

Sergio Ricardo Ferreira Mota

**Bitributação no âmbito do direito interno brasileiro:  
distinção do ‘bis in idem’ na tributação, da justaposição e da  
sobreposição econômica de tributos**

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina para a obtenção do Título de Mestre em Direito.

Orientador: Professor Doutor Ubaldo Cesar Balthazar

Florianópolis  
2012

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor, através do Programa de Geração Automática da Biblioteca Universitária da UFSC.

Mota, Sergio Ricardo Ferreira

Bitributação no âmbito do direito interno brasileiro [dissertação] : distinção do 'bis in idem' na tributação, da justaposição e da sobreposição econômica de tributos / Sergio Ricardo Ferreira Mota ; orientador, Ubaldo Cesar Balthazar - Florianópolis, SC, 2012.  
279 p. ; 21cm

Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas. Programa de Pós-Graduação em Direito.

Inclui referências

1. Direito. 2. Direito Tributário. 3. Bitributação.  
I. Balthazar, Ubaldo Cesar. II. Universidade Federal de Santa Catarina. Programa de Pós-Graduação em Direito. III. Título.

Sergio Ricardo Ferreira Mota

**Bitributação no âmbito do direito interno brasileiro:  
distinção do ‘bis in idem’ na tributação, da justaposição e da  
sobreposição econômica de tributos**

Esta dissertação foi julgada adequada para obtenção do Título de Mestre em Direito e aprovada em sua forma final pela coordenação do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina, na área Direito, Estado e Sociedade, tendo sido aprovada em sua forma final pelo Orientador e pelos demais membros da Banca Examinadora:

Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar  
PPGD/UFSC – Orientador

Prof. Dr. Éverton das Neves Gonçalves  
PPGD/UFSC – Membro

Prof. Dr. Samuel da Silva Mattos  
PPGD/UFSC – Membro

Prof. Dr. Fábio Pugliesi  
UDESC – Membro externo

Prof. Dr. Luiz Otávio Pimentel  
Coordenador do PPGD

Florianópolis, 19 de outubro de 2012.



## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço de espírito e com o coração aberto, já que este sonho aqui concretizado não tem preço que o pague, a todos os professores e servidores da UFSC.

Em especial, agradeço ao Professor Dr. Ubaldo Cesar Balthazar, pessoa ímpar e melhor exemplo de vida dedicada aos seus alunos e a esta instituição de ensino, a qual, em face de pessoas como ele, hoje é reconhecida não apenas no Brasil, mas também no mundo.

Agradeço, por final, aos meus filhos Brunno e Otto, bem como à minha mulher Patrícia, verdadeiras ‘grandes fortunas’ da minha vida, que me acompanharam nesse caminho de pedras.



## RESUMO

A tributação repetida é uma realidade no sistema tributário brasileiro atual. Em face da multiplicidade de tributos existentes nesse sistema, denota-se haver tanto justaposição de tributos, como sobreposição econômica e jurídica de tributos. Por ser a bitributação um fenômeno jurídico, não se confunde com os fenômenos econômicos assemelhados, nem com outras figuras jurídicas também diretamente entrelaçadas. A bitributação no âmbito do direito interno não se confunde, em particular, com o *bis in idem* na tributação, nem com a justaposição e a sobreposição econômica de tributos. A pesquisa tem como objetivo geral o exame dessa distinção, para isso adota os métodos dedutivo e sistemático e utiliza, como procedimento instrumental, tanto material bibliográfico, como jurisprudência e legislação. A justaposição de tributos decorre da existência de tributos *lado a lado* com outros tributos no sistema tributário brasileiro porque este sistema busca gravar todas as expressões econômicas reveladoras de riqueza, como o patrimônio, a renda e o consumo, bem como utilizar os tributos para financiar atividades estatais específicas, ou não, referidas, ou não, a determinado indivíduo ou grupo de indivíduos pela prestação de serviços públicos, pelo exercício do poder de polícia e pela execução de obras públicas valorizadoras do bem imóvel do indivíduo. A sobreposição econômica de tributos, por sua vez, ocorre quando mais de um tributo grave um determinado substrato econômico relacionado a um mesmo sujeito passivo da obrigação tributária, ou não, e pode, ou não, configurar a correspondente sobreposição na esfera jurídica. Nas situações em que reste configurada essa sobreposição de tributos sob o prisma jurídico, quer seja pela bitributação, quer seja pelo *bis in idem* na tributação, também restará configurada, em conjunto, uma sobreposição econômica de tributos. Essa sobreposição econômica de tributos é uma realidade que, apesar de trazer alguns inconvenientes, em particular, na ordem econômica, hoje se justifica porque um sistema tributário não deve apenas buscar ser eficiente, coerente e harmônico, também deve respeitar compromissos sócio-políticos e desígnios populares consagrados na Constituição, a qual estrutura o sistema tributário e atribui funções e finalidades aos tributos componentes desse sistema. O *bis in idem* na tributação não é vedado pela atual Constituição, nem foi vedado outrora no país. Significa o fenômeno jurídico configurado pela tributação de um mesmo sujeito passivo da obrigação tributária, por dois ou mais tributos instituídos por parte de uma mesma pessoa jurídica de direito público interno dotada de poder legislativo, relacionada a uma mesma situação jurídica, ato jurídico, fato jurídico ou conjunto de fatos jurídicos. A

bitributação também não é vedada pela atual Constituição. Aliás, somente esteve vedada na vigência das Cartas de 1934 e 1937. Significa o fenômeno jurídico configurado pela tributação de um mesmo sujeito passivo da obrigação tributária, por dois ou mais tributos instituídos por parte de diferentes pessoas jurídicas de direito público interno dotadas de poder legislativo, relacionada a uma mesma situação jurídica, ato jurídico, fato jurídico ou conjunto de fatos jurídicos.

**Palavras-Chave:** Tributação. Bitributação. *Bis in idem* na tributação. Justaposição de tributos. Sobreposição econômica de tributos.



## ABSTRACT

The repeated taxation is a reality in the current Brazilian tax system. Faced with the multiplicity of existing taxes in this system it denotes there is both apposition of taxes such also economic and legal overlapping of taxes. Because the double taxation is a legal phenomenon, it not be confused with similar economic phenomena, nor with other legal figures also directly intertwined. The double taxation under the domestic law, particularly, not be confuse with the *bis in idem* in taxation, nor with the apposition of taxes and economic overlapping of taxes. The general objective of research is the examination of this distinction, for this it adopts the systematic and deductive methods and uses as instrumental procedure, both bibliographic material such also case law and legislation. The apposition of taxes stems from the existence of tax *side by side* with other taxes in the Brazilian tax system, because this system seeks to tax all economic expressions that reveal wealth, as the wealth, income and consumption, and use this taxes to finance state activities specific, or not, referable, or not, to particular individual or group of individuals due to public service delivery, due to exercise of police power and due to public works that values the property of the individual. The economic overlapping of taxes, in turn, occurs when more than one tax levied on a particular substrate economical related to the same taxpayer's tax obligation or not, and it may or may not to configure a corresponding overlapping in the legal sphere. In situations where this overlapping of taxes are configured under the legal prism, either by double taxation, either by *bis in idem* in taxation, also are configured together an economic overlapping of taxes. This economic overlapping of taxes is a reality that, despite bringing some drawbacks, particularly in the economic order, today is justified because a tax system should not only seek to be efficient, coherent and harmonious, must also follow the socio-political commitments and popular designs enshrined in the Constitution, which structure the tax system and assigns functions and purposes to taxes that exist in this system. The *bis in idem* in taxation is not prohibited by the current Constitution, nor was prohibited in the past in the country. It means a legal phenomenon configured by taxation of the same taxpayer, by two or more taxes imposed by same domestic public entity endowed with legislative power, related to the same legal situation, legal act, legal fact or set of legal facts. The double taxation also is not prohibited by the current Constitution. Moreover, it was prohibited only in the presence of the Constitutions of 1934 and 1937. It means a legal phenomenon configured by taxation of the same taxpayer, by two or more taxes

imposed by different domestic public entities endowed with legislative power, related to the same legal situation, legal act, legal fact or set of legal facts.

**Keywords:** Taxation. Double taxation. *Bis in idem* in taxation. Apposition of taxes. Economic overlapping of taxes.

## LISTA DE ABREVIATURAS

Art. – Artigo

CF – Constituição Federal

CSLL – Contribuição social sobre o lucro líquido

CTN – Código Tributário Nacional

EC – Emenda Constitucional

*e.g.* – *exempli gratia* (por exemplo)

ICMS – Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação

IE – Imposto sobre a exportação de produtos nacionais ou nacionalizados

IGF – Imposto sobre grandes fortunas

II – Imposto sobre a importação de produtos estrangeiros

IOF – Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários

IPI – Imposto sobre produtos industrializados

IPTU – Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana

IPVA – Imposto sobre a propriedade de veículos automotores

IR – Imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza

IRPF – Imposto de renda das pessoas físicas

IRPJ – Imposto de renda das pessoas jurídicas

ISS – Imposto sobre serviços de qualquer natureza

ITBI – Imposto sobre transmissão *inter vivos* a qualquer título de bens imóveis e de direitos reais sobre imóveis

ITCMD – Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos

ITR – Imposto sobre a propriedade territorial rural

LC – Lei complementar

n. – número



## LISTA DE SIGLAS

ALADI – Associação Latino Americana de Integração  
ALALC – Associação Latino Americana de Livre Comércio  
CEE – Comunidade Econômica Europeia  
COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social  
FFC – *Fiscal and Financial Committee* (Comitê Fiscal e Financeiro)  
FINSOCIAL – Fundo de Investimento Social  
FUNRURAL – Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural  
GATT – *General Agreement on Tariffs and Trade* (Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio)  
OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico  
ONU – Organização das Nações Unidas  
PASEP – Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público  
PIS – Programa de Integração Social  
STF – Supremo Tribunal Federal  
STJ – Superior Tribunal de Justiça  
TFR – Tribunal Federal de Recursos  
UFSC – Universidade Federal de Santa Catarina



## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	19
<b>1 TRIBUTAÇÃO REPETIDA E DISCRIMINAÇÃO DE RENDAS NO BRASIL</b> .....	25
1.1 ASPECTOS CONCEITUAIS.....	27
1.1.1 Rendas tributárias.....	28
1.1.2 Competência tributária.....	31
1.1.3 Tributação repetida.....	37
1.2 ASPECTOS HISTÓRICOS.....	39
1.2.1 Ordenações Reais.....	41
1.2.2 Constituição Imperial de 1824.....	45
1.2.3 Ato Adicional de 1834.....	46
1.2.4 Constituição Republicana de 1891.....	48
1.2.5 Constituição de 1934.....	50
1.2.6 Constituição de 1937.....	52
1.2.7 Constituição de 1946.....	54
1.2.8 Emenda Constitucional n. 18, de 1965.....	56
1.2.9 Constituição de 1967.....	58
1.2.10 Emenda Constitucional n. 1, de 1969.....	58
1.3 CONSTITUIÇÃO DE 1988.....	59
1.3.1 Normas gerais de Direito Tributário.....	62
1.3.2 Conflitos de competência tributária.....	63
1.3.3 Invasão de competência tributária.....	65
<b>2 JUSTAPOSIÇÃO E SOBREPOSIÇÃO ECONÔMICA DE TRIBUTOS</b> .....	71
2.1 JUSTAPOSIÇÃO DE TRIBUTOS.....	73
2.1.1 Tributação da renda.....	75
2.1.2 Tributação do patrimônio.....	77
2.1.3 Tributação do consumo.....	79
2.2 INCLUSÃO DE TRIBUTO NA BASE DE CÁLCULO DE TRIBUTO.....	80
2.3 NÃO-CUMULATIVIDADE NA TRIBUTAÇÃO.....	83
2.3.1 Técnica e princípio da não-cumulatividade.....	86
2.3.2 Tributos não-cumulativos.....	87
2.4 SOBREPOSIÇÃO ECONÔMICA DE TRIBUTOS.....	88
2.4.1 Funções e finalidades dos tributos.....	90
2.4.2 Bitributação econômica.....	95
<b>3 BITRIBUTAÇÃO E ‘BIS IN IDEM’ NA TRIBUTAÇÃO</b> .....	101
3.1 PRINCÍPIO DO ‘NE BIS IN IDEM’.....	106
3.2 TRIBUTOS ADICIONAIS.....	110

3.3 ‘BIS IN IDEM’ NA TRIBUTAÇÃO.....	113
3.4 BITRIBUTAÇÃO, DUPLA TRIBUTAÇÃO E PLURITRIBUTAÇÃO.....	122
3.5 BITRIBUTAÇÃO JURÍDICA.....	125
3.6 BITRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL.....	126
3.6.1 Harmonização da legislação tributária.....	129
3.6.2 Tratados.....	130
3.6.3 Posição do Brasil.....	132
3.7 BITRIBUTAÇÃO NO ÂMBITO DO DIREITO INTERNO....	134
3.7.1 Bitributação vertical e horizontal.....	142
3.7.2 Concurso de normas e pretensões tributárias.....	144
<b>4 TRIBUTAÇÃO REPETIDA NO ÂMBITO DO DIREITO INTERNO ATUAL.....</b>	<b>147</b>
4.1 IMPOSTO.....	147
4.1.1 Imposto sobreposto a imposto.....	148
4.2 TAXA.....	165
4.2.1 Taxa sobreposta a imposto.....	166
4.2.2 Taxa sobreposta à taxa.....	169
4.3 CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA.....	170
4.3.1 Contribuição de melhoria sobreposta a imposto.....	172
4.3.2 Contribuição de melhoria sobreposta à taxa.....	173
4.3.3 Contribuição de melhoria sobreposta à contribuição de melhoria.....	173
4.4 CONTRIBUIÇÃO ESPECIAL.....	174
4.4.1 Contribuição especial sobreposta a imposto.....	176
4.4.2 Contribuição especial sobreposta à taxa.....	180
4.4.3 Contribuição especial sobreposta à contribuição de melhoria	181
4.4.4 Contribuição especial sobreposta à contribuição especial.....	181
4.5 EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO.....	182
4.5.1 Empréstimo compulsório sobreposto a imposto.....	183
4.5.2 Empréstimo compulsório sobreposto à taxa.....	185
4.5.3 Empréstimo compulsório sobreposto à contribuição de melhoria.....	185
4.5.4 Empréstimo compulsório sobreposto à contribuição especial	185
4.5.5 Empréstimo compulsório sobreposto a empréstimo compulsório.....	186
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>189</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>203</b>
ANEXO A – Constituição Política do Império do Brasil, de 25 de março de 1824.....	211
ANEXO B – Lei n. 16, de 12 de agosto de 1834.....	213



ANEXO C – Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 24 de fevereiro de 1891.....	215
ANEXO D – Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934.....	217
ANEXO E – Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 10 de novembro de 1937.....	221
ANEXO F – Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946.....	223
ANEXO G – Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965.....	227
ANEXO H – Constituição da República Federativa do Brasil, de 15 de março de 1967.....	233
ANEXO I – Emenda Constitucional n. 1, de 17 de outubro de 1969	239
ANEXO J – Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988.....	245
ANEXO K – Súmulas dos Tribunais Superiores.....	263
ANEXO L – Tratados firmados pelo Brasil para evitar a bitributação internacional.....	265
ANEXO M – Tributos brasileiros atuais.....	269



## CONCLUSÃO

Finalizado o exame da bitributação no âmbito do direito interno brasileiro e apontada a sua distinção em relação ao *bis in idem* na tributação, à justaposição e à sobreposição econômica de tributos, expõe-se, enfim, as conclusões da presente dissertação.

Recorda-se que o trabalho buscava verificar a tributação repetida no Brasil e as figuras diretamente relacionadas aos tributos exigidos de modo repetido, ou seja, exigidos repetidas vezes, de modo que a palavra *repetição* foi utilizada como sinônimo de *duplicação*.

Como a tributação repetida está relacionada tanto a fenômenos econômicos, como a fenômenos jurídicos, optou-se por abordá-los conjuntamente, ou seja, tanto a justaposição e a sobreposição econômica de tributos, como a bitributação e o *bis in idem* na tributação.

Essas duas figuras, justaposição e sobreposição econômica de tributos, estranhas, em princípio, ao mundo jurídico, estão diretamente entrelaçadas ao fenômeno da tributação repetida e, por conseguinte, diretamente relacionadas àquelas outras duas figuras, jurídicas, cujos conceitos foram elaborados pela doutrina a partir de situações decorrentes daquela sobreposição econômica de tributos: a bitributação e o *bis in idem* na tributação.

O primeiro capítulo da pesquisa abordou a tributação repetida e a discriminação de rendas no Brasil. Inicialmente foram expostos os aspectos conceituais preliminares relacionados às rendas tributárias, à competência tributária e à tributação repetida (Item 1.1).

No que diz respeito propriamente à tributação repetida, foi esclarecido que ela corresponde à sobreposição de tributos semelhantes, ou não, incidentes sobre uma determinada situação jurídica, ato jurídico, fato jurídico ou conjunto de fatos jurídicos.

Ressaltou-se que a sobreposição econômica de tributos pode, ou não, configurar, sob o prisma jurídico, a ocorrência do fenômeno da bitributação ou do *bis in idem* na tributação, quando cuidar de diferentes tributos. Quando, porém, ainda sob o prisma jurídico, resultar da sobreposição de tributos semelhantes, restará configurado tanto do fenômeno econômico, como do fenômeno jurídico.

Todo tributo é configurado em face de sua hipótese de incidência, ou seja, em razão da descrição hipotética e abstrata de uma determinada situação jurídica, ato jurídico, fato jurídico ou conjunto de fatos jurídicos, por parte de uma norma legal e, para que houvesse uma eventual *identidade* entre tributos, seria necessário coincidirem todos os aspectos jurídicos dos respectivos tributos. Assim, seria necessário

coincidir não apenas o aspecto (elemento) material da hipótese de incidência tributária, mas também os aspectos (elementos) subjetivo, espacial, temporal e quantitativo.

Logo, não existem tributos *idênticos*, mas apenas tributos *semelhantes*.

Adentrou-se, em seguida, nos aspectos históricos da tributação repetida e da discriminação de rendas no Brasil (Item 1.2).

Lembrando que não há como se compreender o Direito sem que se faça uma análise de sua história, porque o Direito é um fenômeno sociocultural, foi exposto um recorte histórico a partir da consideração das *leis fundamentais* então vigentes no Brasil, tendo sido abordados os períodos históricos em que vigoravam as Ordenações Reais e todas as Constituições, outrora promulgadas ou outorgadas, bem como alguns Atos e Emendas Constitucionais de maior relevância na área tributária.

Verificou-se que no Brasil colonial (1500-1808) já existia uma *singela* separação de rendas entre a Coroa e as outras pessoas titulares, de fato ou de direito, da arrecadação. Os donatários das Capitânicas Hereditárias (1532-1548) cobravam, além da *redízima* de todas as rendas da Coroa, o *dízimo* do *quinto* dos metais e pedras preciosas devido à Coroa e a *meia dízima* do pescado, o qual já era tributado pelo *dízimo* da Coroa. De igual forma, no regime de Governo Geral posteriormente implantado (1548-1763), os governadores cobravam, além da *redízima* de todas as rendas da Coroa, a *meia dízima* do pescado e dos frutos da terra, os quais já eram tributados pela *dízima* da Coroa. Além disso, os municípios também passaram a cobrar tributos repetidos em face do surgimento de diferentes sistemas e procedimentos fiscais no território brasileiro.

Analisando o período do Brasil imperial (1808-1889), constatou-se que, apesar de editada a Constituição Imperial de 1824, somente em meados dos anos de 1830 é que foram editadas leis buscando uma *relativa* discriminação de rendas. Nesse período, foi editado o Ato Adicional de 1834 que não estabeleceu, porém, uma discriminação rígida de rendas e permitiu fossem perpetuadas aquelas práticas do passado.

Às vésperas da República, os problemas decorrentes da prática da cobrança de tributos de modo repetido e da coexistência de muitos tributos tomaram tal proporção que a discriminação de rendas passou a ser uma das principais questões a merecer solução por parte dos constituintes republicanos.

Promulgada a primeira Constituição da República, estabeleceu-se, enfim, uma discriminação rígida de rendas. A repartição das

competências tributárias se tornou *efetiva* com o federalismo implantado. Não obstante, como a Carta de 1891 estabeleceu que tanto a União, como os Estados, poderiam, cumulativamente ou não, instituir outras *fontes de receita* (art. 12), essa competência tributária concorrente terminou por permitir a bitributação, ou melhor, a perpetuação de velhos problemas.

A Constituição de 1934 instituiu uma discriminação constitucional de rendas ainda mais rígida. Apesar de a Carta vedar expressamente a bitributação e impor a prevalência do imposto instituído pela União, quando a competência fosse concorrente (art. 11), não estabeleceu, porém, o conceito da figura.

A partir de então, a questão da tributação repetida adentrou, de fato, tanto nas discussões travadas nos tribunais, como nos embates doutrinários. Surgiu, então, a necessidade de se conceituar, com precisão, a figura jurídica da bitributação, o que trouxe ao mundo jurídico uma outra figura assemelhada, porém, relacionada à criação de tributos por parte da mesma pessoa política: o *bis in idem* na tributação.

A Carta de 1934 buscava, na verdade, afastar de uma vez por todas os problemas verificados no passado. Para isso, simplesmente vedou a bitributação, de modo expresse, no texto da própria Constituição. Mantendo esse mesmo objetivo, aliás, a Constituição de 1937 trouxe poucas modificações em relação ao regime tributário anterior e repetiu a vedação relativa à bitributação (art. 24).

Apesar dessa legítima preocupação dos constituintes de 1934 e 1937, foi nesse período histórico, entretanto, que se verificou um verdadeiro *caos tributário* no país, resultado da coexistência, no ano de 1939, de 2.185 diferentes rubricas de receitas previstas em orçamentos estaduais e municipais. Assim, apesar dos bons propósitos dos constituintes, a vedação da bitributação não solucionou aqueles velhos problemas.

É verdade que o contexto histórico e a conjuntura econômica eram outros, mas as práticas de outrora já havia se arraigado na precária organização tributária que permanecia sem uma necessária sistematização.

Como a experiência histórica havia demonstrado que os problemas do passado não seriam solucionados com a pura e simples vedação da bitributação no Texto Constitucional, não houve, na Carta de 1946, a repetição de um dispositivo expresse nesse sentido.

Nos termos da Constituição de 1946 (art. 21), a União e os Estados poderiam instituir outros tributos, de modo concorrente, mas o imposto federal excluiria o estadual idêntico. Apesar de a nova redação

diferir daquelas constantes nas Cartas anteriores, a solução, porém, se assemelharia.

O constituinte de 1946 continuava buscando afastar aqueles problemas verificados no passado. Desta vez, porém, para alcançar o intento, também buscou afastar a invasão das competências tributárias atribuindo à União, enfim, a competência para legislar sobre normas gerais de direito financeiro (art. 5º, XV, *b*).

A Emenda Constitucional n. 18, de 1965, promoveu grandes mudanças e conseguiu, enfim, mas não totalmente, uma efetiva racionalização, simplificação e sistematização da matéria tributária.

A Constituição de 1967 não promoveu maiores alterações em relação à referida Emenda. De igual forma, a Emenda Constitucional n. 1, de 1969, manteve o texto relativo à matéria tributária praticamente semelhante à Carta de 1967.

Restou demonstrado pela exposição dos aspectos históricos (Item 1.2) que muitos problemas foram perpetuados ao longo da história do Brasil, como aqueles relacionados à prática de cobrança de tributos repetidos, à coexistência de tributos semelhantes com diferentes denominações, à invasão das competências tributárias e à superposição de tributos, o que gerou a preocupação, em todas as Constituições Republicanas, de se buscar implantar uma discriminação rígida de rendas, vedar a bitributação, afastar a invasão das competências tributárias, distinguir as espécies tributárias, implantar uma melhor organização tributária e racionalizar, simplificar e sistematizar a matéria tributária.

Adentrou-se, então, no exame da tributação repetida e da discriminação de rendas na Constituição de 1988 (Item 1.3), cujo constituinte, conhecedor da história do país, manteve aquelas preocupações de outrora.

Advertido que as questões relativas às normas gerais de Direito Tributário e aos conflitos e invasão de competência tributária seriam objeto de uma melhor análise conforme fossem retomados os assuntos no texto, foi explicado que a Constituição dispôs caber à lei complementar regular essas questões (art. 146) e estabeleceu uma rígida repartição de competências tributárias.

Como a palavra *invasão* significa o ato ou efeito de invadir, usurpar, apoderar-se à força, foi afirmado que a invasão de competência tributária afasta a bitributação e vice-versa, ou seja, são figuras excludentes entre si. A bitributação pode, ou não, ser vedada, ou seja, pode, ou não, ser inconstitucional, e a invasão, ao contrário, sempre implica em inconstitucionalidade.

Como a União pode extrapolar sua competência tributária ordinária para instituir impostos extraordinários, o que não configuraria a ocorrência de invasão da competência tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, igual raciocínio é possível de ser elaborado em face dos empréstimos compulsórios.

Por ter a Carta de 1988 disposto que os impostos residuais, não discriminados expressamente no art. 153, devem observar a vedação de ter fato gerador ou base de cálculo próprios daqueles discriminados originalmente na Constituição (art. 154, I), vedar a possibilidade de a União instituir empréstimos compulsórios e contribuições residuais, cujas hipóteses de incidência ou fatos imponíveis se assemelhassem aos dos tributos das competências das demais pessoas políticas, seria o mesmo que *esvaziar* a atribuição prevista constitucionalmente.

Por isso, foi afirmado que não há vedação constitucional impedindo a possibilidade de a União instituir empréstimos compulsórios e contribuições residuais cujas hipóteses de incidência ou fatos imponíveis se assemelhem aos dos tributos das competências das demais pessoas políticas.

Enfim, o constituinte de 1988, conhecedor dos problemas vivenciados na história do país, manteve aquelas preocupações relativas à prática da cobrança de tributos repetidos, à coexistência de muitos tributos e à invasão das competências tributárias. Consciente, porém, de novos problemas que possam advir no futuro, excepcionalmente previu, de modo expresso, a possibilidade de a União instituir impostos residuais, impostos extraordinários, contribuições residuais e empréstimos compulsórios.

O segundo capítulo do estudo examinou a justaposição e a sobreposição econômica de tributos. Inicialmente, destacou-se que existe no sistema tributário brasileiro uma multiplicidade de tributos e que, por consequência lógica, denota-se haver nesse sistema tanto justaposição de tributos, como sobreposição econômica de tributos. Também foi explicado que a palavra *justaposição* seria utilizada como sinônimo daquilo que é *colocado lado a lado, mas sem conjunção*, bem como que a palavra *sobreposição*, por seu turno, seria empregada como sinônimo de *superposição*.

Examinando a justaposição de tributos, foi dito que não há de se estranhar a existência de tributos *lado a lado* com outros tributos no sistema tributário brasileiro porque ele busca gravar todas as expressões econômicas reveladoras de riqueza, como o patrimônio, a renda e o consumo, bem como utilizar os tributos para financiar atividades estatais específicas, ou não, referidas, ou não, a determinado indivíduo ou grupo

de indivíduos pela prestação de serviços públicos, pelo exercício do poder de polícia e pela execução de obras públicas valorizadoras do bem imóvel do indivíduo (Item 2.1).

Em seguida, foi abordada a tributação da renda, do patrimônio e do consumo, ou melhor, das expressões econômicas reveladoras de riqueza do contribuinte, e assinalado que diante da multiplicidade de tributos existentes no sistema tributário brasileiro, a renda, o patrimônio e o consumo são onerados, hoje, por diferentes tributos justapostos.

Quanto à questão da inclusão de tributo na base de cálculo de tributo (Item 2.2), foi mencionado que esse procedimento representa, sob certo aspecto, uma sobreposição econômica de tributos, bem como que é por isso que se defende a decomposição, ou depuração, da tributação incidente sobre determinados bens, produtos, mercadorias e serviços, como forma de possibilitar aos consumidores o conhecimento do montante da tributação respectiva. Inclusive, há previsão expressa na Constituição dispondo que lei infraconstitucional deve estabelecer medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços (art. 150, § 5º).

Não obstante, seria muito difícil, senão impossível, depurar-se efetivamente a tributação incidente sobre determinados bens, produtos, mercadorias e serviços, de forma a permitir a exclusão, de sua base de cálculo, dos demais tributos incorporados.

Foi lembrado que a tributação de qualquer que seja o bem, produto, mercadoria ou serviço considerado é composta de tributos justapostos e sobrepostos economicamente. Além dessa realidade, muitos dos tributos aí considerados incluem em sua base de cálculo, outros tributos.

Também foi realçado que a Constituição não veda, de modo expresse, a inclusão de tributo na base de cálculo de outro tributo. Aliás, a Carta não se preocupa, sequer, em vedar a inclusão do tributo em sua própria base de cálculo. Excepcionalmente, porém, dispõe de forma expressa que o ICMS não compreende, em sua base de cálculo, o montante do IPI, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos (art. 155, § 2º, XI). A Constituição também dispõe que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo do ICMS, de modo que o montante do imposto a íntegro, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço (art. 155, § 2º, XII, i), ou seja, permite a inclusão do ICMS na base de cálculo do próprio ICMS.



No que diz respeito à cumulatividade relacionada à tributação incidente *em cascata* nos tributos ditos multifásicos foi mencionado que o problema pode, em teoria, ser afastado pela técnica da não-cumulatividade (Item 2.3). Como a tributação *em cascata* está relacionada aos tributos que incidem repetidamente em cada uma das fases do ciclo produtivo (produção de bens/comercialização de bens e mercadorias/prestação de serviços), ou melhor, *em cascata*, a Constituição determinou que a tributação relativa ao ICMS, ao IPI e aos impostos e contribuições residuais da União, devem observar a técnica da não-cumulatividade. Após explicar que a técnica da não-cumulatividade é o procedimento pelo qual se realiza aquele princípio constitucional, foi ressaltado que essa técnica, própria do ICMS e do IPI, não é prevista como obrigatória na tributação relativa às contribuições do PIS e da COFINS, em especial, por causa da própria natureza dessas contribuições, incidentes sobre a receita bruta e não sobre o valor individualizado de cada operação, bem como que a Carta remete a disciplina da não-cumulatividade das contribuições do PIS e da COFINS à legislação infraconstitucional que, ao final, terminou editada com as Leis n. 10.637, de 2002, e n. 10.833, de 2003, respectivamente.

No exame da sobreposição econômica de tributos (Item 2.4), mencionou-se que uma mesma riqueza pode ser tributada não apenas em face de diferentes razões, mas também por diferentes pessoas, que nas situações em que haja sobreposição econômica de tributos, poderá, ou não, restar configurada a correspondente sobreposição na esfera jurídica. Por outro lado, nas situações em que reste configurada essa sobreposição de tributos no âmbito jurídico, quer seja pela bitributação, quer seja pelo *bis in idem* na tributação, haverá em conjunto a sobreposição econômica.

Foi explicado que essa sobreposição econômica de tributos ocorre quando mais de um tributo grave um determinado substrato econômico e que essa realidade, apesar de trazer alguns inconvenientes, em particular, na ordem econômica, faz-se justificável porque um sistema tributário não deve apenas buscar ser eficiente, coerente e harmônico, também deve respeitar compromissos sócio-políticos e desígnios populares consagrados na Constituição, a qual estrutura o sistema tributário e atribui funções e finalidades aos tributos componentes desse sistema.

No Brasil, em particular, decorre dos objetivos almejados pela Constituição Federal, a qual atribui funções e finalidades próprias aos tributos.

Portanto, essa sobreposição não resulta apenas da escolha da estrutura do sistema tributário, mas também da eventual política fiscal adotada e das funções e finalidades atribuídas pela Constituição aos tributos existentes nesse sistema, ou seja, resulta de compromissos sócio-políticos adotados.

Prosseguindo com a questão, foi assinalado que apesar de a doutrina ainda fazer referência à sobreposição econômica relacionada à tributação repetida da renda poupada ou consumida por um mesmo contribuinte, a expressão também tem sido utilizada, agora, para referir-se, em particular, à tributação repetida incidente sobre diferentes contribuintes, como no caso da tributação dos lucros obtidos pela pessoa jurídica cumulada com a tributação dos lucros distribuídos aos seus sócios.

Como a sobreposição econômica de tributos (bitributação econômica) corresponde a toda e qualquer tributação repetida incidente sobre determinado substrato econômico, abrange tanto a situação referida majoritariamente pela doutrina na atualidade como outras situações nas quais os tributos estejam sobrepostos econômica ou juridicamente.

O terceiro capítulo da dissertação examinou a bitributação jurídica e o *bis in idem* na tributação. Em preliminar, ressaltou-se que, ao contrário do afirmado pela doutrina majoritária, a Constituição não veda a bitributação ou o *bis in idem* na tributação.

O fato de a Carta de 1988 ter adotado uma repartição rígida das competências tributárias não autoriza dizer que haveria uma vedação implícita da tributação repetida, uma vez que não seria lógico afirmar que o sistema tributário brasileiro não poderia ser aperfeiçoado, do mesmo modo que não seria legítimo afirmar que a geração atual teria o poder de retirar das mãos de uma geração futura o direito de aperfeiçoar um sistema tributário que almeje o bem comum da Sociedade brasileira.

Apesar de a Constituição não vedar expressamente a tributação repetida, a utilização dessa opção está tornando o sistema tributário verdadeiramente irracional. Conforme destacado no início desta dissertação, o constituinte de 1988 tinha conhecimento da história do país e de todos aqueles problemas perpetuados ao longo da história, em especial, da prática da cobrança de tributos de modo repetido, da criação de muitos tributos semelhantes com as mais variadas denominações e da invasão de competências tributárias.

Conhecedor dessas mazelas, o constituinte de 1988 assumiu compromissos sócio-políticos que não podem, agora, ser olvidados.

Apesar de justificável a sobreposição econômica de tributos, conforme já exposto anteriormente, a utilização da tributação repetida, na acepção jurídica, significa dizer que o atual constituinte derivado e o legislador infraconstitucional desconhecem a história de seu país, não têm conhecimento daquele *caos tributário* vivenciado, e.g., na vigência das Cartas de 1934 e 1937, não têm qualquer compromisso com os desígnios populares e que não têm qualquer conhecimento técnico do próprio sistema tributário brasileiro.

Apesar de a Constituição não vedar a tributação repetida sob o prisma jurídico, ela é irracional e demonstra que o constituinte derivado e o legislador infraconstitucional querem afastar aqueles compromissos sócio-políticos assumidos em razão de problemas históricos perpetuados no país.

Como o conceito da bitributação estava relacionado originalmente à competência tributária concorrente e aos impostos, terminou sendo *típico* de uma época.

Foi exposto que nas situações em que haja invasão da competência tributária não se pode falar em bitributação. As duas figuras são excludentes entre si. A figura da bitributação, por outro lado, exclui o *bis in idem* na tributação e vice-versa, porque as figuras também são excludentes entre si.

Após explicar que a expressão '*bis in idem*' na tributação possui o significado de repetição da tributação sobre a mesma coisa, assinalou-se que o conceito, no Brasil, está relacionado à competência tributária atribuída a uma mesma pessoa política.

Destacou-se que o *bis in idem* na tributação é uma figura jurídica distinta daquela sobreposição de tributos observada na acepção econômica, bem como que, ao contrário daquela, pode, ou não, ser legítimo em face do regime jurídico adotado no sistema tributário considerado.

Também foi exposto que a formulação original do princípio ou regra do *ne bis in idem* remonta ao Direito Romano, que havia sido aplicado, inicialmente, no campo processual civil, mas que houve uma evolução do princípio no transcorrer do século XIX (Item 3.1).

Como a maioria da doutrina brasileira entende ser essa sobreposição um fenômeno legítimo na tributação, ao contrário do que ocorre em determinadas situações relacionadas aos demais ramos do direito, no Brasil, em particular, passou-se a utilizar a expressão *bis in idem* e não aquela *ne bis in idem*, quando empregada no campo do Direito Tributário.

Assim, quando há referência expressa ao princípio do *ne bis in idem* na tributação, portanto, pretende-se atribuir ao caso um significado amplo e abrangente, ou seja, o significado de vedação da tributação repetida.

Adentrando no exame dos tributos adicionais (Item 3.2), apontou-se que alguns autores entendem que o *bis in idem* na tributação pode representar um mero adicional do tributo preexistente ou uma simples majoração desse tributo.

Foi advertido, porém, que a criação de tributos adicionais pode configurar tanto bitributação, como *bis in idem* na tributação, bem como que, por não existirem tributos idênticos, mas apenas tributos semelhantes, o tributo repetido não seria uma simples majoração do tributo, pois a lei que o instituisse necessitaria prever uma outra hipótese de incidência e, por consequência, haveria um fato gerador distinto. É por isso que algumas contribuições não devem ser consideradas meros adicionais.

Ainda examinando a figura desses adicionais, foi anotado que, como o art. 154, I, da CF, não veda a instituição de adicionais, mas tão apenas a criação de outros impostos que tenham fato gerador ou base de cálculo próprios daqueles já discriminados no Texto Constitucional, podem ser instituídos adicionais de quaisquer que sejam as espécies tributárias, ou seja, de imposto, taxa, contribuição ou empréstimo compulsório. Somente no caso de cuidar de adicional de imposto ou da contribuição residual prevista no art. 195, § 4º, da CF, em particular, é que deve ser observada a referida regra.

Em seguida (Item 3.3) foi apontado que, ainda que haja diferença entre as espécies tributárias consideradas na tributação, poderá restar configurado o *bis in idem*, observado apenas que o tributo considerado na situação possua a mesma natureza do outro tributo. Como as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios podem revestir a natureza jurídica, ou forma, de imposto ou taxa, pouco importa, então, a identidade da espécie tributária.

Também foi afirmado que apesar de a doutrina majoritária entender ser vedada essa tributação repetida, não há, na Constituição vigente, salvo algumas exceções, vedação expressa à bitributação ou ao *bis in idem* na tributação, e que as situações que o constituinte de 1988 quis vedar estão enumeradas nos dispositivos que cuidam das limitações do poder de tributar (arts. 150, 151 e 152), nos quais foi utilizada, aliás, a seguinte expressão: *é vedado*. Essa expressão também foi usada, inclusive, em outros dispositivos (arts. 160 e 195, § 11).

De igual forma, quando a Carta pretende vedar a tributação repetida, dispõe de modo claro sua intenção ao utilizar expressões próprias como, *e.g.*: *nenhum outro imposto poderá incidir* (art. 155, § 3º), ou, *sujeita-se exclusivamente à incidência do imposto* (art. 153, § 5º). Esse critério é adotado, inclusive, quando a Constituição pretende vedar a tributação incidente *em cascata*, ao dispor de modo claro essa intenção, com o uso das seguintes expressões: *não-cumulatividade* (arts. 153, § 3º, II, 154, I, 155, § 2º, I, e 195, § 12), ou, *uma única vez* (art. 149, § 4º, e 155, § 2º, XII, *h*).

Com base nessas reflexões, afirmou-se que o *bis in idem* na tributação não é vedado pela atual Constituição, nem foi vedado outrora no país. Hoje, significa o fenômeno jurídico configurado pela tributação de um mesmo sujeito passivo da obrigação tributária, por dois ou mais tributos instituídos por uma mesma pessoa jurídica de direito público interno dotada de poder legislativo, relacionada a uma mesma situação jurídica, ato jurídico, fato jurídico ou conjunto de fatos jurídicos.

Mencionou-se que a doutrina nacional utiliza, além do termo *bitributação*, a expressão *dupla tributação* ou a palavra *pluritributação* para se referir ao fenômeno (Item 3.4). A doutrina distingue, por outro lado, *bitributação* de *pluritributação*, ou seja, diferencia a *dupla tributação* da *tributação repetida* decorrente da exigência de mais de dois tributos.

Ocorre que o fenômeno da *bitributação* não significa *dupla tributação*, mas sim *tributação repetida*, de modo que os termos *bitributação* e *pluritributação* se equivaleriam. É que, como o prefixo *bi*, do latim *bis*, significa *repetição*, *outra vez*, a palavra *bitributação* significaria *tributação repetida*.

Após esclarecer que a *bitributação* ocorre quando uma mesma situação jurídica, ato jurídico, fato jurídico ou conjunto de fatos jurídicos, venham a ser onerados por dois ou mais tributos instituídos por diferentes pessoas jurídicas, quer sejam elas de direito público interno, quer sejam elas de direito público internacional, foi exposto que o problema relativo à *bitributação* deve ser solucionado no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro e o problema relativo à *bitributação* internacional deve ser solucionado no campo de ação dos tratados firmados pelo Brasil com os demais países.

Com base nessas reflexões, afirmou-se, em seguida (Item 3.5), que a *bitributação* não é vedada pela atual Constituição. Aliás, somente esteve vedada na vigência das Cartas de 1934 e 1937. Hoje, significa o fenômeno jurídico configurado pela tributação de um mesmo sujeito passivo da obrigação tributária, por dois ou mais tributos instituídos por

diferentes pessoas jurídicas de direito público interno dotadas de poder legislativo, relacionada a uma mesma situação jurídica, ato jurídico, fato jurídico ou conjunto de fatos jurídicos.

Anotado que seria impossível passar ao largo da figura relativa à bitributação internacional, apesar de não ser o objeto da pesquisa (Item 3.6), mencionou-se que, tal qual ocorre no âmbito do direito interno, a tributação repetida no âmbito das relações internacionais também pode ser analisada sob o prisma econômico ou jurídico.

Sob o prisma econômico, a sobreposição de tributos seria impossível de se afastar em decorrência do atual estágio de globalização econômica alcançado, no qual se verifica uma intensa troca de bens, produtos, mercadorias e serviços entre países.

Esse problema, porém, visto sob o prisma jurídico, pode ser em parte afastado através de tratados ou mediante a harmonização da legislação tributária dos países considerados.

Foi dito que os problemas advindos da bitributação internacional devem ser solucionados através dos tratados firmados pelo Brasil com outros Estados soberanos, cuja celebração é ato da competência conjunta do Presidente da República e do Congresso Nacional (arts. 21, I, 49, I, e 84, VIII, da CF), bem como que a bitributação internacional significa o fenômeno jurídico configurado pela tributação de um mesmo sujeito passivo da obrigação tributária, por dois ou mais tributos instituídos por diferentes pessoas jurídicas de direito público internacional, relacionada a uma mesma situação jurídica, ato jurídico, fato jurídico ou conjunto de fatos jurídicos.

Ao final desse terceiro capítulo foi analisada a bitributação no âmbito do direito interno (Item 3.7). Destacou-se que a vedação à bitributação está implícita apenas na redação de alguns poucos dispositivos como, *e.g.*, aqueles que atribuem competência tributária residual à União para instituir impostos não previstos originalmente no próprio Texto Constitucional e para instituir outras contribuições sociais destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social.

Como a Constituição atribui competência tributária extraordinária à União para instituir impostos na iminência ou no caso de guerra externa, compreendidos ou não em sua competência tributária ordinária (art. 154, II), a bitributação continuou possível e não está vedada.

Aquele entendimento contrário defendido por muitos autores resulta da doutrina construída no passado, cujos juristas vivenciaram o *caos tributário* ocorrido na vigência das Cartas de 1934 e 1937. Por isso, é verdade, representa uma legítima preocupação atinente àqueles problemas vivenciados outrora.

Prosseguindo com a questão, foi anotado que apesar de pouco mencionado pela doutrina, a bitributação também pode ocorrer diante de pretensões tributárias de diferentes entes federativos do mesmo *nível de governo*, ou seja, de diferentes pessoas políticas às quais são atribuídas as mesmas competências tributárias, como nos casos de bitributação decorrente da criação de tributos repetidos por diferentes Estados, por diferentes Municípios, pelo Distrito Federal e um determinado Estado, ou pelo Distrito Federal e um determinado Município, recordado aqui que a Constituição estabelece (art. 147) que ao Distrito Federal cabe tanto os impostos municipais (art. 156), como os impostos estaduais (art. 155).

A bitributação vertical ocorre em razão da criação de tributos repetidos por entes da federação de diferentes *níveis de governo* (entre União e Estados, entre União e Distrito Federal, entre União e Municípios, entre Estados e Distrito Federal, entre Estados e Municípios, ou entre Municípios e Distrito Federal). A bitributação horizontal, por sua vez, ocorre em razão da criação de tributos repetidos por entes da federação do mesmo *nível de governo* (entre Estados, entre Municípios ou entre um determinado Estado e o Distrito Federal), quando detenham a mesma competência tributária.

O quarto e último capítulo do estudo apontou a tributação repetida no âmbito do direito interno atual, considerando a tributação repetida como sendo a sobreposição de tributos semelhantes, ou não, cujas hipóteses de incidência (fatos geradores) ou bases imponíveis (bases de cálculo) se assemelhem.

Com esse propósito, foram enumerados vários exemplos dessa tributação, cuidando tanto de *bis in idem* na tributação, como de bitributação vertical ou horizontal, partindo-se do exame da sobreposição das espécies tributárias previstas na atual Constituição e considerando-se a classificação dos tributos em impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios.

Finalizada a dissertação, denota-se que o fenômeno jurídico da bitributação não se confunde com o fenômeno do *bis in idem* na tributação, também jurídico, nem tampouco com os fenômenos da justaposição e da sobreposição econômica de tributos, estranhos ao mundo jurídico.