tendência é que outras tantas empresas busquem o mesmo direito, sobretudo porque algumas delas estão conseguindo liminares perante as Justiças Federais de São Paulo e Rio de Janeiro para impedir o fisco de cobrá-las.

Por outro lado, o fisco alega que o restabelecimento da cobrança é legítimo porque a Lei Federal n. 10.865 autorizou o governo a reduzir e restabelecer as alíquotas do PIS/COFINS por meio de Decreto. Essa tese, porém, tende a não ser acolhida, como aconteceu nas ações judiciais que tiveram as liminares deferidas, em que os juízes afirmaram que a regra prevista na Constituição Federal não pode ser excepcionada pelo Poder Legislativo. Essa norma, apresenta-se como um importante ingrediente no ajuste fiscal de 2015. Estima-se que a tributação seja responsável por uma arrecadação anual de cerca de R$ 8 bilhões.

O debate insere-se no fenômeno da deslegalização, o qual prevê que a competência para regular certas matérias se transfere da lei para outras fontes normativas de hierarquia inferior, por autorização do próprio legislador, permitindo que a Administração Pública regulamente matérias de alta complexidade técnica, construindo-se as relações jurídicas através de ato regulamentar (SCATOLINO, 2016, p. 357).

Importante ressaltar que o IRDR, embora trate de demandas repetitivas, diferencia-se do instituto dos recursos repetitivos sob vários aspectos, iniciando-se pela natureza jurídica, uma vez que possui natureza jurídica de incidente processual e os recursos repetitivos têm natureza de recurso. Outro aspecto diferenciador situa-se no rol dos legitimados, para propor o IRDR são legitimados o juiz, as partes, o Ministério Público e a Defensoria Pública; no que tange aos recursos, podem interpor o recurso à parte vencida, o terceiro prejudicado ou o Ministério Público. Quando ocorrer a instauração do IRDR ocorrerá a suspensão limitada à jurisdição do respectivo tribunal, já no caso dos recursos repetitivos a suspensão se dará em nível nacional. Quanto à competência para julgamento, o IRDR tem por competência o Tribunal de Justiça ou o Tribunal Regional, conforme prevê o Enunciado 343 do FPPC[3], por outro lado, a competência para o julgamento dos recursos repetitivos é do STJ e do STF, lembrando que o

[3] Art. 976. O incidente de resolução de demandas repetitivas compete a tribunal de justiça ou tribunal regional.

Tribunal só julgará o IRDR caso a demanda que originou o processo seja de sua competência (FREIRA, 2016, p. 1253).

2.2 Pressupostos do Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas

Para a instauração do IRDR é imprescindível a multiplicidade de processos já em curso, girando em torno de mesma matéria de direito, com perigo de ofensa à isonomia e à segurança jurídica, ou seja, o risco que haja decisões diferentes em processos cuja matéria de direito seja a mesma. Quando o código menciona questão unicamente de direito, são aquelas em que não há discussão sobre os fatos, uma vez que os mesmos são comprováveis documentalmente ou, ainda, aquelas situações fáticas comprovadas por vários outros meios de provas e, não havendo dúvidas sobre as relações jurídicas de natureza tributária, discute-se apenas sobre sua qualificação jurídica. Deve-se lembrar que muitas situações em que há direitos dessa natureza e em que as ações coletivas estão proibidas por lei, como tributos ou contribuições previdenciárias, poderão ser tutelas pelo respectivo instituto[4].

Nesse contexto, o IRDR poderia constituir-se, por exemplo, em instrumento adequado na solução debate em busca da natureza jurídica do tributo adequado para a remuneração de despesas geradas pela prestação dos serviços de iluminação pública, que não deverão ser custeados por uma contribuição, visto que, assim como as taxas, a sua finalidade não é custear um serviço estatal indivisível e universal. As contribuições remuneram determinadas atividades destinadas a parte da sociedade. Note-se, por exemplo, que as contribuições de custeio da previdência social visam amparar os segurados que cumpram os requisitos legais para o gozo do benefício previdenciário (auxílio-doença, aposentadoria, auxílio natalidade e etc.). Pelo exposto, verifica-se que a contribuição de iluminação pública, caracteriza-se como imposto, pois a iluminação pública beneficia a coletividade indiscriminadamente.

O procedimento do IRDR submete-se às fases do juízo de admissibilidade e do juízo de mérito. Num primeiro momento, será realizado pelo Presidente do Tribunal, a quem o ofício ou a petição de instauração do incidente é endereçado. Admitido, sorteia-se o relator dentre os Desembargadores integrantes do órgão do Tribunal responsável pela uniformização de sua

[4] "CIP – MUNICÍPIO DE PERUÍBE – ALEGAÇÃO DE INEXIGIBILIDADE DO TRIBUTO – AÇÃO COLETIVA – IMPOSSIBILIDADE. Não é possível a utilização de processo coletivo para veicular pretensões que envolvam tributos, nos termos do parágrafo único, do art. 1º, da Lei 7.347/85. PROCESSO EXTINTO SEM A RESOLUÇÃO DO MÉRITO. RECURSO PREJUDICADO" (TJSP. Ap. Cível 0000766-16.2008.8.26.0441, 18ª Câm. de Direito Público, j. 15.07.2010, Rel. Des. Carlos Giarusso Santos, *Dje* 21.07.2010).

jurisprudência. O relator procede a um segundo juízo de admissibilidade, tomando as providências de suspensão do processo pendentes, requisitando informações e intimação do MP[5]. Destaque-se a necessidade de haver um terceiro e último juízo de admissibilidade realizado pelo órgão colegiado, através do qual realiza-se a relevância de se estabelecer uma decisão paradigmática acerca daquela matéria. Após a admissão do incidente, o relator irá ordenar a suspenção de todos os processos idênticos de primeira e segunda instância até o julgamento deste incidente, devendo ser observado neste caso a limitação em razão da competência territorial.

Outro pressuposto a ser destacado é a necessidade de haver processo em trâmite no tribunal, todavia, não é um pressuposto pacificado doutrinariamente, uma vez que vislumbra-se a possibilidade de recebimento do incidente mesmo que os processos que tratem da matéria estejam em trâmite no primeiro grau.

Partindo dessa premissa, (NEVES, 2016, p. 1593) sustenta que

> Prefiro a corrente doutrinária que defende a necessidade de ao menos um processo em trâmite no tribunal, justamente o processo no qual deverá ser instaurado o IRDR. Esse requisito não escrito decorre da opção do legislador de prever, no art. 978, parágrafo único, do Novo CPC, a competência do mesmo órgão para fixar a tese jurídica, decidindo o IRDR, e julgar o recurso, a remessa necessária ou o processo de competência originária de onde se originou o incidente. Caso só existam processos em trâmite no primeiro grau e seja instaurado o IRDR, necessariamente, o processo de onde se originou o incidente será um processo de primeiro grau, o que impossibilitará o cumprimento pleno do art. 978, parágrafo único, do Novo CPC.

Pontue-se ainda, que tanto a instauração quanto o julgamento do incidente devem ter ampla publicidade por intermédio do registro eletrônico no CNJ, devendo os Tribunais manter atualizados os dados referentes às questões de direito objeto do incidente, apresentando os fundamentos determinantes da decisão da causa (*ratio decidendi*), bem como a "menção aos dispositivos legais aos temas conectados como critérios para que os consulentes do cadastro possam identificar quais causas seriam abrangidas pela decisão" (WAMBIER, 2016, p. 1557).

De acordo com (DANTAS, 2015, p. 2185) a publicidade do incidente auxilia a edificação do princípio da isonomia pelas seguintes razões

> (I) possibilita a identificação e afetação dos processos idênticos existentes; (II) autoriza que o entendimento estabelecido no incidente seja aplicado aos demais processos afetados no incidente, assim como aplicado a outros processos que também enfrentem aquela questão de direito; (III) apresenta uma pauta de conduta a ser observada, tanto nas relações externas ao âmbito do Poder Judiciário (minimizando o

[5] Art. 982. Admitido o incidente, o relator: I- suspenderá os processos pendentes, individuais ou coletivos, que tramitam no Estado ou na região, conforme o caso. II- poderá requisitar informações a órgãos em cujo juízo tramita processo no qual se discute o objeto do incidente, que as partes prestarão no prazo de 15 (quinze) dias; III- intimará o Ministério Público para, querendo, manifestar-se no prazo de 15 (quinze) dias.

> potencial de massificação de demandas), como no processo (possibilitando a obediência a um entendimento estável e evitando a utilização exacerbada de meios de impugnação às decisões judiciais consequentes da instabilidade jurisprudencial).

Quanto à fundamentação do acordão do IRDR, esta deverá abarcar todos os pontos suscitados nas teses levantadas, tanto os aspectos favoráveis, quanto os aspectos contrários, uma vez que será paradigma para as futuras decisões judiciais que versem sobre esta determinada matéria, reafirmando assim, o dever de fundamentação das decisões judiciais. Todavia, sendo interposto um recurso especial ou extraordinário que verse sobre a mesma matéria em apreciação pelo Tribunal no incidente, deverá ficar suspenso o presente procedimento até a resolução da matéria no referido recurso.

Na hipótese de um processo que for suspenso em virtude do IRDR, mas que, no entanto, possui matéria diversa da discutida no incidente, a parte poderá demonstrar as diferenciações entre o seu processo e a demanda-piloto para que cesse os efeitos suspensivos, esse procedimento denomina-se *distinguishing*. Conforme entendimentos doutrinários, deverá ser usado, por analogia, o *mutatismutandis*[6], para que seja dado o prosseguimento ao processo, visto que as matérias serem distintas (NEVES, 2016, p. 1132).

Vale destacar que os efeitos territoriais do IRDR estarão limitados ao território de competência do órgão que prolatou a sentença, ou seja, caso o IRDR seja julgado pelo TJ ou TRF de um determinado Estado ou região, seus efeitos estão vinculados apenas aos processos de sua jurisdição. No entanto, caso o órgão que prolatou a sentença seja o STF ou o STJ, seus efeitos terão vinculação em todo âmbito nacional. Assim, caso o Tribunal de Justiça de Minas Gerais prolate o acordão de um IRDR seus efeitos não vinculam os processos em tramitação no Rio de Janeiro. Esse limite dos efeitos vinculatórios da decisão do IRDR respeita o nosso modelo federativo, onde os estados possuem autonomia parcial no que diz respeito à aplicação de alguns dispositivos legais, desde que estes não contrariem a Constituição ou lei federal.

Ressalte-se que o limite territorial dos efeitos vinculatórios da decisão do IRDR fere o princípio da uniformidade geográfica, sobretudo na aplicabilidade dos tributos federais[7], ratificando o princípio da isonomia. Esse princípio estabelece a unidade política e econômica

[6] Art. 1.037**.** Selecionados os recursos, o relator, no tribunal superior, constatando a presença do pressuposto do *caput* do art. 1.036, proferirá decisão de afetação, na qual: (...).
§ 9.º Demonstrando distinção entre a questão a ser decidida no processo e aquela a ser julgada no recurso especial..
[7] Art. 151. É vedado à União:
I- Instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admita a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País.

através do tributo federal, vedando a discriminação em virtude do lugar da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária (HARADA, 2001, p. 296).

Em termos concretos, no caso de julgamento procedente pela impossibilidade de restabelecer as alíquotas do PIS/COFINS, essa majoração deverá incidir em todo o país, caso contrário, estar-se-á ferindo o princípio constitucional da uniformidade tributária, corolário do princípio do federalismo, vigente em nosso território, como núcleo imodificável. (SABBAG, 2009, p. 230).

Para o devido enfrentamento da uniformidade geográfica das relações jurídicas tributárias estabelecidas no âmbito federal, é imprescindível que a tese jurídica que verse sobre idêntica questão de direito seja apreciada pelo Supremo Tribunal Federal ou pelo Superior Tribunal de Justiça, através do recurso extraordinário ou recurso especial desde que presentes os respectivos pressupostos. Portanto, julgados os recursos e mantida a tese jurídica, será atribuído efeito *erga omnes* aos processos individuais e coletivos que estejam em curso no território nacional, desde que versando sobre a mesma questão de direito. Assim, após a decisão e fixação da tese pelo órgão responsável pelo julgamento do IRDR, o processo deverá haver disposto legal que obrigue a remessa de ofício do processo para os tribunais especiais, viabilizando assim, a impugnação da matéria de direito resolvida no incidente.

Outro aspecto interessante é que, mesmo que a parte que suscitou o incidente desista da ação, nada impede que o Tribunal dê prosseguimento à análise da demanda, tendo em vista que o que prevalece neste caso não é o interesse da parte que suscita o incidente e sim o interesse institucional do respectivo Tribunal em fixar uma tese que será usada de paradigma nas decisões judiciais de casos idênticos.

3. Inconstitucionalidade da eficácia vinculante na uniformização da jurisprudência das obrigações tributárias

O órgão competente para processar e julgar o IRDR é responsável pela formação da tese jurídica adotada no objeto da demanda, a qual será aplicada aos processos pendentes, estabelecendo o grau de vinculatividade do teor do julgamento do incidente, tornando-se o pressuposto de efetividade do instituto, uma vez que serve de pauta de conduta para o jurisdicionado e para os próprios juízes em casos futuros.

No dizer de (WAMBIER, 2016, p. 1462)

> Hoje, no Brasil, se reconhece na decisão judicial um efeito que diz respeito ao futuro: ser um precedente. Ser um precedente significa ser pauta de conduta para o juiz em casos posteriores, ser pauta de conduta para as próprias partes, ao se comportarem em sua vida social. Um precedente pode ser pauta de conduta por várias razões, uma delas, talvez a mais relevante, é porque interpreta a lei, por exemplo, acrescentando-lhe elementos que não constam de sua literalidade; ou, ainda, v.g., quando a decisão exerce função realmente criativa do direito, preenchendo conceitos vagos, reconhecendo hipóteses de aplicação concreta de cláusulas gerais.

Depreende-se que a eficácia vinculante da tese jurídica estabelecida em casos repetitivos evolui em busca da modulação de efeito temporal da respectiva decisão, uma vez que aquele entendimento deve aplicar-se dali para frente à mesma matéria tributária, fortalecendo o princípio da segurança jurídica. Portanto, quando há a modulação, os Tribunais afirmam que decidirão em conformidade com a nova tese a partir do momento em que houve a orientação definitiva.

O efeito vinculante do acordão se estende aos processos presentes e futuros, isto é, aos processos que foram sobrestados para o julgamento do incidente e às próximas demandas cujas matérias sejam idênticas àquelas que foram fixadas no acordão do IRDR. Quanto aos processos que ao tempo da instauração do incidente encontravam-se transitados em julgado a eles não se aplicará os efeitos do acordão do IRDR, mas parte da doutrina entende que neste caso seria cabível a propositura de ação rescisória, respeitando neste caso a Súmula 323 do STF[8].

Em que pese a decisão firmada no IRDR apresentar a mesma carga de eficácia das súmulas vinculantes, não há amparo constitucional para constituição de precedente vinculante, tornando-se necessário o reconhecimento da repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal e aplicação do disposto no art. 52, X, da Constituição Federal para apresentar efeitos *erga omnes* à decisão.

Partindo dessa premissa, (NERY, 2015, p.1965) sustenta que

> O sistema constitucional brasileiro estabelece a autonomia e independência do Poder Judiciário relativamente aos demais poderes do Estado (art. 2º). Dentro do Poder Judiciário o juiz tem independência, devendo decidir de acordo com a Constituição e as leis do País, com fundamento na prova dos autos. Não há hierarquia jurisdicional entre os órgãos do Poder Judiciário, salvo no caso de o tribunal, exercendo sua competência recursal, cassar ou reformar a decisão recorrida. Para mudar essa configuração constitucional é necessário haver modificação do texto da CF, para nela

[8] Súmula nº 323 do STF: Não cabe ação rescisória por ofensa a literal disposição em lei, quando a decisão rescindenda se tiver baseado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais.

> constar, expressamente, que os tribunais podem legislar por intermédio de súmula simples, orientações do plenário ou do órgão especial.

Cumpre observar que a Constituição Federal apenas confere eficácia vinculante aos pronunciamentos exarados pelo Supremo Tribunal Federal através da súmula vinculante[9], o julgamento de mérito da *ADIn* e *ADC*[10], além do provimento de recurso contra decisão judicial.

Patente a pretensão do IRDR de criar decisões vinculantes sem autorização constitucional. Portanto, evidencia-se a inconstitucionalidade do art. 985 do CPC[11], uma vez que vincula processos presentes e futuros com matérias de direito idênticas sem previsão constitucional, evidenciando-se assim, a ofensa à garantia constitucional da independência funcional dos magistrados (ROSSI, 2016, p. 125).

Conclui, assim, sob tal ponto de vista (SANTOS JÚNIOR, 2014, p. 21-22)

> A independência funcional judicial é violada quando o magistrado deixa de dizer o direito no caso concreto e passa a trabalhar com teses impostas desde cima (por isso damos o nome de 'controle remoto judicial'). Como abstrações, tais teses prescindem do contraditório material, que só se dá no caso concreto – a pretexto de pretensa maior uniformidade e de eficiência; sem falar da transformação do magistrado em uma espécie de gerente de sucursal, com funções corporativas e publicitárias.

Em que pese argumentações favoráveis sobre a eficácia vinculante do IRDR de que esta liberdade reside muito mais na convicção sobre os fatos, do que na sua compreensão pessoal acerca do sentido da regra jurídica, sob risco de comprometimento da forma sistemática do direito (WAMBIER, 2016, p. 1565), a alternativa para sustentar a constitucionalidade da eficácia vinculante das decisões proferidas através de tese estabelecida pelo IRDR nas obrigações tributárias, sobretudo no âmbito federal, é introduzi-lo através de Emenda Constitucional, ao invés de negar a liberdade individual de convencimento do magistrado e conferi-la ao Poder Judiciário.

---

[9] A CF no art. 103-A determina que a súmula vinculante do STF, emitida nos casos e com as configurações descritas no texto constitucional, vincula juízes e tribunais.

[10] Como determina a CF no art. 102 §2º, o julgamento de mérito, transitado em julgado, emitido pelo STF em *ADIn* e *ADC* tem eficácia *erga omnes* e atinge a todos.

[11] Art. 985. Julgado o incidente, a tese jurídica será aplicada:
I- a todos os processos individuais ou coletivos que versem sobre idêntica questão de direito e que tramitem na área de jurisdição do respectivo tribunal, inclusive àqueles que tramitem nos juizados especiais do respectivo Estado ou região;
II- aos casos futuros que versem idêntica questão de direito e que venham a tramitar no território de competência do tribunal, salvo revisão na forma do art. 986.
...

Considerações Finais

O propósito do presente artigo resumiu-se em demonstrar a proposta de uniformização da jurisprudência através da modulação de efeito temporal da tese fixada pelas decisões oriundas do IRDR, uma vez que aquele entendimento deve aplicar-se dali para frente à mesma matéria tributária, fortalecendo o princípio da isonomia e da segurança jurídica nas decisões judiciais.

Todavia, para se evitar a violação do princípio da uniformidade geográfica das relações jurídicas tributárias estabelecidas no âmbito federal, faz-se necessário que a tese jurídica fixada pelo órgão julgador responsável, que verse sobre idêntica questão de direito nas obrigações tributárias federais, seja obrigatoriamente apreciada pelo Supremo Tribunal Federal ou pelo Superior Tribunal de Justiça, exigindo-se a remessa de ofício do processo aos respectivos Tribunais especiais, viabilizando assim, a aplicabilidade da matéria de direito resolvida no incidente em todo território nacional, sobretudo porque a Constituição Federal somente confere eficácia vinculante aos pronunciamentos exarados pelo Supremo Tribunal Federal através da súmula vinculante, o julgamento de mérito da *ADIn* e *ADC*, além do provimento de recurso contra decisão judicial.

Evidenciou-se ainda, a inconstitucionalidade material do precedente vinculante firmado através das teses fixadas pelo IRDR, provocando a violação à garantia constitucional da independência funcional dos magistrados, ainda que sob a argumentação de corrente doutrinária de que a independência pertence ao órgão jurisdicional e não ao magistrado.

As respostas apresentadas às questões levantadas neste artigo, longe de tornarem-se definitivas, devem constituir-se em indicativos para estimular o legislador processual civil a apresentar proposta de Emenda Constitucional para sustentar a constitucionalidade da eficácia vinculante das decisões proferidas através de tese estabelecida pelo IRDR, na construção de um sistema jurídico plenamente capaz de torná-lo efetivo na tutela das obrigações tributárias federais.

Referências

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 19.ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007.

DANTAS, Bruno ...(et al.). **Do Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas. Breves Comentários ao Novo Código de Processo Civil**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015.

FREIRE, Rodrigo da Cunha Lima; CUNHA, Maurício Ferreira. **Novo Código de Processo Civil - CPC para concursos**: *Doutrina, Jurisprudência e questões de concursos*. 6ª ed. Salvador: Juspodivm, 2016.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 7. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2007.

NEVES, Daniel Amorim Assumpção. **Novo Código de Processo Civil Comentado**. 1ª ed. Salvador: Editora JusPodivm, 2016.

OLIVEIRA, Umberto Machado. **Princípios de direito agrário na constituição vigente**. 1ª ed. (2006), 2ª tir. /Curitiba: Juruá.

ROSSI, Júlio César. **Incidente de resolução de demandas repetitivas e o novo CPC: das inadequações às inconstitucionalidades.** Curitiba: Juruá, 2016.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. São Paulo: 2009.

SANTOS JÚNIOR, Rosivaldo Toscano dos. **Controle remoto e decisão judicial: quando se decide sem decidir**. Rio de janeiro: Lumen Juris, 2014.

SCATOLINO, Gustavo; TRINDADE, João. **Manual de direito administrativo**. 4.ed. Salvador: Editora JusPodivm, 2016.

WAMBIER, Teresa Arruda Alvim ...(et al.). **Primeiros comentários ao novo código de processo civil: artigo por artigo**. 2.ed. rev., atual e ampl. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016.