

# Bitributação

**GERALDO ATALIBA**

Livre Docente de Direito Financeiro  
da Faculdade de Direito da U.S.P.

Dos mais tormentosos problemas com que se depara a política comercial e econômica internacional e a política financeira nacional é o da bitributação, ou dupla incidência tributária. Para a exata compreensão do sentido e alcance do problema, é oportuno estabelecer sinteticamente o conceito de tributação.

*Tributação* é a atividade que desenvolve o poder público, sobre quantos estejam colhidos por seu poder de imperium, tendo em vista transferir coativamente parcela da riqueza privada para o setor público. O conceito expendido permite abranger, não só a tributação propriamente dita — consistente no levantamento compulsório de fundos para o poder público, com a finalidade de lhe propiciar o sustento de seu aparelho administrativo e suas atividades — como a assim chamada tributação imprópria que, formalmente, obedece à mesma disciplina, mas, é voltada à produção de resultados outros que não a alimentação direta dos cofres públicos. Trata-se da extrafiscalidade ou tributação com fins regulatórios, sociais econômicos, éticos etc. Vai esta compreendida no conceito, uma vez que é fenômeno já corriqueiro na política fiscal, o estabelecimento de tributos com o expresso escopo de transferir para a economia pública — embora não estritamente financeira — recursos e fundos privados, tendência que se vai acentuando, mais e mais, à medida que se distancia o estado dos estritos padrões políticos do século XIX.

Não é despicienda, advirta-se, a preocupação com a expressa inclusão, no conceito geral de tributação, das formas assistemáticas de tributação.

É que, da concomitância e concorrência dessas duas categorias, mais agudo vai se tornando, cada dia, o problema da bitributação, agravado pela crescente pressão das necessidades financeiras do Estado.

Foi dito que tributação é “atividade desenvolvida pelo poder público”. Acrescente-se, a título de oportuno esclarecimento que, segundo princípio geral do direito administrativo — do qual faz parte o direito financeiro — qualquer atividade do poder público encontra, como limite positivo e finalidade última, a utilidade pública e, como limite negativo, a legalidade estrita de sua ação. A atividade da tributação, mais do que as outras atividades administrativas, deve ser estritamente legal.

Desenvolve-se ela, desde o nível político da elaboração legislativa, em plano bastante estrito. Com efeito, deve o legislador atentar para os aspectos políticos, éticos, administrativos e econômicos envolvidos, além de prudentemente curvar-se aos ditames da ciência das finanças.

Fica estabelecido, pois, que a edição das leis tributárias se faz com atenção redobrada a princípios de ordem vária, tudo com a finalidade de se obter o aprimoramento do sistema tributário e reduzir-lhe as imperfeições.

Ensina a ciência das finanças, bafejada pela política, que a tributação deve respeitar a capacidade econômica do contribuinte, isto é, deve deter-se antes do limite representado pela possibilidade de o contribuinte preservar e desenvolver suas faculdades tributárias. A violação de tal limite, impôsto expressamente pela ciência das finanças e pela política e — implicitamente — pelo direito positivo do estado de direito, conduziria ou à destruição da economia privada — o que, entre outros inconvenientes, faria extinguir a própria fonte de receita do estado — ou transferiria, como observou Aliomar Baleeiro, para o estado, gradativamente, a riqueza dos contribuintes, fa-

zendo desaparecer a economia privada — o que importaria na subversão de nossa ordem jurídica.

Na impossibilidade de avaliar, ainda que aproximadamente, a capacidade contributiva dos sujeitos à sua soberania — pelos inconvenientes óbvios representados pela necessidade de constante e inquisitorial investigação das atividades e patrimônio dos contribuintes — adota o direito financeiro, na conformidade dos ensinamentos científicos das finanças públicas, a técnica de eleger uns tantos fatos da vida econômica, de maior relevância, e fazê-los objeto da tributação.

Em o fazendo, o direito financeiro estabelece *ipso facto* a presunção de que tais fatos, desde que verificados, indiciam capacidade econômica e — via de consequência — capacidade contributiva, por parte de quem os pratica, dá causa, ou ainda dêles se beneficia. A tais fatos da vida econômica, revestidos ou não de roupagem jurídica (forma jurídica) se dá o nome de *fatos geradores* ou *fatos imponíveis*.

O conceito de fato gerador, na oportuna afirmação de Amílcar Falcão, é conceito nuclear no direito financeiro. A partir dêle é que se constrói tôda a teoria do direito tributário. Sua importância é decisiva para a conceituação e classificação dos tributos *in genere* e para a distinção dos impostos *in specie*. Tal é sua proeminência e tão transcendental a importância que lhe atribuíram certos autores que Amílcar Falcão designou — repetindo Rotondi — de “escola da glorificação do fato gerador” os escritores que, como Giannini e Jarack, o proclamaram com mais acentuada ênfase.

Com efeito, pode-se dizer que o conceito de fato gerador representa, para o direito financeiro, o que o conceito de crime, para o direito penal. Na sua definição legal estão todos os elementos necessários ao conhecimento, análise, estudo e exame do tributo. De sua concreta ocorrência, nasce a obrigação tributária. Com relação a êle, também, vige o princípio da prévia legalidade que, parodiando o direito penal, assim se pode enunciar “*nullum tributum sine lege*”.

Isto considerado, é já possível definir-se o fato gerador, conceito do qual decorrem todos os demais do direito tributário e em função do qual se fixam as noções fundamentais interessantes ao conceito de tributação.

É definido o fato gerador como “fato ou conjunto de fatos, a que a lei atribui a virtude de dar nascimento ao débito tributário”. Ou, como o diz Antônio Berliri, “o conjunto de circunstâncias de fato, dotado de substrato econômico, erigido a fato jurídico, do qual a lei faz decorrer a obrigação de prestar o tributo”.

### CONSISTÊNCIA DA BI-TRIBUTAÇÃO

Isto exposto, é já possível primeira aproximação do conceito de bi-tributação. Se, do que se disse, decorre que a tributação consiste na atividade desempenhada pelo poder público — ou por outrem em seu nome — tendente a levantar recursos na economia privada, para prover às necessidades do erário público, mediante a eleição de fatos juridicamente relevantes, indiciadores de capacidade contributiva — a bi-tributação consiste na oneração do mesmo fato, por dois tributos diferentes. Quando o fenómeno ocorre, não somente com relação a dois tributos, mas, com três ou mais, temos, não mais a *bi*, porém, a pluri-tributação, tão larga e profundamente estudada pela doutrina.

Conforme já se acentuou — embora rapidamente — a eleição, pelo legislador, de fatos dotados de expressão econômica — para a criação das hipóteses de incidência tributária, configurada pelos diversos fatos geradores — não é arbitrária. Vai ele colher informação técnica na ciência das finanças, que lhe indica — com relativa objetividade e segurança — quais fatos são mais aptos para indicar a capacidade econômica dos contribuintes. De posse desses ensinamentos, descreve ele as hipóteses de incidência.

## PROBLEMÁTICA DA BI-TRIBUTAÇÃO

Acontece, entretanto, que, por exemplo no Brasil, o poder de tributar é exercido por três entes distintos, no mesmo território, disputando as mesmas matérias tributárias e tendo por sujeitos passivos os mesmos contribuintes. Na esfera internacional, problema semelhante: a fluidez crescente da economia mundial e a internacionalização dos capitais, assim como, outras situações de fato, ditadas ou ensejadas pelo progresso da civilização, engendram conjuntura também problemática e complexa: são mercadorias em grande volume, transportadas de um país para outro; são pessoas físicas ou jurídicas residentes num país e auferindo rendimento em outro ou produzindo aqui e exportando para alhures. Tais circunstâncias ensejam freqüentemente a oportunidade de pluritributação, dada a sujeição concomitante ou sucessiva de pessoas, patrimônios, rendas e coisas a diversos poderes tributantes.

Na esfera interna do estado federal, o mesmo problema, em escala maior e intensidade mais acentuada, dada a circunstância da unidade econômica nacional. Encerre-se êste tópico ressaltando as inconveniências manifestas, sob o prisma econômico, financeiro, administrativo e jurídico da dupla ou múltipla tributação.

## ASPECTOS DA TRIBUTAÇÃO

Do que veio de ser exposto em ligeiros traços, ressalta desde logo que o problema acenado pode ser encarado tanto sob o aspecto econômico como jurídico. A disciplina jurídica da atividade tributária do poder público é feita segundo a sistemática jurídica e na forma dos princípios da ciência do direito. Assim são engendradas as categorias jurídicas do direito financeiro. Normas jurídicas são impostas pelo poder público e dirigidas ao agir livre do homem. Ciência normativa, as regras do direito têm caráter e feição próprios. Em nada se confundem com as leis das ciências especulativas, da clássica lição de Aristóteles.

Estas são o enunciado de uma conclusão de observação das ciências causais. A lei da ciência das finanças é o enunciado descritivo da observação de fatos constantes, universais e causais da vida econômica e financeira. Dessa dupla possibilidade de apreensão do problema, decorre a viabilidade do exame do problema da bi-tributação, tanto sob o aspecto jurídico, quanto financeiro. Haverá bi-tributação juridicamente considerada, quando as categorias jurídicas oneração tributaria e fato gerador coincidirem, isto é: quando o fato jurígeno, eleito como imponible, se constitua em ensejo para dois tributos.

Teremos, pelo contrário, bi-tributação econômica, quando — não obstante juridicamente distintos — dois tributos oneram a mesma matéria tributável. Não é constante, nem necessária a simultaneidade das duas circunstâncias. Pode acontecer, e é mesmo freqüente, que a categoria jurídica não se superponha precisamente à categoria econômica. Sobre a pluri-tributação econômica, aliás — diga-se com ênfase, dada a relevância da afirmação — é ela, mais do que muito comum, necessária.

Basta recordar a fecunda elaboração do jurista tedesco Nawiasky, sobre as concepções de De Vitti De Marco, introduzida entre nós pelo eminente professor Rubens Gomes de Souza e que consiste em atentar para que, em essência, sob o prisma econômico, as matérias tributáveis são apenas três: a pessoa, o patrimônio e a renda. Tudo mais que se possa imaginar, em última instância, se reduz a tal simplicidade. Não há dúvida de que as manifestações e aspectos formais de que se podem revestir tais matérias são variados, na mesma medida em que o progresso cultural e tecnológico vai tornando mais diferenciadas as formas econômicas e requintadas as manifestações nascidas das omnímodas relações humanas. Demonstra Nawiasky, na lição citada que, em última análise, os tributos incidem ou na renda consumida, ou poupada, ou reinvestida, ou aplicada. Fora disso, incidirá inexoravelmente no patrimônio ou na própria pessoa. Quanto a este último tipo de tributo — o incidente sobre a pessoa, enquanto pessoa — assumiu a designação de “capitação”, no passado, havendo quem reco-

nheça em diversos sistemas modernos, aspectos, principalmente, no chamado impôsto de renda, que exibem tal peculiaridade. Assim sendo, temos que a pluritributação, sob o aspecto econômico, latamente entendida, mais do que freqüente e comum, é necessária. Não é, entretanto, a principal preocupação dêste trabalho, que se volta mais para a pluri-tributação juridicamente considerada, — que seu escopo é desenvolver especulação em tórno de quanto interesse ao direito financeiro.

### PLURITRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL

Verifica-se a pluritributação internacional, sob a perspectiva jurídica, quando mais de uma nação toma, como objeto de tributação, fatos geradores semelhantes. Tal circunstância importa em graves detrimientos para a economia internacional, para o comércio entre os países e para os contribuintes de todos êles, acarretando, como consequência, dificuldades de ordem jurídica, nas relações internacionais.

Para obviar tais inconvenientes, têm os diversos países tentado, à semelhança das “hansa” germânicas, da época post-feudal, e de sua notável experiência, condicionadora e propiciadora da unificação nacional alemã, o “ZOLLVEREIN”, concertar acordos bi ou multilaterias. Ou assumindo a forma de tratado tarifário ou a forma mais eficaz de união aduaneira com a eliminação de barreiras alfandegárias, como a denominada “Benelux” integrada pela Bélgica, Holanda e Luxemburgo, tais acordos tem representado útil experiência da qual se têm valido organismos recentemente criados.

Exemplo fecundo é o Mercado Europeu Comum, nascido do tratado de Roma, firmado pela Bélgica, Alemanha Federal, França, Itália, Luxemburgo e Países Baixos, de notáveis resultados para as respectivas economias nacionais e para harmoniosa convivência jurídica comum. O M.E.C. aplica com lealdade e constância admiráveis a “cláusula da nação mais favorecida”, tão salutar ao bom sucesso de tais tratados, consistente na outorga a todos os demais contratantes de todos benefícios que eventualmente venham a ser concedidos a ter-

ceiros países. Outra tentativa de algum sucesso é o G.A. T.T., "Acôrdo Geral de Tarifas", firmado em Genebra, em 1947, do qual faz parte o Brasil e que, estretanto, enfrenta ainda dificuldades práticas de elevada monta.

### PLURI-TRIBUTAÇÃO NACIONAL

No Brasil, estado federal, o problema da bi-tributação foi enfrentado decididamente pelo legislador constituinte de 46, que lhe deu feliz solução — reconhecem-no escritores do mundo inteiro — ao discriminar rigidamente, na Carta Magna, a competência tributária da União e dos estados. Tendo o diploma constitucional consagrado a autonomia política dos municípios, compreendeu-lhes as rendas expressamente na disciplina reparitória, de tal forma a elidir, por antecipação, os problemas da concorrência de pretensões no mesmo território, sôbre os mesmos elementos econômicos e mesmos contribuintes. Guliani Fonrouge, eminente doutrinador argentino, não dissimula seu entusiasmo pela solução por nós adotada, capaz de arredar problemas tão graves como os que tanto pertubaram a convivência das províncias federadas da Argentina e estados norte-americanos.

A técnica adotada pelo legislador constituinte brasileiro foi a de outorgar competência exclusiva ou privativa à União, estados e municípios, na decretação de determinados impostos, e competência comum para a decretação de taxas e contribuição de melhoria. Desejando deixar em aberto a possibilidade de criação de novos impostos, previu, no art. 21, tal circunstância. Exatamente tendo em vista arredar o problema da bi-tributação jurídica, cuidou de outorgar aos entes tributantes, não simplesmente diferentes "nomines iuris", mas, discriminou os impostos pelos respectivos fatos geradores. A cada cédula de competência — a expressão é de Amílcar Falcão — corresponde um impôsto distinto, extremável dos demais pelo respectivo fato gerador, que, como foi visto, é conceito nuclear, definidor de tôdas as características identificadoras e diferenciadoras dos tributos, em geral, e dos impostos, em particular.

De tal forma agiu o constituinte, tão perfeita foi a discriminação adotada, que Aliomar Baleeiro — talvez o mais autorizado tributarista entre nós — aliás, constituinte de 46, afirmou a impossibilidade de ocorrência de bitributação no Brasil, no que é secundado por Rubens Gomes de Souza.

Aberta, porém, a possibilidade da criação de novos impostos — de impostos não discriminados expressamente — mediante o art. 21, que veio a outorgar possibilidade à União e aos estados, com exclusão dos municípios, de sua decretação, haveria de surgir ensejo para verificação da bi-tributação. Com efeito, o art. 21 da Constituição admite possam União e estados instituírem impostos não previstos.

São, por exemplo, o impôsto de consumo de serviços, de vendas civís de móveis, sôbre o patrimônio etc. Há quem, na doutrina nacional, dê a tais impostos *in genere* considerados, a designação de impostos “de competência concorrente”. Não aceitamos, *data venia*, tal designação, por tal concorrência não existir, senão em tese, senão quando os poderes competentes ainda não tenham usado da faculdade prevista. Com efeito, dizendo a Constituição que o impôsto federal excluirá o estadual idêntico, o que se tem é um mecanismo exatamente destinado a arredar a bi-tributação e, portanto, a concorrência de competências. Podem livremente a União e o Estado instituírem impostos novos. Se a União o fizer, entretanto, fica o estado impedido de fazê-lo, quanto ao mesmo fato gerador — elemento de diferenciação e definição dos tributos.

Se o estado instituí-lo antes, quando a União o desejar, excluirá o estado. Ésse o mecanismo de funcionamento do art. 21, que tem a precípua finalidade de evitar a bi-tributação. Não cabe, pois, falar em competência concorrente porque esta importaria na bi-tributação, o que se quer arredar.

Tão perfeito é o sistema da Constituição brasileira que se pode afirmar a impossibilidade jurídica de bi-tributação. Ésse caminho deliberadamente tomado pela nossa Constituição, tendo em vista as experiências brasileiras passadas e a tumultuosa realidade americana, faz da bi-tributação — sob o aspecto jurídico — impossível entre nós.

É verdade que Ruy Barbosa Nogueira, impugnando êsse entendimento, sustenta ser possível que dois estados onerem a mesma matéria tributável, mediante impostos de igual configuração. Parece-nos, entretanto, que o legítimo exercício da competência tributária pelos Estados no Brasil — observadas as normas gerais de direito financeiro, sôbre que tem competência de legislar a União, tendo por objeto obviar a possibilidade de conflitos jurídicos — jamais poderá acarretar como consequência, a bi-tributação.

Pelo contrário, pensamos com Aliomar Baleeiro, que é impossível juridicamente, a bi-tributação no regime da Constituição Federal. No Brasil, o conceito de bitributação, sob o prisma jurídico, há de ser elaborado à vista da disciplina constitucional da tributação.

Sòmente haverá bi-tributação quando o impôsto nôvo, federal ou estadual, concorrer sôbre o mesmo fato gerador. Nessa hipótese, prevê a Constituição, o federal excluirá o estadual idêntico, afastando a bi-tributação. Essa providência depende de pronunciamento do Supremo Tribunal Federal e de suspensão da lei estadual pelo Senado. Entendemos que, nesta última hipótese, deve o contribuinte ser desonerado — por pronunciamento do judiciário — desde logo, do ônus tributário estadual, para arcar com o federal idêntico.

### BIS IN IDEM

Não deve o conceito de bi-tributação ser confundido com aquêle de bis in idem. Consiste êste na oneração da mesma matéria tributável, por meio de mais de um tributo. Não se confunde com a bi-tributação, porque os fatos geradores não são idênticos. Trata-se da possibilidade de impôsto concorrer com taxa, sôbre a mesma matéria tributável. Ou de concorrência de taxa com contribuição de melhoria ou, ainda, desta com impôsto, ou de dois impostos, com fatos geradores diversos.

O *bis in idem* é inconveniente e irracional. Desde que ocorra — na esfera de licitude implícita deixada pelo sistema

constitucional ao legislador ordinário — não é injurídico. É politicamente condenado e denuncia imperfeição técnica no sistema, a ser corrigida à luz dos ensinamentos da ciência das finanças. Não é, entretanto, inconstitucional, desde que não assuma o caráter de bi-tributação defesa. Ao prudente critério do legislador ordinário cabe providenciar sua progressiva supressão. É para obviar tais inconvenientes que a Constituição de 46 outorgou ao Congresso a faculdade de legislar sobre normas gerais do direito financeiro, instrumento que, se fôr prudentemente manejado, poderá levar ao máximo requinte de perfeição o tão decantado sistema constitucional tributário brasileiro, em seu funcionamento, principalmente no que diz respeito à discriminação de rendas, ao mecanismo e evitação da bi-tributação. Atestar-se-á, assim, o elevado tirocínio de nossos legisladores e a exata consciência jurídica do caráter instrumental de direito.