

O FENÔMENO DA BITRIBUTAÇÃO: UMA ANÁLISE DA EXCEÇÃO DA TAXATIVIDADE ESTABELECIDA PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

João Paulo Barbosa
Graduando em Direito pelo UNIPTAN
e-mail: jpbarbosa54321@gmail.com

RESUMO: A proposta deste artigo é conceituar a bitributação e sua aplicabilidade no cenário da gestão tributária e, fazer uma relação dos dois conceitos para trabalharmos as exceções elencadas na legislação brasileira. Existem entendimentos favoráveis e desfavoráveis em relação à possibilidade da bitributação, na sua possibilidade de aplicação, temos o artigo 154 da Constituição federal de 1988 que vai tratar sobre as possibilidades da bitributação de forma constitucional e em alguns casos. Acredita-se ainda que, além das exceções estabelecidas como constitucionais na Carta Magna, decisões dos órgãos superiores e entendimentos doutrinários abordam outras exceções que também afastam a inconstitucionalidade da bitributação por diferentes aspectos. Por fim, fazer a comparação destes entendimentos doutrinários e legais se torna importante para que consigamos explicar como ocorre esse fenômeno da bitributação na gestão tributária brasileira.

Palavras chave: bitributação, gestão tributária, legislação, exceções.

INTRODUÇÃO

Diante da existência da bitributação no ordenamento jurídico brasileiro e as especificidades para sua aplicação, torna-se relevante a análise de quais são os casos permitidos para aplicação deste fenômeno seguindo os direcionamentos previstos em lei.

O presente trabalho justifica-se que apesar do rol taxativo estabelecido pela delimitação das competências tributárias na Constituição da República Federativa do Brasil, existem entendimentos pacificados e até na própria carta magna a possibilidade de aplicação da bitributação, sendo necessário analisar casos específicos externos a essa limitação do artigo 154 para que não seja declarada a inconstitucionalidade. Portanto, a relevância dessa pesquisa faz-se com base na necessidade de que se discuta a possibilidade da bitributação na gestão tributária brasileira e suas exceções, também previstas na Constituição Federal.

A Constituição Federal por meio dos seus artigos 153, 155 e 156 delimita a competência tributária de cada ente federativo (União, Estados e Municípios), tornando-se vedado pelo texto constitucional a bitributação, por se tratar de um rol taxativo. Diante dessa situação, surge a seguinte questão de pesquisa: em quais situações é possível a aplicação da bitributação de acordo com a legislação brasileira?

Este estudo tem como objetivo principal analisar a aplicação da bitributação no Direito Tributário Brasileiro, considerando quais são as possibilidades. Dentre os objetivos específicos estão: (i) conceituar o fenômeno da bitributação de acordo com a legislação brasileira, (ii) relacionar a bitributação com as exceções permitidas pela legislação e (iii) analisar sua aplicabilidade.

Assim sendo, o trabalho estruturado em quatro partes, sendo esta breve introdução, seguido do desenvolvimento. A metodologia utilizada é pesquisa bibliográfica para fundamentação teórica, de forma a permitir a compreensão do fenômeno da bitributação e a sua aplicabilidade. O parâmetro teórico foi embasado em estudos sobre a bitributação e suas exceções no ordenamento jurídico brasileiro. Posteriormente são apresentadas as considerações finais e referências.

1 BITRIBUTAÇÃO

1.1 Conceito

Iniciando a análise conforme a problematização, o ponto a ser abordado é de uma verificação inicial sobre o conceito da bitributação, relacioná-la com o *bis in idem* e, por fim, explicitar o motivo da vedação.

O conceito de bitributação está atrelado à possibilidade de dois entes federativos tributarem o polo passivo, que no caso é o contribuinte, sobre o mesmo fato gerador. Todavia a Constituição Federal de 1988 elenca as possibilidades para a ocorrência desse fenômeno na gestão tributária brasileira, em seu artigo 154:

A União poderá instituir:

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação. (BRASIL, 1988)

Além disso, existem entendimentos doutrinários e jurisprudenciais acerca de afastar a bitributação em determinados temas, conforme decisão do STF, que não reconheceu a bitributação no caso do ICMS pela circulação interestadual de álcool anidro e biodiesel, a sexta Câmara civil do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais negou o provimento ao recurso por inocorrência de bitributação, conforme abaixo:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO - ICMS - DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS - CIRCULAÇÃO INTERESTADUAL DE ÁLCOOL ANIDRO E BIODIESEL - REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - ARTS. 6º E 9º DA LEI

COMPLEMENTAR Nº 87/1996 - CONVÊNIO ICMS 110/2007 - §§ 10 E 11 DA CLÁUSULA VIGÉSIMA PRIMEIRA - ESTORNO DE CRÉDITO - DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELO COL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NO JULGAMENTO DA ADI Nº 4.171 - BITRIBUTAÇÃO - §§ 13 E 14 DA CLÁUSULA VIGÉSIMA PRIMEIRA - INCONSTITUCIONALIDADE NÃO DEMONSTRADA - INOCORRÊNCIA DE BITRIBUTAÇÃO - MEDIDA LIMINAR - SUSPENSÃO DE EXIGIBILIDADE DE ICMS - REQUISITOS NÃO PREENCHIDOS - DECISÃO MANTIDA - RECURSO DESPROVIDO. -Considerando que a previsão dos §§ 13 e 14 da Cláusula Vigésima Primeira do Convênio ICMS 110/2007, que determinaram a segregação do ICMS incidente sobre a circulação interestadual de álcool anidro e biodiesel contidos na gasolina C e no óleo diesel B, recolhido pelas refinarias de combustível sob o regime de substituição tributária, não se amolda à hipótese de bitributação vedada pelo col. Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADI nº 4.171, impõe-se a manutenção da decisão agravada que indeferiu a medida liminar pleiteada na origem, referente à suspensão da exigibilidade do tributo.

(TJ-MG - AI: XXXXX05500176001 MG, Relator: Yeda Athias, Data de Julgamento: 18/05/2021, Câmaras Cíveis / 6ª CÂMARA CÍVEL, Data de Publicação: 24/05/2021)

Por fim, apesar do rol taxativo estabelecido pela delimitação das competências tributárias na Constituição da República Federativa do Brasil, existem entendimentos pacificados e até na própria Carta Magna a possibilidade de aplicação da bitributação dentro dos requisitos já destacados anteriormente, sendo necessário analisar casos específicos externos a essa limitação do artigo 154 para que não seja declarada a inconstitucionalidade.

Portanto, justifica-se a relevância dessa pesquisa com base na necessidade de que se discuta a possibilidade da bitributação na gestão tributária brasileira e suas exceções, também previstas na Constituição Federal, além disso explicitar a diferença entre bitributação e bis in idem.

1.2 Bitributação x Bis in idem

Torna-se importante fazer uma análise sobre esses dois fenômenos existentes dentro da legislação tributária brasileira. A bitributação, como uma não aplicação, por se tratar de duas entidades cobrando tributos sobre o mesmo fato gerador, conforme conceitua José Carlos Braga Monteiro (2019, s.p): “Bitributação ocorre quando dois entes da federação, por meio de suas pessoas jurídicas de direito público, tributam o mesmo contribuinte sobre o mesmo fato gerador. Por exemplo, isso ocorre quando dois municípios pretendem cobrar ISS sobre um mesmo serviço prestado”. Já o Bis in idem permite que o mesmo ente público possa cobrar diferentes tributos sobre um mesmo fato gerador, conforme explica Talita Wolkart (2011, p.72):

Segundo anuncia o dicionário de latim forense, em sua literalidade, bis in idem significa “duas vezes no mesmo assunto”. Assim, restou consagrado na doutrina nacional que este instituto representaria a incidência tributária ocorrida duas vezes no mesmo assunto, ou seja, uma dupla ocorrência sobre um mesmo fato.

O Bis in idem, conceituado pelo Dicionário Jurídico (2012) é um princípio jurídico que significa "bis", repetição, "in idem", sobre o mesmo. Esta aplicação torna-se possível no texto constitucional, que apesar de não existir vedação expressa, a competência tributária precisa ser exercida dentro dos limites estabelecidos pela Constituição Federal, respeitando os princípios e as imunidades.

Com o objetivo explicitar melhor a diferença entre esses fenômenos da gestão tributária, apronta Regina Helena Costa (2009, p. 50):

A bitributação significa a possibilidade de um mesmo fato jurídico ser tributado por mais de uma pessoa. Diante de nosso sistema tributário, tal prática é vedada, pois cada situação fática somente pode ser tributada por uma única pessoa política, [...] Inviável, portanto, que haja mais de uma pessoa política autorizada a exigir tributo sobre o mesmo fato jurídico.

Já o bis in idem é ideia distinta, traduzida na situação de o mesmo fato jurídico ser tributado mais de uma vez pela mesma pessoa política, sendo permitido pelo sistema pátrio desde que expressamente autorizado pela Constituição [...]

Existem ainda doutrinadores e estudiosos que analisam o bis in idem como constitucional e a bitributação como inconstitucional, como é o caso de Joseane de Menezes Condé (2022, s.p) que vai fundamentar que “o bis in idem constitucional é permitido, mas para muitos pode ser considerado um excesso de competência. Nesse ângulo, a maioria dos tributaristas concorda que não há invasão de competência, pois somente um ente está legislando e fiscalizando os tributos supracitados.”

Tendo como exemplo de aplicação do bis in idem o lucro de uma empresa como fato gerador, incidindo dois tributos de competência da União que são o imposto sobre a renda e a contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), ou seja, dois tributos sobre o mesmo fato gerador e com amparo legal.

Por fim, sendo a forma de tributação constitucional ou inconstitucional como fundamentado pelos autores acima, o que se torna o centro dessa classificação é o fato gerador que é a gênese da obrigação tributária. Diante disso, faz-se necessário explicar o conceito e fundamentações desse termo jurídico e indispensável nas obrigações, facilitando a conceituação desses dois fenômenos, bitributação e bis in idem.

1.3 Fato gerador

O termo fato gerador tem sua previsão legal no capítulo II do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) em seus artigos 114 a 118 e traz como conceito o que o próprio termo já exprime, o fato de geração, que no direito é a obrigação tributária.

Como forma de destacar a necessidade do fato gerador para constituir as obrigações tributárias, o presidente do instituto brasileiro de direito tributário, Ricardo Mariz de Oliveira (2018, 459) versa que

O fato gerador acarreta uma substancial mudança no mundo, pois nele introduz um direito e uma obrigação que antes não existiam, ou, em outras palavras, dá gênese a uma relação jurídica inexistente antes dele, e inexistente sem ele. Essa relação, conquanto específica, tem a mesma qualidade de outras obrigações, de unir um sujeito ativo (credor) e um sujeito passivo (devedor) em torno do seu objeto.

Constituído o fato gerador, surge a obrigação tributária, podendo ser principal ou acessória. A obrigação tributária principal é a situação definida por lei como necessária e suficiente para sua ocorrência, conforme conceitua Denise Cristina Montovani Cera (2010, s.p):

A obrigação tributária principal ou patrimonial, de acordo com o 1º do art. 113 do CTN, é aquela que surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. A obrigação tributária principal implica entrega de dinheiro ao Estado. Exemplos: tributo e multa.

Já a obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da lei aplicável, mas não de forma exclusiva da lei, impõe a prática de ato que não configure como obrigação principal conforme conceitua a mesma autora, Denise Cristina Montovani Cera (2010, s.p) :

A obrigação tributária acessória ou não-patrimonial, pelo descrito no 2º do mesmo art. 113, decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Pressupõe a realização de atos que auxiliem a Administração Tributária na fiscalização dos tributos. Exemplo: emissão de nota fiscal e declaração de imposto de renda.

Ainda sobre tal fato, três elementos básicos são importantes: legalidade, que é a exigibilidade do cumprimento do princípio constitucional da legalidade; Economicidade, vai refletir o aspecto econômico do fato que está sendo tributado, como a base de cálculo, alíquota e a capacidade do sujeito passivo de contribuir; E causalidade, que é a consequência do fato gerador, surgindo assim o nascimento da obrigação tributária (SILVA; AILTON, 2019, s.p).

O fato gerador nada mais é que a situação de fato, prevista na lei de forma prévia, genérica e abstrata, que, ao ocorrer na prática, faz com que, pela materialização do direito ocorra o nascimento da obrigação tributária, seja esta principal ou acessória. Com isso, torna-se importante mencionar os motivos existentes para que seja vedado a bitributação sobre esse fato gerador.

1.4 Motivo da vedação da aplicação da bitributação

Partindo de uma análise histórica e do entendimento já levantado nos tópicos anteriores, a bitributação é a dupla incidência tributária por dois entes distintos, com as constituições anteriores a de 1988 isso acontecia de maneira mais clara nas competências que eram concorrentes e não exclusivas de um único ente federativo.

Na constituição de 1934 em seu artigo 11 temos o seguinte texto que veda a bitributação e elenca ao polo passivo da obrigação qual tributo ele iria extinguir a obrigação com o pagamento:

Art. 11 - É vedada a bitributação, prevalecendo o imposto decretado pela União quando a competência for concorrente. Sem prejuízo do recurso judicial que couber, incumbe ao Senado Federal, ex officio ou mediante provocação de qualquer contribuinte, declarar a existência da bitributação e determinar a qual dos dois tributos cabe a prevalência (BRASIL, 1934).

Já no próximo texto constitucional, o de 1937 esse artigo pode ou não ser recepcionado pelo poder constituinte originário, logo ele sofre uma alteração sobre esse assunto e passa a ser o artigo 24, além disso existia uma supremacia dos impostos criados pela União diante dos criados pelo Estado:

Art. 24 - Os Estados poderão criar outros impostos. É vedada, entretanto, a bitributação, prevalecendo o imposto decretado pela União, quando a competência for concorrente. É da competência do Conselho Federal, por iniciativa própria ou mediante representação do contribuinte, declarar a existência da bitributação, suspendendo a cobrança do tributo estadual (BRASIL, 1937).

Na constituição de 1946, permaneceu a proibição da bitributação, porém sem a previsão expressa no artigo 21 do termo e é nesse momento que começam a elencar a repartição de competências com seus respectivos repasses entre os entes federativos:

Art. 21 - A União e os Estados poderão decretar outros tributos além dos que lhe são atribuídos por esta Constituição, mas o imposto federal excluirá o estadual idêntico. Os Estados farão a arrecadação de tais impostos e, à medida que ela se efetuar, entregarão vinte por cento do produto à União e quarenta por cento aos Municípios onde se tiver realizado a cobrança (BRASIL, 1946).

Logo, na Constituição Federal de 1988 não existe uma vedação literal sobre a bitributação, todavia o legislador nessa constituição fez a repartição das competências de forma exclusiva para cada ente federativo e tornou a competência para instituir outros impostos, além dos previstos na Carta Magna privativa da União. Então atualmente aborda-se muito mais o conflito de competências previsto em lei do que o próprio termo “bitributação”.

Sobre a vedação da aplicação da bitributação é importante mencionar um entendimento jurisprudencial sobre a cobrança do IPVA (Imposto sobre a propriedade de veículos automotores) que é de competência do Estado fazer esse recolhimento, como o Estado de Goiás admite o registro e licenciamento de veículos em seu território, o estado de domicílio do sujeito passivo não pode cobrar, sob pena de bitributação. Assim, tem-se o posicionamento a seguir:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. IPVA. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA. VEÍCULO REGISTRADO E LICENCIADO EM ESTADO DIVERSO DA FEDERAÇÃO. COBRANÇA EM DUPLICIDADE PELO ESTADO DE MINAS GERAIS. IMPOSSIBILIDADE. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO. EXTINÇÃO DA EXECUÇÃO FISCAL.

1. A despeito da literalidade da disciplina do art. 1.035, § 5º, do CPC, o Supremo Tribunal Federal firmou entendimento de que o reconhecimento da repercussão geral não importa, por si só, na automática paralisação dos processos similares, salvo determinação expressa nesse sentido, o que, até o momento, não ocorreu em relação ao Recurso Extraordinário nº 1.016.605, em que se discute o local a ser pago o IPVA.
2. A alegação do autor, Estado de Minas Gerais, de que o registro da propriedade veicular deveria ter sido feito em seu território, em razão do que dispõe o art. 120 do Código de Trânsito Brasileiro e o art. 1º da Lei Estadual nº 14.937/2003, não lhe confere o direito de exigir o imposto daquele que inscreveu e licenciou seu automóvel em outra unidade federativa, cujos atos administrativos também gozam de presunção de veracidade e legitimidade.
3. Amparar a pretensão estatal seria permitir a existência de bitributação e a desconsideração da norma constitucional insculpida no art. 158, III, da Constituição da República, que, ao dispor que 50% do produto arrecadado com o IPVA será destinado ao Município em que estiver licenciado o veículo, traz implícita a ideia de que o registro constitui critério para se aferir a competência para a exigência do tributo.
4. Desse modo, enquanto não desconstituídos os atos de registro e licenciamento dos veículos de propriedade do contribuinte levados a cabo em outro Estado da federação, o Estado de Minas Gerais revela-se impedido de efetuar a cobrança do imposto em relação ao mesmo fato gerador, sob pena de bis in idem.

Por fim, na Seção III da atual Constituição da República Federativa do Brasil versa sobre quais impostos competem a cada ente federativo, começando pela União (Art. 153), passando pela competência dos Estados e Distrito Federal (Art. 155) e terminando nos Municípios (Art. 156). Todavia, apesar de existir fundamentações com base na vedação da aplicação da bitributação, existem três possibilidades constitucionais para que ocorra esse fenômeno, que veremos a seguir.

2 POSSIBILIDADES DE APLICAÇÃO DA BITRIBUTAÇÃO

O princípio da legalidade, no qual decorre a bitributação, está previsto no artigo 150, inciso I do texto constitucional de 1988, tendo como redação: “Sem prejuízo de outras garantias

asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;” (BRASIL, 1988).

Além de regras para criar tributo, como o princípio da legalidade, a lei exige que seja necessário determinar também o sujeito ativo, passivo e o fato gerador, sendo esse o requisito essencial, daquela obrigação. Conforme menciona o artigo 113, do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), a obrigação tributária:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Deve-se atentar que o fato gerador gera a obrigação de pagar, porém deve ser correspondente ao fato para proteger o interesse da coletividade e evitar o enriquecimento ilícito dos entes federativos. Conforme entende Ramon Henrique Santos (2012, s.p.): “[...] quando ocorrem várias incidências de tributos, cuja competência para instituição é de entes federados diferentes, sobre o mesmo fato gerador, pode-se dizer que ocorre um conflito de competência tributária”.

O fenômeno da bitributação ocorre quando existem dois ou mais entes tributando sobre o mesmo fato gerador, conforme ensina Regina Helena Costa (2019, p.67), “a possibilidade de um mesmo fato jurídico ser tributado por mais de uma pessoa”.

Por fim, importante destacar que a bitributação é uma hipótese excepcional de aplicação no ordenamento jurídico brasileiro. Diante dessa possibilidade de exceções, ainda sendo necessária a previsão expressa na Constituição Federal em seu artigo 154, II, estabelece quando a União poderá instituir tributos sobre outro ente federativo e assim ocorrer o fenômeno de que trata este artigo científico. São as seguintes possibilidades: impostos extraordinários, iminência ou caso de guerra externa e bitributação internacional.

2.1 Impostos Extraordinários

Classificam-se como impostos extraordinários, conceituado por Adriano Pinto “aqueles passíveis de serem cobrados na iminência ou no caso de guerra declarada”, que também conceitua que cobrar esse tipo de imposto é “[...] garantir a viabilidade de recursos para a batalha que se antevê ou já ocorre” (PINTO, 2008, s.p).

Lauany Barbosa dá uma breve explicação de como funciona o imposto extraordinário:

A União Federal poderá até mesmo instituí-los fora de sua competência, ou seja, dela, dos estados e dos municípios. Poderão ter o mesmo fato gerador e base de cálculo de impostos já existentes, sejam federais, estaduais ou municipais. Não pode ser um imposto novado, não pode haver inovação tributária, ou seja, não pode criar um tributo que não existe, pois assim será residual. O que pode é criar um que já exista. Pode-se, em caso de guerra, por exemplo, cobrar IPTU federal (que é municipal), ou seja, o nome não importa, pode ter o mesmo nome ou diferente, mas seu cerne já existe. É criado em outro âmbito. Não se submete ao princípio da anterioridade fiscal, nem da anterioridade “integral”, mesmo sendo mitigado (90 dias). É restituído por meio de Medida Provisória. Cessada a situação que lhe deu causa, encerra-se a sua cobrança. É um imposto transitório, isso quer dizer só é criado para um determinado contexto (BARBOSA, 2012, s.p.).

Conclui-se que o fenômeno da bitributação é vedado pela Constituição Federal de forma tácita, salvo as exceções também previstas no texto constitucional, o caso de guerra externa que será apresentado no próximo tópico autoriza a União a cobrar o imposto extraordinário, este que autoriza o legislador a definir a base de cálculo e alíquotas de forma livre, conforme artigo 76 do Código Tributário Nacional que “na iminência ou no caso de guerra externa, a União pode instituir, temporariamente, impostos extraordinários compreendidos ou não entre os referidos nesta Lei, suprimidos, gradativamente, no prazo máximo de cinco anos, contados da celebração da paz”. (BRASIL, 1966).

2.2 Iminência ou caso de guerra externa

Trata-se da primeira hipótese de possibilidade da bitributação prevista na Constituição Federal, conforme artigo 154, inciso II: “na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação” (BRASIL, 1988).

Seria hipótese de “bitributação”, exemplificativamente, o fato de a União instituir o Imposto Extraordinário sobre guerra ou sua iminência tomando como base de cálculo, a mesma concebida para o Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – hipótese para a incidência do ICMS, prevista pelo art. 155, II, da Constituição Federal de 1988, de competência dos Estados e do Distrito Federal – uma vez que se revelaria, dessa forma, como a tributação por dois entes federativos – União e Estados ou Distrito Federal –, tributariam o mesmo contribuinte sobre o mesmo fato gerador.

Registre-se o caráter temporário que envolve a figura do Imposto Extraordinário sobre guerra ou sua iminência, uma vez que apresenta a nota distintiva de atrelamento às circunstâncias que autorizaram a sua exigência. Dessa forma, a sua extinção deve ocorrer, ainda que de forma gradativa, ao desaparecerem as causas que lhe deram origem – reduzidos, em

nosso sentir, à quantificação do chamado “esforço de guerra, nas suas despesas associadas”. (CARVALHO; Osvaldo, 2019, s.p)

Saliente-se, uma vez mais, que não há se falar em prazo definido para sua extinção, pois – como dito – a expressão veiculada pelo art. 76 do Código Tributário Nacional, que trazia a previsão de prazo máximo de 5 (cinco) anos, não encontra fundamento de validade na disposição atual do art. 154, II, da Constituição Federal, que, de sua parte, só faz menção à sua supressão de maneira gradativa.

Por fim, dentro dos comandos da Constituição Federal de 1988, que o art. 150, § 1º, da Carta Magna, uma outra característica relacionada ao Imposto Extraordinário de guerra ou sua iminência, na medida em que o referido artigo o excepciona da observância das anterioridades de exercício e nonagesimal, estipuladas pelo art. 150, III, “b” e “c”, do Texto Constitucional.

Ademais, na busca de entendimentos jurisprudenciais sobre a vedação e a possibilidade da bitributação nos casos de guerra não foram encontrados, uma vez a última guerra no Brasil findou-se em 1945 e a Constituição Federal é de 1988 ainda não se pacificou entendimentos jurisprudenciais sobre a possibilidade de bitributação na iminência ou casos de guerra externa.

2.3 Bitributação internacional

A segunda hipótese legal permitida é a bitributação internacional, esta pode ocorrer em situações em que a pessoa física ou jurídica realiza operações internacionais. Na bitributação internacional, esse imposto duplicado ocorre quando dois países cobram os mesmos impostos sobre uma operação ou atividade, como fonte de renda, lucros, royalties, dividendos e outros casos específicos.

De forma a fundamentar tal possibilidade, novos julgados através dos tribunais nos mostram a sua aplicabilidade no sistema jurídico brasileiro. Segue o entendimento sobre o IR (Imposto de renda retido na fonte), pela aplicação da convenção entre Brasil e Suécia para evitar a dupla tributação em matérias de impostos sobre a renda:

EMENTA Recursos extraordinários. Direito Tributário. Convenção entre o Brasil e a Suécia para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda (Decreto nº 77.053/76). Imposto de renda retido na fonte. Isenção. Dividendos distribuídos por empresas nacionais sediadas no Brasil a sociedade da Suécia residente naquele país. Empate no julgamento do apelo extremo interposto pela União. Proclamação de solução contrária à pretendida pela recorrente (art. 146 do RISTF). 1. Trata-se de controvérsia, tendo presente a Convenção entre o Brasil e a Suécia para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda (Decreto nº 77.053/76), acerca da isenção, garantida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), do imposto de renda retido na fonte incidente sobre dividendos distribuídos por empresas nacionais sediadas no Brasil a sociedade da Suécia residente naquele país, todas citadas nos autos. Verificação de empate no julgamento do recurso extraordinário da União interposto contra acórdão do STJ. 2. No que se refere à condição jurídica dos tratados internacionais em face de normas de direito interno, os principais

entendimentos dos Ministros integrantes da corrente a favor do provimento de tal recurso podem ser sintetizados do seguinte modo: de um lado, defendeu-se que (i) tratados internacionais são espécies normativas infraconstitucionais distintas e autônomas, as quais não se confundem com normas federais, tais como decretos-legislativos, decretos executivos, medidas provisórias, leis ordinárias ou leis complementares e (ii) a Carta Federal não respalda o paradigma dualista; de outro lado, alegou-se existir paridade normativa entre atos internacionais e leis infraconstitucionais de direito interno, resolvendo-se as antinomias entre essas normas pelo critério cronológico ou da especialidade e ressaltando-se os tratados e as convenções internacionais sobre direitos humanos. Argumentou-se, também, que o art. 98 do CTN, de modo legítimo, atribui precedência aos tratados ou convenções internacionais em matéria tributária e estabelece, em virtude do critério da especialidade, a suspensão provisória da eficácia e da aplicabilidade do ordenamento positivo interno. O entendimento sobre a alegada afronta ao princípio da isonomia é de que o acórdão recorrido confundiu o critério de conexão nacionalidade com o de residência, estendendo a todos os súditos suecos residentes no exterior benefícios fiscais apenas concedidos aos residentes no Brasil. 3. A argumentação da corrente contra o provimento do apelo extremo da União pode ser resumida da seguinte maneira: para se ultrapassar o entendimento da Corte Superior, a qual consignou ter aquela convenção vedado a dupla tributação e a distinção entre nacionais e residentes, seria necessário o reexame da causa à luz da legislação infraconstitucional pertinente, o que não é permitido em sede de recurso extraordinário. 4. Os Ministros julgaram prejudicado, por unanimidade, o recurso extraordinário interposto pela Volvo do Brasil Veículos LTDA e outros contra o acórdão do TRF-4. Foi negado provimento ao recurso extraordinário da União em razão do empate na votação, nos termos do art. 146 do RISTF.

(STF - RE: XXXXX PR, Relator: GILMAR MENDES, Data de Julgamento: 05/08/2020, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 06/10/2020)

O motivo que isso ocorre é por conta da soberania das nações. Por isso, pode ser necessário pagar a bitributação em operações como repatriação de investimentos e remessas de capital vindas do exterior. Nesses casos, alguns países estabelecem acordos bilaterais para chegar a um acordo de taxas reduzidas, para melhorar a relação internacional e comércio exterior. Conforme entendimento de Mariana Branco (2022, s.p):

Os tratados internacionais para evitar a dupla tributação estão ganhando um novo desenho. Os acordos mais recentes firmados pelo Brasil, com Singapura, Suíça e Emirados Árabes Unidos, trazem alterações que, segundo especialistas, alinham o país ao BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), plano da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) com apoio do G20 para evitar a transferência de lucros para países de baixa tributação. Tributaristas disseram que as mudanças adequam o Brasil à cooperação fiscal internacional e aumentam a previsibilidade e segurança jurídica para investidores.

O Brasil possui uma lista de países no qual apresenta acordo internacional para minimizar a bitributação. Até o ano de 2022, o país apresenta cerca de 86 acordos internacionais com o intuito de reduzir essas tributações conforme previsto no registro da Receita Federal (2022, s.p) e na figura 1.

Importante atentar-se quanto a necessidade de receber ou enviar dinheiro para o exterior e o funcionamento da tributação sobre as operações no país em questão, para que mesmo que haja previsão legal da bitributação internacional, não seja necessário para que haja a extinção da obrigação dois pagamentos de tributos.

Conforme mencionado anteriormente o Brasil possui acordos para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal, sendo esses acordos com 37 países conforme a figura 1.



Figura 1: Países em acordo com o Brasil para evitar a dupla tributação

Fonte: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao>

Por fim, torna-se importante analisar que mesmo que exista essa exceção quanto a bitributação na forma da lei, existem alternativas como os acordos para que não seja necessária a aplicação da mesma nem nas negociações internacionais, promovendo a diminuição da evasão fiscal e a bitributação para o sujeito passivo da obrigação.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O termo bitributação ainda é vinculado apenas a não possibilidade de aplicação no ordenamento jurídico brasileiro, apesar de não existir o termo de forma expressa na Constituição Federal de 1988, torna-se possível depreender sobre essa vedação ao tratar das competências privativas dos entes federativos a determinado grupo de impostos. Essa pesquisa propôs, como objetivo geral, analisar a possibilidade de aplicação da bitributação na legislação brasileira e descrevê-las.

Entretanto, ao analisar o problema, notou-se que com base na legislação brasileira existem duas situações possíveis de aplicar a bitributação, nos casos de iminência ou caso de

guerra externa e em relações internacionais. Para ambos os casos a Constituição Federal de 1988 prevê, delimita o fato gerador e também que na iminência ou caso de guerra externa essa possibilidade só se concretiza enquanto a guerra estiver instaurada, tendo fim a guerra, finda-se também a possibilidade da bitributação.

Por meio das análises legais e entendimentos jurisprudenciais nota-se bastante discussão sobre o tema desse trabalho no quesito da vedação e nas situações em que é possível a bitributação. No caso das relações internacionais já existem tratados que tendem a diminuir a aplicação desse fenômeno por meio de acordos de qual país seria a competência de exigir aquela obrigação.

Todavia, ao elencar sobre a iminência ou caso de guerra externa, foi apresentado a possibilidade da bitributação, mas não foi possível a busca de entendimentos jurisprudenciais sobre o assunto em razão do fato, nossa última guerra externa foi a 2ª Guerra Mundial e como a Constituição Federal é de 1988, não encontrando casos práticos para analisar tal possibilidade de aplicação.

O presente trabalho traz contribuições para o entendimento que existem duas situações legais que pode ser aplicado a bitributação e que não existe apenas a não possibilidade desse fenômeno no ordenamento jurídico brasileiro. Uma sugestão para novas pesquisas é analisar se existe entendimentos pacificados sobre aplicação da bitributação além dos casos elencados na Constituição da República Federativa do Brasil.

REFERÊNCIAS

ACORDOS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E PREVENIR A EVASÃO

FISCAL. Receita Federal, Brasil, jul. 2018. Disponível em:

<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao>. Acesso em 11 outubro 2022.

BARBOSA, Luany. **IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS (IGF)**. Site Blog Spot. São Paulo, mar.2014. Disponível em: <<http://lauanybarbosa.blogspot.com.br/2012/08/direito-tributario-aula-01-imposto.html>>. Acesso em 16 maio 2022.

BRANCO, Mariana. **BRASIL ATUALIZA TRATADOS INTERNACIONAIS PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO**. 2022. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/brasil-atualiza-tratados-internacionais-para-evitar-dupla-tributacao-01082022>. Acesso em 13 novembro 2022.

BRASIL. **CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**. Brasília: Senado, 1966.

BRASIL. Constituição (1988). **CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL**. Brasília: Senado, 1988.

BRASIL. **SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**. Recurso Extraordinário nº XXXXX - PR. RECURSO EXTRAORDINÁRIO 460.320 PARANÁ. Brasília, DF: Supremo Tribunal federal, [2020]. Disponível em:

<https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/939900334/inteiro-teor-939900344>. Acesso em 12 outubro 2022.

BRASIL. **TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE MINAS GERAIS**. Agravo de Instrumento - Cv nº XXXXX05500176001 MG. Minas Gerais, MG: Tribunal de Justiça de Minas Gerais, [2021]. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/tj-mg/1237583125>. Acesso em: 15 maio 2022.

CARLETTI, Amilcare. **DICIONÁRIO DE LATIM FORENSE**. 10. ed. rev. São Paulo: Leud, 2011, p. 113.

CERA, Denise Cristina Mantovani. **A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL E A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA DEVEM NECESSARIAMENTE ESTAR PREVISTAS EM LEI**. 2010. Disponível em: <https://lfg.jusbrasil.com.br/noticias/2394597/a-obrigacao-tributaria-principal-e-a-obrigacao-tributaria-acessoria-devem-necessariamente-estar-previstas-em-lei-denise-cristina-mantovani-cera>. Acesso em 13 novembro 2022.

CONDÉ, Joseane de Menezes. **DESCORTINANDO O SIGNIFICADO DE BIS IN IDEM E BITRIBUTAÇÃO**. 2022. Disponível em:

<https://www.migalhas.com.br/depeso/362197/descortinando-o-significado-de-bis-in-idem-e-bitributacao>. Acesso em 13 novembro 2022.

CONSTANCCIO, Brenda. **BITRIBUTAÇÃO E O PRINCÍPIO BIS IN IDEM**. JurisWay Sistema Educacional Online, 2017. Disponível em: https://www.jurisway.org.br/monografias/monografia.asp?id_dh=18800. Acesso em 16 maio 2022.

COSTA, Regina Helena. **CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO: CONSTITUIÇÃO E CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**. São Paulo: Saraiva, 2009.

COSTA, Regina Helena. **CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO - CONSTITUIÇÃO E CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**. – 9. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

FAVERO, Ramon Henrique Santos. **A INCONSTITUCIONALIDADE DA BITRIBUTAÇÃO DO ICMS NO E-COMMERCE**. Site Amorim e Leão. São Paulo, mar.2014. Disponível em: <http://www.amorimassociados.com.br/a-inconstitucionalidade-da-bitributacao-do-icms-no-e-commerce.asp>. Acesso em 12 maio 2022.

MONTEIRO, José Carlos Braga. **A DIFERENÇA ENTRE BITRIBUTAÇÃO E BIS IN IDEM**. Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/artigos/diferenca-entre-bitributacao-e-bis-in-idem.htm>. Acesso em 13 novembro 2022.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA – CRITÉRIOS E QUESTÕES FUNDAMENTAIS**. Site IBDT. São Paulo, mai.2018. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/fato-gerador-da-obrigacao-tributaria-criterios-e-questoes-fundamentais/>. Acesso em 12 outubro 2022.

PINTO, Adriano. **IMPOSTOS EXTRAORDINÁRIOS**. Site Adriano Pinto. Fortaleza, mar.2014. Disponível em: http://www.adrianopinto.adv.br/visualizar_artigo_impressao.asp?cata=823&titulo=E. Acesso em 12 maio 2022.

RICARDO, Alexandre Cebrian Araújo. **DIREITO TRIBUTÁRIO ESQUEMATIZADO**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2012.

SILVA, Ailton dos Santos. **O QUE É FATO GERADOR**. 2019. Disponível em: <https://www.fiscalti.com.br/o-que-e-fato-gerador/>. Acesso em 13 novembro 2022.

WOLKART, Talita Pimenta Félix. **BASE DE CÁLCULO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: UM CAMINHO PARA SE AFERIR O BIS IN IDEM E A BITRIBUTAÇÃO**. São Paulo, 2011. Disponível em: <https://tede.pucsp.br/bitstream/handle/5723/1/Talita%20Pimenta%20Felix%20Wolkart.pdf>. Acesso em 13 novembro 2022.