

IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA DA DUPLA INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL SOBRE A IMPORTAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS DO EXTERIOR, NOS MOLDES PRESCRITOS PELA LEI Nº 10.865/2004

Fabiana Del Padre Tomé

1. Introdução

A Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003, conferiu nova redação aos arts. 149 e 195 da CF, autorizando a incidência de contribuições sobre a importação de bens e serviços do exterior, nos seguintes termos:

Art. 149. 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, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. [...]

§ 2º - As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo: [...]

11 - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços.

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: [...]

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

Com fundamento nesses dispositivos constitucionais, foi introduzida no ordenamento jurídico a Medida Provisória nº 164/2004, posteriormente convertida na Lei nº 10.865/2004. Por meio desse veículo normativo, instituíram-se dois tributos distintos: (i) a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP, incidente sobre operações de importação de produtos estrangeiros ou serviços; e (ii) a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, devida pelo importador de bens estrangeiros ou serviços do exterior. Criaram-se, com isso, duas contribuições para a seguridade social, ambas incidentes sobre idêntico fato jurídico (importação de bens e serviços), caracterizando inaceitável *bis in idem*. É o que demonstraremos a seguir.

2. Disciplina jurídica das contribuições no Direito positivo brasileiro

As contribuições configuram espécie tributária caracterizada pela exigência constitucional de que o produto de sua arrecadação seja legalmente destinado a servir como instrumento de atuação da União no âmbito social, corporativo ou interventivo. Ao disciplinar as contribuições, portanto, o constituinte utilizou como critério classificatório a sua finalidade, representada pela destinação legal do produto arrecadado.

A Constituição de 1988 faz referência a três espécies de contribuições de competência da pessoa política federal: as sociais, as de intervenção no domínio econômico e as de interesse das categorias

profissionais ou econômicas (art. 149)¹. Ao tratar das contribuições sociais, por sua vez, subdivide-as em duas categorias: as genéricas (art. 149, *caput*) e as destinadas ao financiamento da seguridade social (art. 149 c/c art. 195).

Sobre a divisão das contribuições sociais em (i) genéricas; e (ii) para a seguridade social, assevera Misabel Abreu Machado Derzi² que “o conceito de contribuições sociais é assim mais amplo do que aquele de contribuições sociais destinadas a custear a seguridade social”. Realmente, a seguridade social constitui apenas uma parcela da ordem social, sendo esta dirigida a objetivos mais abrangentes, tais como aqueles voltados à educação, cultura, desporto, ciência, tecnologia, comunicação social, meio ambiente, família, criança, adolescente, idoso e índio (arts. 205 a 232 da CF). O conceito de seguridade social, de outro lado, é composto, nos termos da atual Carta Magna, pelo conjunto de ações destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social (art. 194). Em suma, o Texto Constitucional atribuiu competência para a União criar contribuições que sirvam como instrumento para sua atuação no setor social, especificando, dentro desse campo social, a competência para instituir contribuições com a finalidade de custear a seguridade social (saúde, previdência e assistência social), configurando subgrupo da classe denominada contribuições sociais.

Do exposto, evidencia-se que a seguridade social é um dos objetivos sociais almejados pelo constituinte. E, dada a sua relevância, este houve por bem especificar as possíveis materialidades e sujeitos passivos das contribuições voltadas ao seu financiamento. Enquanto as contribuições sociais a que se refere o art. 149, *caput*, da Constituição têm aceção bastante abrangente, destinando-se

1. Deixamos de nos referir à competência municipal para criar contribuição destinada ao custeio do serviço de iluminação pública (art. 149-A e parágrafo único, introduzidos pela Emenda Constitucional n° 39/2002), por escapar aos objetivos deste trabalho.
2. Contribuição para o Finsocial. *Revista de Direito Tributário*, n° 55, p. 198.

ao custeio das metas fixadas na Ordem Social (Título VIII), dentro delas especializam-se aquelas destinadas ao custeio da seguridade social, disciplinadas pelo art. 195 da Carta Suprema.

3. Rígida discriminação das competências tributárias e vedação ao *bis in idem* relativamente às contribuições para a seguridade social

Ao repartir a competência para instituir tributos, o constituinte foi minucioso e detalhista, relacionando a materialidade dos impostos cuja criação poderia ser efetuada pelas pessoas políticas. No que diz respeito às contribuições, caracterizou-as pela finalidade, à qual está atrelado o destino legal do produto arrecadado, sem indicar, de modo expresso, os fatos susceptíveis de tributação. Diversamente, porém, ao estabelecer as formas de financiamento da seguridade social, o constituinte fez questão de registrar os possíveis sujeitos passivos e bases de cálculo, não podendo o legislador infraconstitucional distanciar-se de tais termos.

Vale lembrar que, sendo a base de cálculo a perspectiva dimensional da hipótese de incidência tributária³, ao indicar esse elemento do critério quantitativo o Texto Constitucional acabou conferindo limites à eleição de materialidades no âmbito infraconstitucional. O mesmo se pode dizer das regras de competência que traçam o possível sujeito passivo da exação: implicam delimitação do campo de atividade do legislador infraconstitucional, pois considerando que somente pode ocupar a posição de sujeito passivo tributário quem estiver em relação com o fato jurídico praticado, o binômio hipótese de incidência/base de cálculo deve consistir em fato signo-presuntivo

3. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 331.

de riqueza inerente à atividade desenvolvida pela pessoa indicada na Constituição. É o que se observa, por exemplo, no inciso II do art. 195 da Carta Magna, que autoriza a União a instituir contribuição para o financiamento da seguridade social, exigida do trabalhador e dos demais segurados da previdência social⁴: conquanto não haja menção expressa à hipótese de incidência ou à base de cálculo, referida contribuição somente pode incidir sobre a remuneração percebida em razão do trabalho prestado, não podendo o legislador ordinário da União eleger fato diverso. Nas palavras de Hugo de Brito Machado, “não pode a contribuição cobrada do trabalhador ter base em qualquer outra coisa que não seja essa remuneração, posto que é ela que o qualifica como trabalhador”.⁵ Por motivos semelhantes, a autorização para o ente federal criar contribuição exigida do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar (art. 195, IV, da CF), implica a eleição da importação de produtos estrangeiros ou serviços como hipótese de incidência e do correspondente valor aduaneiro como base de cálculo (art. 149, § 2º, III, a, da CF).

Nota-se que, assim como ocorre com os impostos, os fatos susceptíveis de tributação por contribuições para a seguridade social estão taxativamente relacionados no Texto Constitucional. Confirma tal assertiva o art. 195, § 4º, da CF, o qual, ao disciplinar a criação de novas fontes de financiamento da seguridade social, impõe a observância a determinados requisitos, tomando mais rígida a veiculação de nova imposição tributária. Em outras palavras, as contribuições para a seguridade social hão de ser instituídas nos exatos termos do art. 195, I a IV, da CF e, desejando-se criar contribuição com aspecto material diverso, é necessário: (i) que sua

4. Por expressa determinação constitucional, essa contribuição não incide sobre aposentadoria e pensão concedida pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201 da Constituição.
5. Contribuições sociais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Caderno de pesquisas tributárias*, v. 17. São Paulo: Resenha Tributária, 1992. p. 104.

introdução se dê por lei complementar, (ii) que seja não-cumulativa e (iii) que a nova fonte de financiamento da seguridade social não tenha hipótese de incidência e base de cálculo iguais aos de outra já prevista na Constituição.

Não restam dúvidas, portanto, de que ao exercer a competência tributária, o legislador infraconstitucional deve observar as determinações constitucionais relativas à instituição do tributo. Tratando-se de contribuições para a seguridade social, a situação não é diferente, devendo a competência tributária ser exercida em conformidade com o disposto no art. 195, do Texto Supremo.

Além disso, o legislador federal, ao descrever a hipótese de incidência e base de cálculo de qualquer das contribuições previstas no art. 195 da Constituição, deve limitar-se a instituir uma única contribuição para cada hipótese ali relacionada. A veiculação de contribuições não deve seguir critérios diferentes daqueles exigidos para criar impostos. Ora, não é porque a Constituição autoriza que o ente federal institua imposto incidente sobre a renda (art. 153, III), por exemplo, que este poderá tributar referido fato várias vezes, por meio de impostos diversos. O mesmo ocorre com as contribuições: é vedado à União criar duas contribuições com idênticas hipóteses de incidência e base de cálculo, pois se assim o fizer, estará tributando duplamente um único fato e, em conseqüência, ofenderá o princípio constitucional implícito, decorrente da repartição das competências tributárias, que proíbe o *bis in idem*.

O Supremo Tribunal Federal já se manifestou sobre a impossibilidade de serem exigidas duas contribuições fundadas em um mesmo dispositivo constitucional. Ao examinar ação judicial onde se discutia suposta inconstitucionalidade da COFINS em virtude desse tributo apresentar a mesma base de cálculo da contribuição ao PIS/PASEP, a Corte Maior considerou admissível a dupla incidência em virtude desses tributos possuírem fundamentos de validade distintos: enquanto a COFINS decorre da permissão do art. 195,1, a contribuição ao PIS/PASEP

funda-se no art. 239, ambos da Constituição da República. Registrou, entretanto, que caso se tratasse de contribuição nova, com fundamento de validade no mesmo dispositivo constitucional, seria procedente o argumento de *bis in idem*. Nessa ocasião, a Suprema Corte deixou claro que a COFINS só era constitucional porque a contribuição ao PIS/PASEP, conquanto incidente sobre o mesmo fato, possuía fundamento de validade diverso. É o que se depreende do trecho abaixo transcrito, extraído do voto do Relator Min. Moreira Alves:

Ademais, no tocante ao PIS/PASEP, é a própria Constituição Federal que admite que o faturamento do empregador seja base de cálculo para essa contribuição social e outra, como, no caso, é a COFINS. De feito, se o PIS/PASEP, que foi caracterizado pelo artigo 239 da Constituição, como contribuição social por lhe haver dado esse dispositivo constitucional permanente destinação previdenciária, houvesse exaurido a possibilidade de instituição, por lei, de outra contribuição social incidente sobre o faturamento dos empregadores, essa base de cálculo, por já ter sido utilizada, não estaria referida no inciso I do artigo 195 que é o dispositivo da Constituição que disciplina, genericamente, as contribuições sociais, e que permite que, nos termos da lei (e, portanto, de lei ordinária), seja a seguridade social financiada por contribuição social incidente sobre o faturamento dos empregadores.⁶ (grifei)

A esse respeito, confira-se também o esclarecimento expressamente consignado pelo Min. Iomar Galvão, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 146.733/SP⁷:

6. ADC 1-1/DF, Tribunal Pleno, Rei. Min. Moreira Alves, j. 1.12.93, DJ de 16.6.95, p. 18213.
7. Tribunal Pleno, Rei. Min. Moreira Alves, j. 29/06/92, DJ de 6.11.92, p. 20110.

O que veda a Carta, no art. 154,1, é a instituição de imposto que tenha fato gerador e base de cálculo próprios dos impostos nela discriminados. *E o que veda o art. 195, parágrafo 4º, é que quaisquer outras contribuições, para fim de seguridade social, venham a ser instituídas sobre os fenômenos descritos nos incs. I, II e III do caput.* (grifei)

Isso demonstra, claramente, que sobre as bases de cálculo relacionadas nos incisos I a IV do art. 195 da Constituição só é possível a instituição de uma exigência tributária: uma contribuição incidente sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados a pessoas físicas que prestem serviços a empregador, empresa ou entidade a ela equiparada na forma da lei; uma sobre a receita ou o faturamento do empregador ou empresa; outra sobre o lucro do empregador ou empresa; uma outra sobre a remuneração do trabalhador e demais segurados da previdência social; e, finalmente, uma sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços.

4. Identidade de fundamento de validade da COFINS-importação e do PIS/PASEP-importação

Convém esclarecer, inicialmente, que a COFINS-importação e o PIS/PASEP-importação, instituídos pela Lei nº 10.865/2004, são tributos diversos da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre o faturamento. A denominação que se dê à exação, como todos sabem, não interfere na sua natureza jurídica. Esta é determinada pelo binômio hipótese de incidência-base de cálculo, conjugada à previsão legal de destinação do produto arrecadado.⁸

8. Sobre o assunto, consulte-se DEL PADRE TOMÉ, Fabiana. *Contribuições para a seguridade social à luz da Constituição Federal*. Curitiba: Juruá, 2002. p. 80 e ss.

Assim, não obstante tenham a mesma finalidade, tratam-se de contribuições diversas. Vejamos:

a) *COFINS* (instituída pela Lei Complementar nº 70/91, com as alterações perpetradas pelas Leis nº 9.718/98⁹ e nº 10.833/03):

- critério material da hipótese de incidência: auferir faturamento ou receita;

- fundamento de validade: art. 195,1, *b*, da Constituição.

b) *PIS/PASEP* (instituídas pelas Leis Complementares nº 7/70 e nº 8/70, com as alterações perpetradas pelas Leis nº 9.718/98 e nº 10.637/02):

- critério material da hipótese de incidência: auferir faturamento ou receita;

- fundamento de validade: art. 239, da Constituição.

c) *COFINS-importação* (instituída pela Lei nº 10.865/04):

- critério material da hipótese de incidência: importar bens ou serviços do exterior;

- fundamento de validade: art. 195, IV, da Constituição.

d) *PIS/PASEP-importação* (instituída pela Lei nº 10.865/04):

- critério material da hipótese de incidência: importar bens estrangeiros ou serviços do exterior;

- fundamento de validade: art. 195, IV, da Constituição.

Evidencia-se a identidade entre as materialidades da *COFINS-importação* e do *PIS/PASEP-importação*, assim como de seus fundamentos de validade.

Nem se argumente que o fundamento de validade da *COFINS-importação* e do *PIS/PASEP-importação* seriam diferentes, sendo uma dessas exigências respaldadas no art. 149 e outra no art. 195 do Texto Maior. Como já anotamos, o art. 195 veicula competência para criar contribuições sociais referidas no art. 149, mas que se

9. Não obstante entenda que a Lei nº 9.718/98 padece de insanáveis vícios de inconstitucionalidade, deixo de discorrer sobre o assunto neste trabalho, por não integrar seu principal foco.

diferenciam das contribuições sociais genéricas em virtude de sua peculiar destinação ao financiamento da seguridade social. Trata-se de subgrupo da classe denominada contribuições sociais. Logo, o fato de a contribuição incidente sobre importações de bens e serviços estar referida tanto no art. 149 como no art. 195 não implica a possibilidade de duas contribuições incidentes sobre aquela materialidade, especialmente se ambos os gravames tiverem o mesmo destino legal: o financiamento da seguridade social.¹⁰

5. Conclusão

Ao editar a Lei nº 10.865/04, criando a COFINS-importação e o PIS/PASEP-importação, o legislador da União ignorou os limites constitucionais ao exercício da competência tributária e instituiu duas novas contribuições com base no mesmo fundamento de validade: o art. 195, IV, da Constituição. Desse modo, criou duas contribuições para a seguridade social, cujas materialidades e bases de cálculo são idênticas. Configurado está, portanto, o *bis in ideni*, terminantemente vedado consoante interpretação sistemática do Texto Constitucional.

10. Márcio Severo Marques [*Classificação constitucional dos tributos*. São Paulo: Max Limonad, 2000. p. 199-200] demonstra com precisão que a COFINS e a contribuição ao PIS/PASEP são, ambas, contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social. Especificamente em relação à COFINS-importação e ao PIS/PASEP-importação, Eurico Marcos Diniz de Santi e Daniel Monteiro Peixoto [*PIS e COFINS na importação, competência: entre regras e princípios*, artigo inédito] evidenciam que se trata de duas contribuições para a seguridade social, aplicando-se-lhes os limites impositivos do art. 195 da CF.