

Editor: Fernando Aurelio Zilveti
Editor-assistente: Michell Przepiorka

ISSN 1415-8124

REVISTA DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

RDTA

48

2º Quadrimestre 2021

Current Issues of Tax Law Review

N. 48 – 2021 / 2nd Quarter



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Bitributação e Competência Tributária da União em Matéria de Contribuições

Double Taxation and the Federal Union Tax Power on the Issue of Contributions

Heron Charneski

Doutorando e Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário (USP).

Master of Laws (LL.M.) em Direito Comercial Internacional (University of California, Davis).

Advogado e Contador. *E-mail:* heron@charneski.com.br.

Recebido em: 16-11-2020

Aprovado em: 27-04-2021

Resumo

O presente trabalho endereça o tema da bitributação como limite ao exercício da competência tributária da União na instituição de contribuições previstas no art. 149 da Constituição brasileira. Com a ressalva das situações em que a própria Constituição autoriza a bitributação, remanescem indagações quanto à eventual extensão da vedação à instituição de novas contribuições pela União que tenham fato gerador ou base de cálculo próprios de impostos discriminados a Estados, Distrito Federal Municípios. As dúvidas se materializam diante do crescente uso dessas contribuições pela União e de possíveis lacunas no texto da Constituição de 1988: o art. 154, I, previne a bitributação, na competência tributária residual da União, mas tem abrangência literal restrita a “impostos”; e o art. 195, § 4º, que remete àquele dispositivo, indica a vedação à bitributação, porém apenas quando relacionada a uma das espécies de contribuições, as destinadas ao financiamento da seguridade social. Ao revisitar os fundamentos aplicáveis, o trabalho propõe que a vedação à bitributação em matéria de contribuições deve encontrar-se na proibição de excesso e na capacidade contributiva, como corolários do próprio sistema constitucional de repartição de competências tributárias.

Palavras-chave: contribuições, União Federal, bitributação, competência tributária.

Abstract

The present work addresses the issue of double taxation as a limit to the exercise of the Union’s tax power in the institution of contributions provided for in Section 149 of the Brazilian Constitution. With the exception of situations in which the Constitution itself authorizes such double taxation, questions remain as to the extent of the prohibition on the eventual institution of new contributions by the Union that have a taxable event or calculation basis equivalent to other taxes granted to States, Federal District and Municipali-

ties. The doubts materialize in the face of the increasing use of these contributions by the Union and possible gaps in the text of the Brazilian Constitution: Section 154, I, prevents double taxation, in the exercise of residual tax power by the Union, but it has a literal scope restricted to “taxes”; and Section 195, par. 4th, which refers to that provision, indicates the prohibition on double taxation, but only to the extent related to one of the types of possible contributions, which are those destined to the financing of social security. Through the review of the applicable fundamentals, the paper proposes that the prohibition against double taxation in matters of contributions should be found in the prohibition of excess and in the ability to pay principle, as corollaries of the constitutional system of distribution of tax powers.

Keywords: contributions, Federal Union, double taxation, rules of taxing power.

1. Introdução

A (ainda) crescente representatividade das contribuições “destinadas” ou “finalísticas” no sistema tributário brasileiro continua a desafiar o intérprete a encontrar os limites da União no exercício de sua competência tributária específica para tais tributos¹. O ordenamento jurídico brasileiro, em uma tradição evolutiva anterior à própria Constituição de 1988, distingue-se de outros sistemas ao propor um sistema rígido de demarcação de competências tributárias. Como corolário de um modelo que busca identificar os tributos de que cada unidade autônoma (União, Estados, Municípios e o Distrito Federal) poderá se servir, o texto constitucional especifica as espécies tributárias, traça os contornos de suas materialidades e projeta até as finalidades que a tributação deverá perseguir².

Se são inafastáveis as ponderações quanto à importância continuada das contribuições finalísticas da União no atual sistema tributário e quanto à circunscrição da faixa de competência tributária residual também à União, o presente trabalho pretende discutir, nesse contexto, a existência ou não de uma vedação à bitributação. Para demarcação desse objeto, compreende-se que o fenômeno da *bitributação* se refere à hipótese de dois entes tributantes diversos pretenderem tributar o mesmo fato jurídico³, o que envolveria um potencial conflito de competências. Não se focará, pois, o *bis in idem*, que se refere à oneração do mesmo contribuinte, mais de uma vez, sobre uma mesma materialidade, pelo mesmo, e

¹ De acordo com estudo da Secretaria da Receita Federal do Brasil (*Carga tributária no Brasil 2017 – análise por tributos e bases de incidência*. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>. Acesso em: 28 nov. 2019) sobre a carga tributária total no país em 2017, as contribuições *finalísticas* representaram, nos três níveis federativos (federal, estadual e municipal), o equivalente a 45,68% do total de tributos arrecadados no país naquele ano, ou 14,82% do PIB.

² ÁVILA, Humberto. Limites à tributação com base na solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 83.

³ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 689.

não por diversos entes tributantes. Com enfoque na manifestação da bitributação, o questionamento que se levanta é se existe – e, em caso positivo, sob quais fundamentos – uma proibição no ordenamento constitucional vigente, ainda que implícita, à instituição de contribuições pela União sobre uma mesma materialidade já alcançada por impostos de competência dos demais entes tributantes (Estados, Municípios e o Distrito Federal). A resposta a esse questionamento é relevante para orientar o legislador federal, na eventual instituição de novas contribuições, assim como ao intérprete, que busca reconhecer os limites materiais na cobrança dessa espécie tributária pela União.

Para tanto, o trabalho se estrutura a partir de determinados pressupostos, distribuídos em quatro seções. Na primeira seção, busca-se evidenciar a natureza específica das contribuições finalísticas de competência da União, previstas no art. 149, *caput*, da Constituição. Como se verá, diante do reconhecimento do caráter autônomo das contribuições como espécies tributárias distintas dos impostos e das taxas, o tema da bitributação apresenta uma lacuna normativa e também um desafio teórico para fechamento da doutrina “autonomista”. Na segunda seção, pretende-se identificar a existência de uma vedação no sistema constitucional, ainda que implícita, à bitributação, tendo como pano de fundo a evolução constitucional histórica do tema até a regra de competência residual da União em matéria de impostos trazida pelo art. 154, I, da Constituição de 1988. Na terceira seção, a constatação da existência de uma vedação à bitributação no ordenamento constitucional é testada em face da competência tributária específica da União em matéria de contribuições sociais securitárias (art. 195, § 4º, da Constituição). E, na quarta e última seção, propõe-se aplicar os fundamentos dessa constatação diante de uma lacuna do texto constitucional quanto à vedação à bitributação, nas hipóteses de instituição pela União, no uso da competência geral do art. 149, *caput*, da Constituição, de novas contribuições sociais (não securitárias), interventivas e de interesse de categorias. Dessa forma, a conclusão quanto aos motivos que impedem a União de se utilizar, na criação dessas novas contribuições, de hipóteses de incidência de impostos estaduais ou municipais, permite refletir sobre o caráter do sistema de discriminação de competências tributárias desenhado pelo constituinte de 1988.

2. As contribuições da União no direito tributário brasileiro

A competência tributária da União em matéria de contribuições vem prevista no art. 149 do texto constitucional. O *caput* da norma estatui que “compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas”⁴.

⁴ Para os fins deste trabalho importam apenas as contribuições de competência exclusiva da União previstas no *caput*. União, Estados, Distrito Federal e Municípios também possuem competência para a instituição de contribuições para custeio do regime previdenciário de seus servidores (§ 1º

Se já não há disputa relevante quanto à natureza tributária dessas contribuições, de resto afirmada logo após a promulgação da Constituição de 1988 pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF)⁵, ainda se ocupa a doutrina da diferenciação classificatória entre as contribuições em tela e outros tributos, em razão das finalidades estatais específicas a que aquelas visam atender.

As classificações no direito são relevantes para identificação dos respectivos regimes jurídicos, e espera-se que possuam valor didático e operativo, não apenas como um exercício retórico.

Sob a perspectiva lógica da Teoria das Classes, classificar é separar os objetos em classes de acordo com as semelhanças que entre eles existam, sendo cada classe suscetível de ser dividida em outras classes⁶. A seleção do critério de separação no expediente classificatório permite divisar as classificações em intrínsecas, quando o critério que informa a classificação compõe a própria definição do objeto classificado (como o sal, que é o composto formado por sódio e cloro), e relacionais, quando o critério diferenciador é externo à coisa (como irmãos, que se definem por serem filhos de mesmo pai e mãe)⁷.

Transpostas essas noções para as espécies tributárias, seria intrínseca a classificação dogmática tradicional, pela qual são “vinculados” os tributos cuja hipótese de incidência consiste numa atuação estatal, relativa ao contribuinte. É como ocorre com as taxas e as contribuições de melhoria, tributos “não vinculados”, em que não há, na hipótese de incidência, confirmada pela base de cálculo utilizada, qualquer atuação estatal relativa ao contribuinte, como ocorre com os impostos. Para diversos autores, a classificação *intrínseca* das espécies tributárias, fundada nos postulados do racionalismo científico, em geral, e do positivismo lógico-jurídico, em particular⁸, seria a única aceitável para atribuir estrutura científica ao direito tributário. As contribuições finalísticas, por revestirem ora o caráter de tributos vinculados, ora o de impostos, não constituiriam categoria à parte, devendo subsumir-se em uma das demais espécies⁹. Pela classificação *extrínseca*, no entanto, consideram-se critérios externos à hipótese de incidência, como a finalidade da instituição do tributo, ou o “destino da arrecadação”, presente na regra de competência das contribuições finalísticas, e a “restituibilidade”, característica

do art. 149, conforme redação dada pela Emenda Constitucional n. 103, de 2019 – “Reforma da Previdência”), e Municípios e Distrito Federal possuem competência para instituição de contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública (art. 149-A), mas tais casos são irrelevantes para os propósitos deste estudo.

⁵ RE n. 148.331, DJ 18.12.1992, p. 24393.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 117.

⁷ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Tributo e classificação das espécies no sistema tributário brasileiro*. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/a/5qd0/tributo-e-classificacao-das-especies-no-sistema-tributario-brasileiro-eurico-marcos-diniz-de-santi>. Acesso em: 29 nov. 2019.

⁸ FOLLONI, André. *Ciência do direito tributário no Brasil* – crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 41-72.

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 35.

do empréstimo compulsório previsto no art. 148 da Constituição. Desse modo, a combinação entre o critério intrínseco da “vinculação” e os critérios extrínsecos da “finalidade ou destino da arrecadação” e da “restituição” conduz a classificações dos tributos em quadripartidas (impostos, taxas, contribuições de melhoria e demais contribuições), quinquipartidas (incluindo empréstimos compulsórios) ou até hexapartidas (neste caso, com a segregação das contribuições em “sociais” e “especiais”, como se verá).

Nesse passo, alguns autores sugerem que a unificação de classificações, que elegem simultaneamente três variáveis (“vinculação”, “destinação” e “restituição”) para separar as respectivas espécies, incorreria em um problema de lógica¹⁰. Como as classificações se operam por etapas sucessivas, a “destinação”, por exemplo, não caracterizaria uma espécie tributária distinta, mas definiria outro critério, sucessivo, de classificação¹¹.

Contudo, esse exercício também pode levar a algumas contradições internas. Primeiro, porque pode acabar por priorizar um determinado tipo de classificação (a intrínseca, no caso) sobre outra, o que leva a um problema difícil de hierarquização classificatória, como se, por exemplo, a “destinação legal” e a “restituibilidade” não fossem atributos classificatórios tão importantes quanto a “vinculação”. Segundo, tal expediente pode contradizer as próprias normas positivadas. Afirmar que as contribuições sociais são *impostos afetados* significaria uma contradição em termos, pois os impostos têm sua afetação proibida por norma constitucional (art. 167, IV, da CF/1988). De fato, logicamente, uma coisa não pode ser e não ser *ao mesmo tempo*. Tampouco pode ser duas.

Nesse sentido, se há mais de um critério para a definição da espécie tributária no ordenamento jurídico, nenhuma classificação coerente seria elaborada apenas em obediência às regras de formação de classes, tendo-se de recorrer às regras positivadas. Isso explicaria, por exemplo, porque uma contribuição não é um “imposto destinado”, e sim uma espécie diferente, ou também, conforme o mesmo texto legal, porque a eleição do critério material de um empréstimo compulsório tanto pode ter uma atuação estatal ou um outro fato que não corresponda a uma atividade do Estado, podendo revestir materialidade de tributo vinculado ou não.

No ponto, o dado jurídico a destacar é que, com a Constituição Federal de 1988, as *finalidades* se integram às regras relativas ao exercício da competência tributária sobre contribuições. Não que as contribuições não existissem antes de 1988, pois o Decreto-lei n. 27, de 1966, fez inserir o art. 217 no CTN, exatamente para salvar da extinção diversas contribuições então existentes, que já não se

¹⁰ FERRAZ, Roberto. *Taxa – instrumento de sustentabilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 303-311.

¹¹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Tributo e classificação das espécies no sistema tributário brasileiro*. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/a/5qd0/tributo-e-classificacao-das-especies-no-sistema-tributario-brasileiro-eurico-marcos-diniz-de-santi>. Acesso em: 29 nov. 2019.

amoldariam à tripartição estabelecida pelo art. 5º do Código em impostos, taxas e contribuições de melhoria¹². Ocorre que, com o texto constitucional, a destinação ou a finalidade, antes irrelevantes para *distinção* entre certas espécies, deixam de ser elementos *extrajurídicos* no momento em que a norma jurídica constitucional definidora da competência tributária passa a incluí-los¹³.

Cumpre identificar, pois, para os propósitos do estudo, o que se entende por *contribuições finalísticas*. Acolhe-se a ideia de *causa*, como a busca de uma legitimação para determinada exigência comportamental trazida pela norma jurídica; em outros termos, fala-se em *causa* como a justificativa da lei, que decorre do princípio da igualdade, a impor que haja uma fundamentação para toda diferenciação¹⁴. No caso das contribuições, essa causa pode ser verificada nas normas de competência.

Tem-se então, como elemento unificador de todas as contribuições do art. 149 do texto constitucional – em uma proposta de classificação quinquipartida das espécies tributárias, em linha com a jurisprudência do STF –, a sua *instrumentalidade*, em relação aos específicos compromissos políticos, sociais e econômicos atribuídos à União: as contribuições sociais como instrumentos a serem aplicados pela União no financiamento da Ordem Social como um todo; as interventivas como instrumentos a serem aplicados pela União para intervir na ordem econômica; e as profissionais, como instrumentos a serem aplicados pela União no interesse das respectivas categorias. Desse modo, caracterizam-se as contribuições *finalísticas* como espécies tributárias instrumentais, criadas e cobradas com base em norma constitucional de competência (art. 149) que prevê a sua instituição para atender a finalidades estatais específicas, e cujas hipóteses de incidência podem ou não estar vinculadas a uma atividade estatal exercida em relação ao sujeito passivo¹⁵.

Para os propósitos deste estudo, é relevante notar ainda que, em uma proposta de classificação “hexapartida” dos tributos, parte da doutrina estabelece um segundo recorte distintivo entre as próprias espécies arroladas pelo art. 149, estremando as contribuições sociais das interventivas e de interesse de categorias (ou “especiais”).

As contribuições sociais incluem, com grande relevo, aquelas destinadas ao financiamento da seguridade social “por toda a sociedade” (ou “securitárias”), cujas materialidades tributáveis são expressas nos incisos do art. 195 da Constituição, como “folha de salários”, “receita ou faturamento” e “lucro”. Incluem ainda, para financiamento da ordem social como um todo (da qual a seguridade social

¹² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 173.

¹³ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 77.

¹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 181-183.

¹⁵ CHARNESKI, Heron. Contribuições: revisitando o problema dos desvios de finalidades à luz das normas de competência tributária e de execução de despesa pública. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 33. São Paulo: IBDT, 2015, p. 133.

é parte), as contribuições previstas nos arts. 212, § 5º (salário-educação), 239 (seguro-desemprego) e 240 (sistema “S”) da Constituição. Releva nessas contribuições o financiamento solidário por toda a sociedade, a ponto de a Primeira Turma do STF ter decidido que mesmo uma pessoa jurídica sem empregados deve contribuir para a seguridade social, “em prestígio à universalidade da cobertura” e do “princípio da solidariedade social”¹⁶. Dessa forma, tendo em vista a sua destinação como instrumento de atuação da União na área social, justifica-se serem as contribuições sociais cobradas de toda a sociedade, com regime jurídico próprio.

Já nas contribuições de intervenção no domínio econômico e nas de interesse de categorias profissionais ou econômicas, também denominadas “especiais”, não é a solidariedade que surge como seu principal vetor, e sim a *referibilidade* da atuação da União no domínio econômico ou no interesse das categorias, por meio da cobrança do tributo em relação a um grupo que se identifica com aquela atuação¹⁷. No caso das contribuições de intervenção no domínio econômico, a intervenção, como indicativo da referibilidade ao grupo da qual poderão ser cobradas, poderá consubstanciar-se na própria exigência da contribuição como instrumento de intervenção (extrafiscalidade), ou em alguma atividade material a ser realizada pela União Federal com o emprego dos recursos arrecadados¹⁸.

3. Bitributação na evolução do direito tributário brasileiro e a competência residual da União em matéria de impostos

Incurtionando nos textos constitucionais anteriores (à exceção, possivelmente, da Constituição Federal de 1891), nota-se uma inclinação formalista dos constituintes brasileiros à adoção de esquemas discriminatórios de competências no âmbito tributário. Diz-se formalista o esquema de atribuição de competências, por estar mais voltado a evitar a instituição de tributos sobre elementos idênticos conforme mencionados no texto constitucional do que, propriamente, a evitar a sobreposição de tributos sobre as mesmas bases econômicas. Afinal, sob esse aspecto, são inevitáveis as superposições dos tributos, pois economicamente todos os impostos são suportados pela renda (ao ser recebida, ao ser consumida, ao ser acumulada ou em qualquer outro momento), e, nessa tradição tributária formalista, acabam surgindo “mais formas ou moldes jurídicos que substâncias econômicas para enchê-las”, nos dizeres de Antônio Roberto Sampaio Dória¹⁹.

Com efeito, a primeira Constituição republicana, em 1891, instituiu a forma federativa de Estado. Ao mesmo tempo em que estabeleceu competências tributárias exclusivas para a União e para os Estados, essa Carta também conferiu com-

¹⁶ AI n. 764.794 AgR, *DJe*-248, divulg. 18.12.2012, public. 19.12.2012.

¹⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 237.

¹⁸ BELLAN, Daniel Vitor. Contribuições de intervenção no domínio econômico. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 78. São Paulo: Dialética, 2002, p. 23.

¹⁹ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de rendas*. São Paulo: José Bushatsky, 1972, p. 162-164.

petência residual concorrente aos mesmos entes para a criação de quaisquer outras fontes de receitas, cumulativamente ou não, desde que não contraindo as disposições precedentes que tratavam da repartição de competências (art. 12). Ou seja, não se afastava por completo a bitributação, porém não deixava de se preocupar o constituinte para que a superposição de impostos não atingisse matéria idêntica à já discriminada.

A Constituição de 1934, a seu turno, atribuiu competência tributária privativa à União (art. 6º) e aos Estados (arts. 8º), bem como, novamente, competência concorrente a esses entes para “criar outros impostos, além dos que lhes são atribuídos privativamente” (art. 10, VI). No entanto, a própria Constituição de 1934 preocupou-se em assegurar, no art. 11, a vedação expressa da bitributação, com prevalência do tributo instituído pela União nos casos de competência concorrente, indicando a impossibilidade de sobreposição das competências tributárias²⁰.

A Constituição de 1937 não trouxe grandes modificações, caracterizando-se a repartição das competências pelo mero acréscimo de tributos já existentes ou pela sua redistribuição entre os entes²¹, sendo a competência residual concorrente, e também vedada a bitributação, com preferência para o imposto decretado pela União (art. 24).

Já a Constituição de 1946 foi marcada pela atribuição de competências tributárias privativas também aos Municípios, ao lado das competências privativas conferidas à União e aos Estados. Embora tenha deixado de mencionar expressamente o termo “bitributação”, o art. 21 do texto constitucional manteve a competência residual concorrente entre União e Estados, com a ressalva de que “o imposto federal excluirá o estadual idêntico”.

Mais marcante foi a reforma pela qual passou a Constituição de 1946 com a Emenda Constitucional n. 18/1965, por meio da qual a discriminação de competências tributárias deixou de fazer alusão a nomenclaturas jurídicas próprias de negócios jurídicos (como “imposto do selo”, “imposto de indústrias e profissões” etc.) e passou a fazer referência a bases tributáveis (como “renda”, “consumo” etc.). Essa modificação, embora tenha mirado bases econômicas, representou muito mais uma mudança da nomenclatura dos tributos já existentes, que permaneceram, em essência, os mesmos²². Passaram-se a definir os impostos em razão de classificações econômicas (comércio exterior, patrimônio e renda, produção e circulação, e especiais), mas para apresentar, sob nova faceta, a mesma concepção formalística de endereçamento do problema das superposições fiscais²³.

²⁰ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Competência tributária: entre a rigidez do sistema tributário e a atualização interpretativa*. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 43.

²¹ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Competência tributária: entre a rigidez do sistema tributário e a atualização interpretativa*. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 46.

²² MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Competência tributária: entre a rigidez do sistema tributário e a atualização interpretativa*. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 47.

²³ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de rendas*. São Paulo: José Bushatsky, 1972, p. 170.

Vale notar que a referência às bases econômicas, em contraposição ao nominalismo dos tributos até então adotado, representava a crença, à época, de que dessa forma seria eliminada a possibilidade de criação de outros tributos, o que restaria confirmado pelo art. 5º da EC n. 18/1965, segundo o qual “Os impostos componentes do sistema tributário nacional são exclusivamente os que constam desta Emenda, com as competências e limites nela previstas”²⁴.

No entanto, logo em seguida, restaurou-se a competência residual da União. Por meio de emenda constitucional em 1967, o art. 19, § 6º, da Constituição autorizou a União a, “desde que não tenham base de cálculo e fato gerador idênticos aos dos impostos previstos nesta Constituição, instituir outros além daqueles a que se referem os artigos 22 e 23 e que não se contenham na competência tributária privativa dos Estados, Distrito Federal e Municípios, assim como transferir-lhes o exercício da competência residual em relação a determinados impostos, cuja incidência seja definida em lei federal”, texto depois reproduzido no § 5º do art. 18 da Emenda Constitucional n. 1/1969.

Ao deixar de vez de utilizar o termo “bitributação”, o constituinte de 67/69 não parece ter abandonado a opção doutrinária. Se antes os limites do exercício da competência residual estavam na existência de “impostos idênticos”, a partir de então o exercício dessa competência residual, reservada à União, tem como pressuposto não atingir “base de cálculo e fato gerador idênticos aos dos impostos previstos” no texto constitucional. Nesse sentido o modelo surgido de 1967 e 1969 representaria a mesma ideia de bitributação em seu sentido formalístico. Em outras palavras, bastaria o afastamento da identidade de tais elementos para que se admitisse a coexistência de impostos, ainda que sobre idêntico substrato econômico²⁵.

Chegando à Constituição atual, promulgada em 1988, verifica-se que as bases do sistema tributário lançadas a partir da Emenda Constitucional n. 18/1965 e alterações posteriores foram essencialmente nela incorporadas no que diz respeito à repartição de competências a partir de bases tributáveis, inclusive no tocante às contribuições (conforme os arts. 149 e 195). Especificamente no tocante aos impostos, o constituinte cuidou de distribuir, entre as pessoas jurídicas de direito público, tributos já existentes: reproduziu nomenclaturas já existentes no passado (IR e IPTU), desmembrou alguns impostos (“ITBI” sobre atos gratuitos para Estados, na forma do ITCMD, e oneroso para Municípios) e fundiu outros, como o ICM dos Estados, ao qual se acrescentou o anterior imposto federal sobre transportes e comunicações²⁶.

²⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 267.

²⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 268.

²⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Internet das Coisas à luz do ICMS e do ISS: entre mercadoria, prestação de serviço de comunicação e serviço de valor adicionado. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (org.). *Tributação da economia digital – desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. vol. 1, p. 259.

Inobstante não se encontrar no ordenamento atual uma restrição geral expressa à bitributação, uma interpretação sistemática permite concluir que a Constituição Federal de 1988 teria buscado vedar a sua ocorrência. Dois aspectos do texto constitucional levam a essa conclusão. De um lado, a rígida repartição de competências, que atribuiu aos entes políticos competências privativas para instituição dos tributos a eles atribuídos. De outro lado, a previsão do art. 154, inciso I, da Constituição, atribuindo competência residual à União para instituição de outros impostos não previstos no texto constitucional, com a condição de que tais impostos não possuam “fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição”.

No texto de 1988, a competência residual é novamente reservada apenas à União. Para fins de impostos, a competência residual é reservada pelo art. 154, inciso I, e para fins de contribuições sociais securitárias a competência tributária residual (também da União, por corolário da própria finalidade) vem prevista no art. 195, § 4º, da Constituição, objeto de análise na seção seguinte.

Especificamente no tocante à competência residual prevista no art. 154, I, as alterações em relação à previsão da Constituição anterior estão na exigência de lei complementar para seu exercício, na necessidade de que o novo imposto ou contribuição seja não cumulativo, e, ainda, na vedação à adoção de fato gerador e base de cálculo “próprios” dos impostos já discriminados²⁷. Não mais se usa o termo “idênticos”, como no regime constitucional de 67/69. Aliás, em razão dessa distinção terminológica adotada na Carta de 1988, interpreta-se que a regra do inciso I do art. 154 veicularia não apenas vedação à invasão de competência (bitributação), como também do *bis in idem*, no exercício da competência residual pela União para instituição de novos impostos²⁸.

Uma das características que se atribui à discriminação de competências da Constituição Federal de 1988 é a sua rigidez. Nesse sentido, cabe ainda questionar quais elementos permitem identificar essa característica e que levam a tal conclusão, especialmente quando se tem em conta que a repartição das competências tributárias não segue um critério lógico-racional, tratando-se, sobretudo, de uma distribuição das bases tributáveis entre os entes políticos, a partir de aspectos históricos e políticos²⁹.

²⁷ Luís Eduardo Schoueri demonstra que a disjunção contida na expressão “fato gerador ou base de cálculo” do art. 154, I, da Constituição não seria uma redundância do constituinte, uma vez que a identificação de um imposto “novo” no exercício da competência residual da União, para estremá-lo dos já existentes, partiria normalmente da comparação formal dos respectivos fatos geradores, mas naqueles casos em que não fosse possível afirmar a coincidência dos aspectos materiais, então o aplicador se valeria da base de cálculo para atestar a validade do novo imposto. Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Discriminação de competências e competência residual. *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 99-100; 115.

²⁸ MASAGÃO, Fernando Mariz; OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A vedação ao *bis in idem* e à bitributação no exercício das competências residuais (e das privativas). *Revista Fórum de Direito Tributário* vol. 100, julho/agosto 2019, p. 67.

²⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 269.

Um primeiro aspecto a ser considerado é, justamente, o dado histórico-evolutivo visto em relação às demais Constituições, que, de um modo ou de outro, tiveram a preocupação de evitar a sobreposição de competências tributárias. Aliás, em um período mais recente, é possível observar que a Emenda Constitucional n. 3, de 1993, tratou de eliminar duas hipóteses de bitributação que antes eram autorizadas no próprio texto constitucional: o adicional ao imposto de renda, de competência dos Estados, que concorria com o mesmo imposto da União; e o imposto sobre vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos (IVV), de competência dos Municípios. Remanesceu sobre as operações com combustíveis apenas o ICMS devido aos Estados, embora esse imposto concorra, atualmente, com a chamada “CIDE-Combustíveis”, prevista no art. 177, § 4º, pela Emenda Constitucional n. 33, de 2001.

Um segundo aspecto a ser levado em consideração é a própria natureza das normas que veiculam as competências tributárias. A opção do constituinte de atribuir o poder de tributar por meio de regras, e não de princípios, eliminando qualquer ponderação do legislador a respeito das materialidades tributáveis³⁰, implica que as regras que facultam o poder de tributar relativamente a determinadas hipóteses também acabam por proibir que o poder de tributar possa ser exercido relativamente a outras hipóteses.

O terceiro aspecto a ser observado é o próprio fato de o texto constitucional tratar do tema das competências tributárias. Na Constituição brasileira, os limites da competência tributária estão fixados pelo texto constitucional. Situação contrária, por exemplo, à do sistema norte-americano, em que, há alguns anos, entendeu a Suprema Corte estar na competência do Congresso Nacional a prerrogativa de impor uma sanção para os cidadãos norte-americanos que não contratassem um plano particular de saúde e previdência (o *Obamacare*), uma vez que tal exigência seria um *tributo*³¹ – ainda que a Constituição norte-americana nada dispusesse a respeito. No Brasil, a rigidez do texto constitucional, notavelmente em matéria tributária, obsta tanto o destinatário da regra de competência como o intérprete de romper os limites ali traçados.

Nesse ponto ganha destaque a consideração das regras de competência não apenas como normas que atribuem o poder de tributar, mas, reflexamente, como normas que visam proteger os contribuintes do exercício de competências fora dos limites constitucionalmente permitidos. Ou seja, as regras de competência apresentam uma dimensão protetiva dos fatos econômicos praticados pelos contribuintes, de modo que a repartição de competências, especialmente no caso dos tributos não vinculados, pode ser compreendida como um mecanismo para evitar

³⁰ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 218-219.

³¹ Supreme Court of the United States, *National Federation of Independent Business v. Sebelius*, U.S. Sup. Ct. (June 28, 2012).

o exagero da tributação, especialmente diante da imposição simultânea de tributos sobre a mesma materialidade, por mais de um ente³².

O quarto aspecto no sentido da rigidez se refere à compreensão dessa característica de rigidez do sistema discriminatório de rendas como manifestação do federalismo. Ainda que se entenda que, conceitualmente, a discriminação de competências tributárias não seja requisito abstrato e obrigatório de um sistema federal, a opção pela repartição, no texto constitucional, das competências tributárias entre União, Estados, Distrito Federal justifica-se na busca de um melhor equilíbrio das relações federativas, especialmente quando mais de um ente pretendesse tributar a mesma materialidade.

O quinto e último aspecto que confirma a opção pela rigidez do texto constitucional refere-se à própria competência residual prevista no art. 154, inciso I, da Constituição de 1988. Como se viu, essa regra atribuiu exclusivamente à União a competência para a instituição de outros impostos, com a condição de que (i) ocorra por meio de lei complementar; (ii) seja um imposto não cumulativo; e (iii) não tenha fato gerador ou base de cálculo próprios dos impostos já discriminados na Constituição. Essa última exigência em particular demonstra o esforço do legislador de afastar a possibilidade de o exercício da competência residual ser feito em sobreposição aos impostos já contemplados nos arts. 153, 155 e 156 da Constituição. Portanto, ao mencionar “fato gerador e base de cálculo próprios” dos impostos já previstos na Constituição, o texto constitucional dá a entender que os impostos nominalmente discriminados possuem elementos que lhes são próprios (fato gerador e base de cálculo) e que não podem ser usurpados pelo exercício da competência residual.

Todos esses aspectos, no entanto, somente conferem a necessária rigidez à competência tributária se essa traduzir os seus comandos por meio de conceitos. O sistema de atribuição de competências exclusivas para os entes, assim como a própria competência residual conferida à União, somente faz sentido se essas regras conotarem propriedades minimamente determinadas, o que levaria à conclusão de que a Constituição teria adotado conceitos ao distribuir a competência tributária³³, especialmente, no caso, em matéria de contribuições.

Inclusive, é diante da rigidez da discriminação de competências que a própria competência residual conferida à União no art. 154, inciso I, da Constituição ganha sentido. Dado que o constituinte não teria alcançado todas as materialidades em tese passíveis de tributação, a competência residual teria sido um “escape” para a atualização do sistema tributário a novas realidades. Nessa aproximação, ao indicar conceitos para o exercício da competência tributária de forma mais estanque no seu texto original, o constituinte teria reservado para a União uma

³² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 260-261.

³³ ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 33-34.

possibilidade de atualização do sistema, mediante a instituição de impostos com fatos geradores diversos (porque inerentes a novas realidades) dos já previstos como decorrentes dos conceitos postos. A própria exigência de lei complementar para isso, que no caso da competência residual desempenha uma função *imprópria* (por assim dizer) de instituição do tributo, poderia ser entendida como uma barreira para evitar o uso indiscriminado da competência tributária, no afã do legislador ordinário da União de encontrar materialidades tributáveis fora dos conceitos constitucionais.

4. Competência tributária da União para a instituição de novas contribuições sociais securitárias e a bitributação em face do art. 195, § 4º, da Constituição

Na intersecção entre o reconhecimento das contribuições de competência privativa da União como espécies tributárias autônomas, de um lado, e a opção do constituinte por mitigar a possibilidade de bitributação formal, de outro, encontra-se a regra de competência residual insculpida no art. 195, § 4º, da Constituição vigente. Esse dispositivo permite à União instituir “outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social”, obedecido, para tanto, o disposto no art. 154, I, da Carta.

A expressão genérica “outras fontes” não parece a mais apropriada. Em uma leitura sistemática, “outras fontes” devem significar outras contribuições sociais destinadas a financiar a seguridade social (que é parte da Ordem Social como um todo), que tenham materialidades distintas daquelas arroladas nos incisos do *caput* do art. 195.

Para a instituição pela União dessas espécies de contribuições sociais, também denominadas “securitárias”, o constituinte optou por nominar materialidades tributáveis próprias e seus respectivos sujeitos, tais como, na redação atual das alíneas do inciso I do art. 195 da Constituição, “a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”, “a receita ou o faturamento” e “o lucro”, indicando como respectivos sujeitos passivos o empregador, a empresa e a entidade a ela equiparada.

Tendo determinado diversos elementos da hipótese de incidência das contribuições sociais securitárias, inclusive os critérios pessoal e quantitativo, conclui-se que, nas regras de competência do art. 195, da Carta, valeu-se o constituinte de conceitos. A propósito, já tendo o STF decidido ser prescindível a edição de lei complementar para a instituição de contribuições³⁴, a ausência desse veículo normativo deixaria um vazio na atribuição de limites mais claros às regras de competência tributária dessas espécies tributárias. Do contrário, como imaginar, por exemplo, que a legislação ordinária trouxesse um novo conceito para a ex-

³⁴ RE n. 392.266/SC, DJ 27.02.2004.

pressão “valor aduaneiro”, constante do art. 149, § 2º, III, “a”, da CF/1988, cujo significado técnico somente existe no âmbito da legislação aduaneira?

Seja como for, ainda que o art. 195 da Constituição seja visto sob uma perspectiva conceitual, impedindo-se o *bis in idem* das próprias contribuições securitárias sobre as mesmas materialidades ali descritas, existem hipóteses em que o constituinte autorizou a coexistência de *bis in idem* com outros tributos da própria União.

A contribuição ao PIS, por exemplo, ao incidir sobre a mesma “receita” sobre a qual incide a COFINS (esta, destinada ao financiamento da seguridade social), também é contribuição social, o que caracteriza um *bis in idem* expressamente autorizado pela Constituição, na medida em que a primeira contribuição tem uma destinação particular para o financiamento do seguro-desemprego e de ações específicas da previdência social (art. 239 da Constituição), não arroladas no financiamento genérico do art. 195.

Outro exemplo seria o da CSLL, incidente sobre o lucro das empresas, em que o STF afastou a tese de proibição de *bis in idem* com o imposto de renda das pessoas jurídicas, ambos de competência da União, tendo em vista que tanto a instituição da CSLL como a do IRPJ foram expressamente autorizadas pela Constituição, o que seria legítimo em face da liberdade do poder originário constituinte no endereçamento do tema³⁵.

Nessa perspectiva, se é verdade que o próprio constituinte, em alguns casos, autorizou validamente o *bis in idem* entre contribuições sociais securitárias e outros tributos de competência tributária da União, da mesma forma se concede que o texto constitucional tenha autorizado em determinados casos a bitributação, envolvendo contribuições sociais securitárias da União e impostos de competência dos demais entes federativos.

Esse seria o caso da incidência da COFINS (contribuição social securitária sobre o faturamento) sobre materialidade comum ao ICMS dos Estados e ao ISS dos Municípios, em que não haveria invasão de competência por força da expressa autorização constitucional, motivada de forma específica pela preocupação com a relevância da seguridade social brasileira³⁶.

No caso de outras contribuições, fora do âmbito daquelas destinadas ao financiamento da seguridade social, constata-se uma outra hipótese de bitributação autorizada pelo constituinte. Trata-se da chamada “CIDE-Combustíveis”, a contribuição interventiva em domínio econômico, incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, para atender às finalidades previstas no § 4º do art. 177 da Constituição, acrescentado pela Emenda n. 33, de 2001. Aqui, o constituinte derivado autoriza a convivência de contribuição de in-

³⁵ RE n. 146.733-9, DJ 26.06.1992, e RE n. 146.739, DJ 26.02.1996.

³⁶ BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006, p. 105.

tervenção, de competência da União, sobre materialidade comum ao ICMS, de competência dos Estados e do Distrito Federal. Em situações como essa, de prévia autorização constitucional à bitributação em matéria de contribuições, não faria sentido alegar-se invasão de competência pelo legislador constituinte originário.

No caso das contribuições sociais para financiamento da seguridade social, quando acaba o trabalho do legislador constituinte em autorizar a bitributação, entra em cena o § 4º do art. 195 da Constituição. No exercício dessa competência residual, em conjugação expressa com o art. 154, I, que requer lei complementar e não cumulatividade, preclui-se a União de instituir “nova” contribuição destinada à seguridade social, tendo fato gerador ou base de cálculo próprios dos impostos de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. *Mutatis mutandis*, com o § 4º do art. 195 impede o constituinte, assim como havia feito com os impostos, a bitributação em matéria de novas contribuições sociais securitárias, no exercício da competência residual pela União. Dessa forma, não seria possível à União, por exemplo, instituir contribuição social para financiamento da seguridade social sobre heranças e doações, já inseridas na competência para o imposto estadual próprio, ou sobre a propriedade de imóvel urbano, já inserida na competência para o imposto municipal próprio.

Não por outro motivo, na discussão já resolvida pelo STF quanto à inconstitucionalidade da contribuição securitária residual devida pelas tomadoras dos serviços prestados por cooperados intermediados por cooperativas de trabalho (art. 22, IV, da Lei n. 8.212/1991)³⁷, apontou-se o problema de ter sido eleita uma materialidade expressamente designada aos Municípios na Constituição (ISS)³⁸.

5. Bitributação no exercício da competência tributária da União para a instituição das demais contribuições, em casos não previstos na Constituição

As conclusões anteriores quanto à existência de vedação à invasão de competências pela União, na instituição de novas e “outras fontes” para financiamento da seguridade social, estão amparadas em dispositivo constitucional expresso (art. 195, § 4º, da Constituição). Cumpre agora perquirir se, no caso das demais contribuições previstas no art. 149 da Constituição, haveria ou não uma vedação, ainda que implícita, a que a União escolhesse livremente fatos geradores e bases de cálculo dentre aqueles que já integram a competência tributária de Estados e Municípios.

Gize-se que, no caso das contribuições *sociais não securitárias*, não é pacífico que sua instituição fora das hipóteses previstas constitucionalmente seja possível³⁹.

³⁷ Essa contribuição foi declarada inconstitucional pelo STF no RE n. 595.838, de 25 de fevereiro de 2015, por meio de decisão em que outros argumentos foram mais considerados, como a inexistência de lei complementar e de capacidade contributiva do sujeito passivo.

³⁸ PITTONDO, Maysa de Sá. *Contribuições destinadas à seguridade social: competência residual*. Dissertação de Mestrado. Universidade de São Paulo, 2014, p. 225.

³⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 223.

A taxatividade dessas hipóteses (a contribuição do “salário-educação” do art. 212, § 5º; a contribuição ao PIS do art. 239; e as contribuições do Sistema “S”, genericamente fundamentadas no art. 240, todos da Carta) pode ser entendida como um limite à instituição de novas contribuições para as demais áreas de atuação da União na Ordem Social. Para o recorte deste estudo, as considerações seguintes seriam então aplicáveis na eventualidade de se admitir a possibilidade de uma nova contribuição social inominada, além das contribuições especiais, em especial as de intervenção no domínio econômico.

Pois bem, tendo em vista a ausência de regras constitucionais específicas como as do art. 154, I, para novos impostos, ou do § 4º do art. 195, para novas contribuições sociais securitárias, uma primeira aproximação seria a de que não haveria impedimento a que as demais contribuições previstas no art. 149 da Constituição tenham fato gerador e base de cálculo próprios dos impostos discriminados, pois a materialidade não seria o parâmetro de verificação da constitucionalidade da respectiva lei instituidora, e sim o atendimento à finalidade constitucional⁴⁰. Uma tal limitação na conformação do fato gerador desses tributos restringiria em demasia os casos de criação de contribuições, especialmente aquelas com objetivos extrafiscais⁴¹.

Não obstante a importância de tais reflexões, o juízo de validação finalística das contribuições não parece excluir por si só a possibilidade de reconhecimento de limites à eleição das suas materialidades próprias. Ao menos, não há uma indicação expressa no texto constitucional de que bastaria o atendimento da finalidade para uma contribuição validar-se enquanto tributo. Com efeito, como visto, a destinação e a finalidade são critérios de classificação e validação das contribuições, inclusive para fins de atribuição de um regime tributário próprio a essas espécies. Contudo, embora sujeitas a um regime por vezes próprio de regras e princípios, as contribuições também se sujeitam a determinados pressupostos comuns aos demais tributos, encontrando limites na capacidade contributiva e nas demais regras constitucionais. A eventual inexistência de indicação expressa sobre o fato gerador na Constituição não significa uma “carta branca” ao legislador para instituir contribuições que, sobre buscarem atender determinada finalidade, atinjam qualquer materialidade, isto é, que “incidam sobre um fato qualquer”⁴². Uma visão sistêmica das regras constitucionais pode corroborar, por exemplo, a

⁴⁰ GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura “sui generis”)*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 149-150.

⁴¹ Nesse sentido: BELLAN, Daniel Vitor. Contribuições de intervenção no domínio econômico. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 78. São Paulo: Dialética, 2002, p. 32; e LEIRIA, Maria Lúcia Luz. Algumas reflexões sobre aspectos constitucionais da contribuição de intervenção no domínio econômico. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 88. São Paulo: Dialética, 2003, p. 62.

⁴² SCHOUERI, Luís Eduardo. Algumas considerações sobre a contribuição de intervenção no domínio econômico no sistema constitucional brasileiro. A contribuição ao Programa Universidade-Empresa. In: GRECO, Marco Aurélio (org.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins*. São Paulo: Dialética, 2001. vol. 1, p. 361.

assertiva de que o fato tributável não pode contradizer a própria finalidade da intervenção, como já visto, e também levar a uma inflexão quanto a esse fato estar eventualmente abrangido na competência tributária dos demais entes federativos.

Nessa perspectiva, mesmo que se admitisse o *bis in idem* na instituição pela União de contribuições sociais com a mesma materialidade de impostos de sua própria competência privativa, a posição seria diferente quando se tratasse de bitributação. Nessa hipótese, se a materialidade de uma nova contribuição for de imposto cuja competência para instituição seja privativa de outros entes tributantes, por-se-ia em risco o equilíbrio federativo⁴³.

A aplicação do princípio federativo ao caso, conquanto relevante na maior parte das hipóteses, pode não solucionar por inteiro a questão.

Suponha-se que, na instituição de uma contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE), tendo como finalidade o desestímulo do uso do automóvel nas cidades como meio de combate à poluição, a União eleja como fato gerador a propriedade de veículo automotor, próprio do IPVA, de competência dos Estados. Não se descarta da notória atração que exerce sobre a União a desnecessidade de dividir com as demais pessoas políticas as receitas auferidas com as contribuições, o que em pouco tempo causaria distorções na própria feição fiscal do estado brasileiro, se fosse permitido a ela não observar as regras de competência postas pelo texto constitucional⁴⁴. Não obstante, prosseguindo-se no exemplo, suponha-se que, na instituição da contribuição de intervenção no domínio econômico pela União, com fato gerador próprio do IPVA, o legislador federal decida contemplar repartição de parte do produto da arrecadação dessa CIDE com os próprios Estados, cuja competência teria sido “invadida” pelo novo tributo. Não seria uma hipótese totalmente inédita, na medida em que, ainda que na esfera do constituinte derivado, a Emenda Constitucional n. 42, de 2003, estabeleceu a repartição de 25% da arrecadação da já citada CIDE-Combustíveis com Estados e Distrito Federal (e, dos Estados, com seus Municípios), conforme o art. 159, III, e § 4º, inseridos na Constituição.

Ocorre que, diante de uma eventual contingência como essa (a possível decisão do legislador infraconstitucional de, ao instituir uma contribuição com fato gerador próprio de imposto estadual, repartir parte do produto de sua arrecadação com os próprios Estados afetados), além da constatação de que o Estado continuaria cobrando o IPVA sobre o mesmo fato, poderia restar enfraquecido o argumento de defesa do princípio federativo, na proibição de bitributação.

⁴³ BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006, p. 104-105.

⁴⁴ MASAGÃO, Fernando Mariz; OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A vedação ao *bis in idem* e à bitributação no exercício das competências residuais (e das privativas). *Revista Fórum de Direito Tributário* vol. 100, julho/agosto 2019, p. 71.

Caberia verificar ainda, nesse momento, se o art. 154, I, da Constituição, poderia abranger uma vedação desse jaez à eventual conduta do legislador federal.

Ocorre que a leitura literal desse dispositivo constitucional, que impede apenas a criação de novo “imposto” pela União, com invasão de competência dos demais entes, excluiria dessa regra uma contribuição de intervenção no domínio econômico, na medida em que esta se destaca como espécie tributária diferente do imposto, por suas finalidades e justificativas.

No entanto, seria uma leitura inconsequente da Constituição admitir que o art. 154, I, ao fechar as portas para a bitributação na competência residual da União apenas para os impostos, tenha deixado as janelas abertas para a bitributação por meio de CIDE's ou outras contribuições distintas dos impostos. Essa leitura se fragilizaria ainda mais, quando se pensasse que a competência privativa da União para a instituição de contribuições poderia se converter em uma burla à proibição do art. 154, I, da Constituição, a permitir, mediante o procedimento de instituição de outras espécies tributárias que não os impostos, uma livre invasão das materialidades já incluídas nas competências tributárias dos demais entes tributantes.

Dessa forma, ainda que não se possa estender à instituição de novas contribuições a literalidade do art. 154, I, da Constituição (o qual alude apenas aos “impostos”), os fundamentos que presidem esse dispositivo podem revelar que a vedação à bitributação é uma norma implícita acolhida também para tais contribuições.

Nessas circunstâncias, se o art. 154, I, da Constituição, revela uma feição principiológica mais abstrata de vedação à bitributação no exercício das competências privativas e residuais da União, entende-se, como dito, que as justificativas para tanto não se encerram apenas no princípio federativo.

É fato ainda que, para as chamadas contribuições especiais (de intervenção no domínio econômico e no interesse de categoriais profissionais), a referibilidade à atuação da União para a qual essas contribuições servem de instrumento já impõe limites à eleição dos fatos tributáveis, como já dito. Dessa forma, não se poderia concordar com a eventual premissa de que, possuindo tais contribuições objetivos extrafiscais, bastaria a satisfação destes para a sua validade, pois já se reconhece haver um limite à intervenção por meio do tributo na causalidade entre a sua criação e o grupo por ela atingido.

Nesse contexto, assume relevância o recente julgamento realizado pelo Supremo Tribunal Federal em Repercussão Geral acerca da constitucionalidade da contribuição ao SEBRAE após a Emenda Constitucional n. 33/2001. O questionamento dos contribuintes centrava-se na previsão do art. 149, § 2º, III, “a”, da Constituição, adicionado pela referida emenda, segundo o qual, tendo as contribuições sociais ou de intervenção no domínio econômico alíquotas *ad valorem*, as respectivas bases de cálculo deveriam limitar-se às materialidades previstas no dispositivo, quais sejam, o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro. Assim exsurgiria inconstitucional a

contribuição ao SEBRAE após a Emenda Constitucional n. 33/2001, dado que incidente sobre a folha de salários. No entanto, no julgamento do RE n. 603.624, o Tribunal Pleno, por maioria de votos, entendeu que a previsão constitucional encartou rol exemplificativo de bases de incidência para as contribuições, não operando uma delimitação taxativa⁴⁵. Consequência indireta da interpretação conferida ao caso é que, podendo as referidas contribuições incidir sobre bases não previstas expressamente no art. 149 do texto constitucional, não estaria vedada a possibilidade de incidência dessas contribuições sobre materialidades eventualmente reservadas à incidência de impostos municipais e estaduais, ao menos não com base nesse dispositivo específico.

Não obstante, não se olvida que, segundo as lições de Luís Eduardo Schoueri, a repartição de competências tributárias num Estado Federal entre as pessoas jurídicas de direito público é a solução para impedir que dois entes tributantes se sirvam da mesma fonte de financiamento, o que poderia redundar em tributação excessiva, além da capacidade contributiva, em contrariedade à igualdade e à proporcionalidade⁴⁶.

Como discutido acima, a característica evolutiva designada por “rigidez” do sistema de discriminação de competências tributárias brasileira revela preocupações históricas e políticas de evitar a sobreposição de competências tributárias. Essas preocupações surgiram com o objetivo de prover Estados e Municípios com fontes próprias de financiamento das suas atividades, mas que também não excluem o objetivo de proteger o contribuinte do que poderiam significar “ataques simultâneos”, por mais de um “exército”, a manifestações de uma mesma capacidade contributiva, em um mesmo momento. Para evitar esse eventual excesso de exação, obsta-se que o legislador federal eleja como fonte de arrecadação grandeza já destinada pelo próprio constituinte a financiar as atividades de Estados e Municípios.

À vista dessas considerações, surge que o principal argumento a impedir que uma contribuição social inominada, de intervenção no domínio econômico ou de interesse de categorias econômicas e profissionais pela União tivesse mesmo fato gerador ou base de cálculo de impostos de competência dos Estados ou Municípios não estaria na discriminação de competências, como corolário do princípio federativo (em razão das limitações demonstradas no exemplo acima), ou na literalidade das proibições já contidas nos arts. 154, I, e 195, § 4º, da CF/1988.

Os limites à configuração das hipóteses de incidência das referidas contribuições nas hipóteses propostas podem demonstrar que o principal argumento contra a bitribuição está relacionado ao esquema constitucional de discriminação

⁴⁵ RE n. 603.624, *DJe* 13.01.2021.

⁴⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. Algumas considerações sobre a contribuição de intervenção no domínio econômico no sistema constitucional brasileiro. A contribuição ao Programa Universidade-Empresa. In: GRECO, Marco Aurélio (org.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins*. São Paulo: Dialética, 2001. vol. 1, p. 365.

de competências como técnica de repartição de capacidades contributivas, sob a perspectiva da segurança jurídica e da proibição de excessos no uso da tributação.

Se é ínsito às contribuições “especiais” serem analisadas sob o prisma da referibilidade e da proporcionalidade, de forma a evitar que os integrantes do grupo atingidos pela intervenção ou de interesse sofram restrições incompatíveis em seus direitos de atuação, em todas as contribuições finalísticas de que se cuida se poderia encontrar uma proibição de excesso. Essa constatação se depreende de o constituinte ter inserido entre as garantias do contribuinte a proibição do confisco (art. 150, IV) e a observância da capacidade contributiva (art. 145, § 1º) como critério de realização da igualdade tributária (art. 150, II)⁴⁷.

Assim, ao encontrar-se no sistema constitucional uma vedação, ainda que implícita, à bitributação, nos casos não literalmente regulados pelos arts. 154, I, e 195, § 4º, nem autorizados expressamente pela própria Constituição, identifica-se no sistema brasileiro de discriminação de competências tributárias a finalidade de se proteger o contribuinte contra o eventual excesso impositivo sobre uma mesma manifestação de capacidade contributiva.

6. Conclusão

O reconhecimento das contribuições como espécies tributárias autônomas, em razão de suas finalidades e destinações constitucionais, orienta-as para um regime jurídico próprio. Porém, esse dado não deve servir como pretexto para uma exacerbação indiscriminada da competência tributária da União nesse campo, para além dos limites constitucionais.

No caso da vedação à bitributação, no uso das competências privativas e residuais da União em matéria de contribuições, o trabalho se estruturou a partir de determinados pressupostos intermediários, que assim podem ser sumarizados:

a) a vedação à bitributação, ainda que não expressamente consignada em um dispositivo específico no texto constitucional de 1988, pode ser deduzida de outras normas constitucionais, em especial: (i) da repartição de competências realizada em matéria de impostos (arts. 153, 155 e 156 da CF/1988); (ii) das materialidades das contribuições em geral (art. 149 da CF/1988) e das contribuições sociais (art. 195 da CF/1988), fincadas em forma de conceitos constitucionais; e (iii) da previsão de competência residual apenas da União, com exclusão do exercício de tal competência sobre materialidades já previstas no texto constitucional para os demais entes tributantes;

b) sob a ótica do contribuinte, o próprio fundamento da repartição de competências pode ser entendido como uma vedação à bitributação, a evitar o excesso de tributos sobre uma mesma materialidade, por mais de

⁴⁷ SCHOUEI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 345.

um ente federado, em um mesmo momento, em prejuízo à capacidade contributiva e em potencial contrariedade até à vedação de confisco. Ademais, é da própria natureza das normas de competência a outorga do poder de tributar, de um lado, e de outro, *a contrario sensu*, a vedação da tributação fora dos limites outorgados;

c) relativamente às contribuições sociais securitárias, o art. 195, § 4º, da Constituição tratou de prever a possibilidade do exercício da competência residual por parte da União para instituição de novas dessas contribuições, reportando-se à disciplina do art. 154, inciso I, da Constituição, que trata do exercício da competência residual relativa a impostos. Assim, em observância à regra implícita que, à exceção daqueles casos constitucionalmente autorizados, veda a bitributação, entende-se que a União, ao exercer sua competência residual na criação de outras fontes de custeio para a seguridade social, não poderá se valer de materialidades já previstas no texto constitucional relativamente aos Estados, Distrito Federal e Municípios, isto é, não poderá criar nova contribuição social para financiamento da seguridade social, que tenha fato gerador ou base de cálculo próprios dos impostos de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; e

d) relativamente às demais contribuições (sociais não securitárias e especiais), não há uma regra expressa na Constituição que proíba claramente a bitributação no exercício da respectiva competência tributária por parte da União. No entanto, trata-se de vedação implícita no texto constitucional, quando lido sistematicamente, que no exercício dessa competência para a criação de novas contribuições também estará presente a vedação à bitributação (à exceção daqueles casos constitucionalmente admitidos, como a CIDE-Combustíveis). Portanto, a criação de novas contribuições sociais não securitárias inominadas e especiais não poderá se valer de materialidades já previstas no texto constitucional relativamente aos Estados, Distrito Federal e Municípios, sob pena de autorizar-se o excesso de tributação.

Em suma, a temática exposta buscou considerar que o sistema rígido de discriminação de competências tributárias desenhado pelo Constituinte brasileiro deve ser visto não apenas sob o ângulo da proteção do equilíbrio federativo entre as unidades tributantes (União, Estados, Municípios e Distrito Federal), mas, em especial, da proteção dos signos de capacidade contributiva eleitos como aptos à tributação, contra os excessos que poderiam advir dessa atividade.

7. Referências bibliográficas

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018.

- ÁVILA, Humberto. Limites à tributação com base na solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.
- ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006.
- BELLAN, Daniel Vitor. Contribuições de intervenção no domínio econômico. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 78. São Paulo: Dialética, 2002.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- CHARNESKI, Heron. Contribuições: revisitando o problema dos desvios de finalidades à luz das normas de competência tributária e de execução de despesa pública. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 33. São Paulo: IBDT, 2015.
- DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de rendas*. São Paulo: José Bushatsky, 1972.
- FERRAZ, Roberto. *Taxa – instrumento de sustentabilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2014.
- FOLLONI, André. *Ciência do direito tributário no Brasil – crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013.
- GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura “sui generis”)*. São Paulo: Dialética, 2000.
- LEIRIA, Maria Lúcia Luz. Algumas reflexões sobre aspectos constitucionais da contribuição de intervenção no domínio econômico. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 88. São Paulo: Dialética, 2003.
- MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Competência tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa*. São Paulo: Malheiros, 2014.
- MASAGÃO, Fernando Mariz; OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A vedação ao *bis in idem* e à bitributação no exercício das competências residuais (e das privativas). *Revista Fórum de Direito Tributário* vol. 100, julho/agosto 2019.
- PITTONDO, Maysa de Sá. *Contribuições destinadas à seguridade social: competência residual*. Dissertação de Mestrado. Universidade de São Paulo, 2014.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Tributo e classificação das espécies no sistema tributário brasileiro*. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/a/5qd0/tributo-e-classificacao-das-especies-no-sistema-tributario-brasileiro-eurico-marcos-diniz-de-santi>. Acesso em: 29 nov. 2019.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Algumas considerações sobre a contribuição de intervenção no domínio econômico no sistema constitucional brasileiro. A contribuição ao Programa Universidade-Empresa. In: GRECO, Marco Aurélio

(org.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins*. São Paulo: Dialética, 2001. vol. 1.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Discriminação de competências e competência residual. *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Internet das Coisas à luz do ICMS e do ISS: entre mercadoria, prestação de serviço de comunicação e serviço de valor adicionado. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (org.). *Tributação da economia digital – desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. vol. 1.