

**FABIO BRUN GOLDSCHMIDT**

Doutor em *Derechos y Garantías del Contribuyente* pela Universidade de Salamanca e Mestre em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo. Conselheiro Titular do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda. Advogado.

**TEORIA DA PROIBIÇÃO  
DE *BIS IN IDEM*  
NO DIREITO TRIBUTÁRIO E  
SANCIONADOR TRIBUTÁRIO**

São Paulo

2014

Copyright © 2014 By Editora Noeses  
Fundador e Editor-chefe: Paulo de Barros Carvalho  
Editora Assistente: Semíramis Oliveira  
Gerente de Produção Editorial: Alessandra Arruda  
Produção gráfica/arte: Denise Dearo  
Capa: Marcos Duarte  
Revisão: Semíramis Oliveira

CIP - BRASIL. CATALOGAÇÃO-NA-FONTE  
SINDICATO NACIONAL DOS EDITORES DE LIVROS, RJ.

---

G572 Goldschmidt, Fabio Brun.  
Teoria da proibição de *bis in idem* no Direito Tributário / Fabio Brun  
Goldschmidt. – São Paulo : Noeses, 2014.

Inclui bibliografia. 535 p.

1. Direito. 2. Direito Tributário. I. Título.

CDU 340

---

2014

Todos os direitos reservados



Editora Noeses Ltda.  
Tel/fax: 55 11 3666 6055  
[www.editoranoeses.com.br](http://www.editoranoeses.com.br)

# ÍNDICE

PREFÁCIO DE ROQUE ANTONIO CARRAZZA .....	XVII
PREFÁCIO DO MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI .....	XXIII
INTRODUÇÃO.....	XXIX

## **CAPÍTULO I – DELIMITAÇÃO CONCEITUAL GERAL DA PROIBIÇÃO DE *BIS IN IDEM***

1. Origem e evolução da proibição de <i>bis in idem</i> .....	1
2. Panorama geral do alcance da proibição de <i>bis in idem</i> no Supremo Tribunal Federal brasileiro .....	15
3. A proibição de <i>bis in idem</i> como regra ou princípio .....	35
4. Campos de aplicação e perspectivas de análise da proi- bição de <i>bis in idem</i> .....	41
4.1 Proibição de <i>bis in idem</i> material tributária.....	42
4.1.1 Axiológica .....	42
4.1.2 Positiva .....	43
4.1.2.1 Hipotético-abstrata.....	43
4.1.2.1.1 Internormativa.....	43

## FABIO BRUN GOLDSCHMIDT

4.1.2.1.2 Endonormativa.....	44
4.1.2.2 Exegético-concreta.....	44
4.2 Proibição de <i>bis in idem</i> adjetiva/processual.....	44
4.2.1 Preclusão.....	45
4.2.2 Coisa julgada.....	45
4.2.2.1 Própria.....	45
4.2.2.2 Imprópria.....	46
4.2.2.2.1 Homogênea.....	46
4.2.2.2.2 Heterogênea.....	46
4.2.3 Litispendência.....	46
4.2.3.1 Própria.....	47
4.2.3.2 Imprópria.....	47
4.2.3.2.1 Homogênea.....	47
4.2.3.2.2 Heterogênea.....	48
4.3 Proibição de <i>bis in idem</i> sancionatória.....	48
4.3.1 Cumulação simples.....	49
4.3.2 Cumulação complexa.....	49
5. Funções da proibição de <i>bis in idem</i> .....	49

## **CAPÍTULO II – A PROIBIÇÃO DE BIS IN IDEM E A TRIBUTAÇÃO**

### *Seção I*

#### Proibição de *Bis in Idem* e Direito Tributário Material

1. Existe uma proibição geral de <i>bis in idem</i> no Direito Tributário brasileiro?.....	51
2. Discriminação de rendas tributárias e a federação brasileira.....	61
2.1 Um tema das federações.....	62

TEORIA DA PROIBIÇÃO DE *BIS IN IDEM* NO DIREITO TRIBUTÁRIO

2.2	Sistemas rígidos e flexíveis .....	66
2.3	As tendências centrífugas e centrípetas no constitucionalismo brasileiro .....	72
2.3.1	A Constituição de 1988 .....	77
3.	Aplicabilidade da proibição de <i>bis in idem</i> no âmbito do Direito Tributário material brasileiro: um sistema rígido de discriminação de rendas pela fonte .....	81
4.	Princípios de política fiscal enquanto fundamentos axiológicos gerais da <i>proibição de bis in idem</i> no âmbito material tributário .....	93
5.	<i>Bis in idem</i> e bitributação.....	99
6.	Os critérios da hipótese de incidência e a <i>coincidência</i> proibida .....	106
7.	Fundamentos constitucionais específicos da proibição de <i>bis in idem</i> no Direito Tributário material .....	113
7.1	Tributos não-cumulativos e a proibição de <i>bis in idem</i> .....	113
7.1.1	A não-cumulatividade como instrumento específico de manifestação da proibição de <i>bis in idem</i> .....	116
7.1.1.1	No IPI e ICMS .....	116
7.1.1.1.1	Violação à proibição de <i>bis in idem</i> pelo estorno de créditos: a problemática das notas fiscais inidôneas e dos benefícios fiscais estaduais.....	126
7.1.1.2	No PIS e na COFINS.....	131
7.2	A regra de competência do art. 149 para a instituição de contribuições na Constituição de 1988 e as diversas proibições de <i>bis in idem</i> nele contidas ....	139
7.2.1	Art. 149, §2º, I.....	140

7.2.2	Art. 149, §2º, II.....	144
7.2.3	Art. 149, §2º, III.....	149
7.2.3.1	A proibição de <i>bis in idem</i> atinente às bases de cálculo do art. 149, §2º, III ...	154
7.2.3.2	A proibição de <i>bis in idem</i> atinente ao número de exações passíveis de criação e exigência à luz do art. 149, §2º, III.....	158
7.2.4	Art. 149, §4º e a proibição de <i>bis in idem</i> atinente à tributação monofásica .....	176
7.3	Substituição tributária para frente (art. 150, §7º da CF) e a proibição de <i>bis in idem</i> .....	182
7.4	A adoção de base de cálculo e hipótese de incidência de impostos e contribuições já discriminados na Constituição e a proibição de <i>bis in idem</i> (as regras dos arts. 154, I e 195, §4º da CF).....	193
7.5	Vedação à inclusão, na base de cálculo, do próprio valor do tributo.....	197
7.6	Anualidade, impostos sobre o patrimônio e a proibição de <i>bis in idem</i> .....	212
7.7	O art. 145, § 2º e a proibição de <i>bis in idem</i> atinente à fixação de base de cálculo das taxas.....	218
7.8	A figura dos “adicionais” às exações tributárias e a proibição de <i>bis in idem</i> .....	224
8.	Proteção constitucional da família e proibição de <i>bis in idem</i> .....	231
8.1	Regimes de tributação da unidade familiar .....	235
8.1.1	Separação .....	236
8.1.1.1	Separação absoluta.....	236
8.1.1.2	Separação relativa .....	237
8.1.2	Acumulação .....	237
8.1.2.1	Acumulação simples.....	240

TEORIA DA PROIBIÇÃO DE *BIS IN IDEM* NO DIREITO TRIBUTÁRIO

8.1.2.2 Acumulação com deduções específicas	243
8.1.2.3 <i>Splitting</i> .....	244
8.2 Proteção constitucional da família, vedação de retrocesso e medidas restritivas à sua proteção constitucional.....	245
9. Análise de algumas contribuições em espécie e a proibição de <i>bis in idem</i> .....	248
Esclarecimento preliminar.....	248
9.1 Contribuição ao SAT .....	248
9.2 Contribuição ao INCRA.....	253
9.3 Contribuição interventiva ao SEBRAE .....	257
9.4 Contribuição à ABDI.....	261
9.5 Contribuições ao SEST, SENAT e SESCOOP.....	263
9.6 Contribuições de seguridade social incidentes sobre a receita bruta das entidades futebolísticas, do empregador rural pessoa física, das agroindústrias e do consórcio simplificado de produtores rurais ..	267
9.7 Contribuição previdenciária do servidor público inativo e a ADI 3128/DF .....	275

*Seção II*Breves Considerações sobre a Proibição de *Bis in Idem*  
e o Direito Tributário Adjetivo

1. Proibição <i>bis in idem</i> , coisa julgada e modificação legislativa.....	277
1.1 O art. 471, I do CPC e a possibilidade de revisão da coisa julgada em face de modificação legislativa....	285
2. Impossibilidade da Administração rediscutir no Judiciário as decisões administrativas que lhe são desfavoráveis e a proibição de <i>bis in idem</i> .....	293

3. Proibição de *bis in idem* e a duplicidade simultânea de demandas fiscais administrativa e judicial..... 296

### **CAPÍTULO III – PROIBIÇÃO DE *BIS IN IDEM* E DIREITO TRIBUTÁRIO SANCIONADOR**

#### *Seção I*

#### Delimitação Conceitual e Âmbito de Aplicação da Proibição de *Bis in Idem* no Direito Sancionador

- Considerações preliminares..... 297
1. Existe uma proibição de *bis in idem* no Direito Sancionador Tributário brasileiro? ..... 298
2. Fundamentos normativos e axiológicos da proibição de *bis in idem* no âmbito sancionador tributário ..... 301
3. Elementos conformadores e requisitos para a incidência da proibição de *bis in idem* no âmbito sancionador ..... 322
4. Breve noção de sanção..... 346
5. Identidade ontológica do ilícito penal e do ilícito administrativo: a unicidade do *jus puniendi* e as consequências daí decorrentes..... 351
6. Princípios e técnicas de Direito Penal e a proibição de *bis in idem* ..... 363
- 6.1 Concurso aparente de normas e proibição de *bis in idem* ..... 364
- 6.1.1 Especialidade ..... 370
- 6.1.2 Subsidiariedade (e sua especial relevância para a punição do descumprimento das obrigações acessórias como expressão da proibição de *bis in idem*) ..... 372
- 6.1.3 Consunção ..... 376



TEORIA DA PROIBIÇÃO DE *BIS IN IDEM* NO DIREITO TRIBUTÁRIO

6.1.4 Alternatividade .....	378
6.2 Concurso formal de crimes e proibição de <i>bis in idem</i> .....	380
6.3 Sobre as técnicas de exasperação, absorção, des- conto, <i>cumul plafonné</i> e <i>first come, first served</i> .....	389
6.4 Notas sobre concurso material de crimes.....	395
6.5 A teoria do crime continuado e a proibição de <i>bis in idem</i> .....	397
6.6 O art. 74 da Lei n. 4.502/64 e sua adoção como regra geral, no contexto do Direito Sancionador Tribu- tário, para o estabelecimento de critério de exas- peração à reiteração punitiva nas multas fixas e para a proibição de dupla ponderação de agravantes e qualificadoras .....	404
6.7 Breves considerações acerca do disposto no art. 72 do Código Penal .....	409

*Seção II*Aspectos Adjetivos/Processuais da Proibição de *Bis in Idem*  
no Direito Sancionador Tributário: A Duplicidade  
(Simultânea ou Sucessiva) de Processos Punitivos

1. O (início do) fim do mito da independência das esferas no ordenamento jurídico brasileiro .....	411
1.1 O julgamento do pedido liminar na ADIN n. 1571 .	413
1.2 O julgamento do <i>habeas corpus</i> n. 81.611 .....	416
1.3 O lançamento e a constituição do crédito tributário na visão do STF – a linguagem como veículo de expressão jurídica .....	421
1.3.1 Lançamento como ato e como procedimento	423
1.3.2 Lançamento provisório e lançamento defi- <i>nitivo</i> .....	427

1.4 Considerações em torno da independência das esferas e a proibição de <i>bis in idem</i> .....	429
2. A coordenação das esferas punitivas e a interdição ao cúmulo sancionador na práxis jurisprudencial (notadamente, na práxis espanhola) .....	436
3. Soluções possíveis frente à potencial cumulação simultânea e sucessiva de sanções, pela mesma ou distinta autoridade, dentro de um mesmo ou distinto Poder, e sua operacionalização .....	447
3.1 Duplo sancionamento simultâneo .....	448
3.1.1 Simples.....	449
3.1.2 Complexo.....	451
3.2 Duplo sancionamento sucessivo.....	452
3.2.1 Endocrático .....	453
3.2.2 Heterogêneo (entre Poderes).....	454
3.2.2.1 Simples .....	457
3.2.2.2 Complexo.....	457
SÍNTESE E CONCLUSÕES .....	461
BIBLIOGRAFIA .....	483