

BITRIBUTAÇÃO NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

Régis dos Santos LEÃO¹
Juliana Hitomi ISHII²

RESUMO: Faz-se uma análise neste trabalho da bitributação no ordenamento jurídico brasileiro, levando em consideração a sua evolução história no direito pátrio, bem como a sua disposição no ordenamento jurídico brasileiro, e as exceções ao princípio da não tributação.

Palavras-chave: Bitributação. História. Fato gerador. Exceção. Tributação.

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho abordará em primeiro plano toda a evolução histórica da bitributação no direito brasileiro, desde sua primeira aparição até a mais recente disposição sobre o assunto.

No segundo momento passará o trabalho a abordar a bitributação no ordenamento jurídico, tratando da sua previsão e de sua regulamentação, e de regras gerais sobre a tributação.

Após a análise da bitributação, passaremos a tratar das exceções ao Princípio da não bitributação, trazendo no capítulo as possibilidades em que o ente público poderá limitar este princípio.

Ao final será concluído o tema de acordo com o que fora pesquisado, trazendo consigo os pontos de maior relevância dentro do trabalho.

¹ Discente do 1º ano do curso de das Faculdades Integradas “Antonio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente. regis_rsl@hotmail.com. Bolsista do Programa de Iniciação Científica 2014.

² Discente do curso de Direito das Faculdades Integradas “Antonio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente. juishii@hotmail.com. Bolsista do Programa de Iniciação Científica 2014.

2 EVOLUÇÃO HISTÓRICA

A primeira vez no Brasil que se ouve dispor sobre a bitributação, é ainda no período do Brasil colonial (1500-1808). Ocorria a bitributação aqui no tocante a cobrança dos impostos pelos entes com direito de arrecadação, entre eles estão a Coroa, o Governo geral e as Capitânicas Hereditárias. A cobrança da época recebia o nome de dizimo ou dizima, e era cobrado por todos os entes citados anteriormente, via de regra o fato gerador eram as rendas obtidas através da exploração de pedras preciosas, bem como das fortunas e pescados.

Dentro do período do Brasil imperial (1808-1889), tem-se como principal fonte normativa a Constituição Imperial de 1824, que por volta do ano de 1830 editou leis com a finalidade de discriminação de rendas. Ainda neste período foi editado o Ato Adicional de 1834, que pecou em não estabelecer de forma rígida um discriminação dessas rendas, fato este que fez com que continuasse a ocorrer neste período a bitributação.

Eis que chega a República ao Brasil, e em 1891 ficou estabelecido que tanto a União quanto os Estados, poderiam de maneira livre e cumulativamente, instituir novas fontes de receitas, fazendo com que no Brasil ainda existisse a figura da bitributação de maneira desenfreada.

A partir da Constituição de 1934, se observa de maneira mais clara a preocupação do legislador constituinte com a questão problemática da bitributação, fato que corrobora esta afirmativa, é o tratamento dado a essa questão pela Carta Magna, que tratou a questão de forma rígida com a finalidade de mitigar esta prática que já estava enraizada nos ordenamentos jurídicos passados. Na constituição em questão a vedação a bitributação estava de forma expressa no tipo legal, bem como previa a União como ente cobrador de imposto sob o mesmo fato gerador, sendo assim não podia o Estado tributar o mesmo fato gerador que a União já estava tributando.

A Constituição de 1937 seguiu a mesma linha de raciocínio da de 1934, vedando assim expressamente a figura da bitributação do ordenamento jurídico brasileiro.

Acontece que nesse período ocorre uma situação de caos tributário, que embora as intenções da lei fossem as melhores possíveis, ainda não foi possível

proibir que acontecesse o fenômeno da bitributação, com certeza as vedações expressas fizeram com que diminuísse o caso dessas cobranças, entretanto, não foi o suficiente para proibi-la conforme o desejo do legislador. Credita-se esse caos jurídico a uma má sistematização do sistema tributário nacional, o que trazia vários efeitos negativos nas relações tributárias nacionais.

Observado ao longo do período histórico de que a simples vedação expressa a bitributação não seria o suficiente para impedi-la, surgiu no texto constitucional de 1946 nova vedação expressa para impedir a prática, diferenciando-se das anteriores por trazer consigo, a possibilidade da União legislar sobre normas gerais de direito financeiro. Assim como as anteriores, só que com nova redação, trouxe que tanto a União, quanto os Estados poderiam instituir tributos, entretanto o imposto federal substituiria o estadual idêntico. Esta constituição também não foi eficaz o quanto se esperava, porém conseguiu minimizar o caos mais ainda acontecia com freqüência a bitributação.

Ganha destaque após a constituição de 1946, a emenda constitucional numero 18 de 1965, que trouxe grandes modificações ao sistema tributário nacional. Esta emenda conseguiu uma efetiva racionalização, simplificação e sistematização da matéria tributária.

A constituição de 1967, aproveitando-se de todos os benefícios trazidos pela emenda número de 18, á recepcionou sem muitas alterações, pois através dessas emendas conseguia o Estado uma melhor sistematização do sistema tributário nacional.

De igual forma o Ato Institucional de 1969, seguiu as mesmas balizas da constituição de 1967, trazendo em si poucas alterações, tendo por finalidade manter os benefícios trazidos principalmente pela emenda numero 18.

Encerrado o período republicano adentramos no período democrático do nosso ordenamento jurídico, período que se inicia com a constituição de 1988 e segue até os dias atuais.

O legislador constituinte deu muita importância a esta matéria, no momento de sua elaboração, tendo em vista conhecer de todos os problemas históricos que o direito tributário já havia passado.

O legislador na atual constituição dispõe no artigo 146, que cabe a lei complementar regular questões de tributos, estabelecendo também rígida repartição das competências tributárias.

Esta constituição conseguiu impedir a bitributação de forma efetiva, tanto é que em nosso ordenamento jurídico opera a máxima da não bitributação.

Importante destacar que a essa regra comporta exceção, que a própria lei previu que ocorreriam em situações excepcionais, como o caso de guerra, são alguns exemplos de bitributação permitidas no nosso ordenamento jurídico, instituição de impostos residuais, impostos extraordinários, contribuições residuais e empréstimos compulsórios.

3 BITRIBUTAÇÃO NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

Impera no nosso ordenamento jurídico o princípio da legalidade, da qual decorre a bitributação, entende-se por princípio da legalidade com base no artigo 150 inciso primeiro da constituição federal de 1988 o seguinte:

“Art. 150 – 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;”

A lei no nosso ordenamento jurídico, não fica restrita apenas a instituir os tributos, precisando também determinar dentre outras coisas quem será, o sujeito ativo, sujeito passivo, bem como estabelecer sobre qual fato gerador determinado tributo incidirá.

É preciso que haja o fato descrito na norma (fato gerador), sendo este elemento essencial para que faça surgir uma obrigação do sujeito ativo de cobrar e do sujeito passivo de pagar. Assim, o fato gerador e quem dá legitimidade ao ente público de realizar a cobrança do tributo, e cria também um vínculo de obrigação de pagar o tributo imposto.

Deve-se ficar atento que o fato gerador gera a obrigação de pagar tributo, mas não é qualquer tributo, deve ser correspondente ao fato, isso se deve para evitar o enriquecimento ilícito do ente político, e proteger o interesse da coletividade.

Ramon Henrique Santos diz que (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.

A Constituição Federal traz a competência, a lei complementar institui o tributo e regulamenta essa competência. Temos como norma geral o Código Tributário Nacional, que embora tenha natureza infraconstitucional, foi recepcionada pelo legislador constituinte com status de lei complementar. A lei institui o tributo e dá as perspectivas para a sua exigência. O fato gerador determina a obrigação tributária.

Quando há dois entes ou mais tributando o mesmo fato temos o fenômeno da bitributação. Como ensina Regina Helena Costa (2012, p. 67):

A possibilidade de um mesmo fato jurídico ser tributado por mais de uma pessoa.

O nosso ordenamento jurídico não permite essa prática pois cada fato gerador só pode ser tributado por somente uma pessoa jurídica de direito público (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

Há também o “bis in idem” que é quando um único ente político tributa duas vezes o mesmo fato, ou ainda explicado pela mesma (2012, p. 67):

[...] é o mesmo fato jurídico ser tributado mais de uma vez pela mesma pessoa política.

Nesse caso, se houver expressa autorização prevista na Constituição Federal, a prática é permitida.

Robinson Barreirinhas assim entende (2011, s.p.):

Podemos conceituar a bitributação como a pretensão de mais de um ente político para tributar a mesma situação. Já o bis in idem ocorre quando a mesma pessoa política pretende tributar mais de uma vez a mesma situação.

Destaca-se aqui o fato de que tanto a bitributação quanto o bis in idem são hipóteses excepcionais de aplicação.

4 EXCEÇÃO A APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA NÃO BITRIBUTAÇÃO

Como foi dito anteriormente, o nosso ordenamento jurídico veda a prática da bitributação, porém esta comporta algumas exceções, mas salientando que devem estar previstas expressamente na Constituição Federal. O artigo 154 em seu inciso II determina que:

“Art.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.”

No caso, impostos extraordinários, conceituados por Adriano Pinto (PINTO, 2008, s.p.):

São aqueles passíveis de serem cobrados na iminência ou no caso de guerra declarada.

Assim a Constituição Federal permite a cobrança desse tipo de imposto segundo Adriano Pinto para 2008, s.p.):

[...] garantir a viabilidade de recursos para a batalha que se antevê ou já ocorre”.

Mas e em relação ao princípio da anterioridade? José Francisco da Silva (2004, p. 129) diz que esse princípio:

[...] estabelece uma imposição constitucional de se manter uma distância temporal mínima entre a publicação e a força vinculante da lei instituidora ou majoradora de tributos.

O artigo 150 em seu parágrafo primeiro da Constituição Federal determina que:

“Art.150: a vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.”

Esse artigo traz, nada mais do que a exclusão do princípio da anterioridade, pois não há como prever a vinda de uma guerra.

Lauany Barbosa (BARBOSA, 2012, s.p.) 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 uma 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.

Assim, o imposto extraordinário é a criação tributaria de um imposto que já incide sob um fato gerador, sendo que frente a esta situação excepcional, dois entes tributarão o mesmo fato gerador. Pode-se assim haver cobrança fora de sua competência original, que incidirá sob o mesmo fato gerador.

Esse mesmo artigo 154, II da Constituição Federal originou o artigo 76 do Código Tributário Nacional :

Art. 76: 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 5 (cinco) anos, contados da celebração de paz.

Esse artigo descreve um imposto instituído de forma temporária, assim ao cessar as causas de sua criação (guerra externa) cessa também a sua incidência. Da celebração de paz tem-se cinco anos para ir gradativamente suprimindo a cobrança desses impostos.

Lauany Barbosa (BARBOSA, 2012, s.p.) complementa:

As hipóteses de incidência desses impostos extraordinários podem ser livremente estabelecidas pelo legislador, pois a Constituição não descreveu o âmbito de incidência desses impostos. O legislador pode definir várias hipóteses de incidência, pode instituir vários impostos, inteiramente distintos uns dos outros, cada qual com inteira autonomia, com regime jurídico próprio.[...] As bases de cálculo e alíquotas desses

impostos extraordinários podem ser estabelecidas também pelo legislador, com ampla liberdade.

Quanto a pessoa do contribuinte de impostos, Barbosa (BARBOSA, 2012, s.p.) encerra conceituando que:

[...] é qualquer pessoa que tenha relação pessoal e direta com a situação descrita como hipótese de incidência do imposto, que pode ser definida livremente pelo legislador ordinário.

Analisando que o fenômeno da bitributação é vedado pela Constituição Federal, salvo exceções que essa mesma traz de maneira expressa, percebemos que no caso de guerra externa a União impõe o imposto extraordinário, podendo o legislador estabelecer desde a sua incidência até a sua base de cálculos e alíquotas e tudo isso de forma livre.

5 CONCLUSÃO

O trabalho buscou abranger todas as problemáticas gerais do tema bitributação, sendo que no primeiro instante foi realizado um levantamento histórico da matéria em questão. Neste levantamento histórico ganha destaque as estruturas ocorridas na entrada em vigor da emenda constitucional numero de 18 de 1965, posto que o país enfrentava vários problemas com a tributação, passando inclusive por um período denominado de caos tributário, que ocorreu principalmente nos anos 30.

Outro ponto que merece destaque na evolução histórica é a constituição democrática de 1988, que regulou de forma eficaz a matéria, excepcionando a aplicação da bitributação de forma inteligente, para que os indivíduos não tivessem prejuízos com a cobrança de imposto.

No segundo momento, passou a analisar a bitributação dentro do ordenamento jurídico brasileiro, trazendo a sua disposição e as suas especificidades dentro da tributação nacional.

Ganha destaque neste capítulo o artigo 150 inciso primeiro da constituição, que traz consigo um dos mais importantes princípios da ordem

tributária nacional, que é o princípio da legalidade tributária, sob o qual só poderá haver cobrança de tributo, se o fato gerador estiver previsto em lei, obedecidas todas as circunstâncias desse fato gerador.

No ultimo capítulo abordado no trabalho ficou as hipóteses legais de bitributação dispostas no ordenamento jurídico brasileiro, que sempre serão impostas em situações extraordinárias, visando assim que a coletividade não seja onerada sem que ocorra nenhum motivo justo.

Destaque neste capítulo para o artigo 154 da constituição, posto que através da disposição do mesmo, pode-se observar que só será admitida a bitributação no direito brasileiro em casos extraordinários, onde inclusive não haverá a necessidade de atender outros princípios norteadores do direito tributário nacional como a anterioridade.

Conclui-se, portanto que o legislador constituinte se preocupou muito com as questões de tributação na atual constituição, posto que, já esta enraizado em nosso ordenamento, problemas históricos com essa questão, atingindo estes problemas principalmente o polo mais fraco e submisso da relação, o Povo.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

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: 12 mar. 2014.

BARREIRINHAS, Robinson Skiyama. Manual de direito tributário. 2. Ed. São Paulo: Método, 2009.

PISCITELLI, Thatiane. O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTARIA. **Site Resumos Jurídicos**. São Paulo, mar.2014. Disponível em: <<http://permissavenia.wordpress.com/2011/01/13/o-principio-da-legalidade-tributaria/>>. Acesso em: 12 mar. 2014.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário - Constituição e Código Tributário Nacional. 2. ed.** - São Paulo: Saraiva, 2012. pág. 67.

FACULDADES INTEGRADAS “ANTONIO EUFRÁSIO DE TOLEDO”. **Normalização de apresentação de monografias e trabalhos de conclusão de curso**. 2007 – Presidente Prudente, 2007, 110p.

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 mar. 2014.

LUCORVITE, Adriano dos Santos. O princípio da anterioridade tributária como norma de direito fundamental. **Site Âmbito Jurídico**. Rio Grande, mar.2014. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2400>. Acesso em: 12 mar. 2014.

MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. BITRIBUTAÇÃO NO ÂMBITO INTERNO BRASILEIRO: DISTINÇÃO DO 'BIS IN IDEM' NA TRIBUTAÇÃO, DA JUSTAPOSIÇÃO E DA SOBREPOSIÇÃO ECONOMICA DE TRIBUTOS. **Site UFSC**. Santa Catarina, mar.2014. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/100648/312166.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 12 mar. 2014.

PINTO, Adriano. IMPOSTOS EXTRAORDINARIOS. **Site Adriano Pinto**. Fortaleza, mar.2014. Disponível em: <http://www.adrianopinto.adv.br/visualizar_artigo_impresao.asp?cata=823&titulo=Esquema-7+IMPOSTOS+EXTRAORDINARIOS>. Acesso em: 12 mar. 2014.

SILVA NETO, José Francisco da. Apontamentod de direito tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.