

PIS/COFINS-IMPORTAÇÃO NA DOUTRINA E NA JURISPRUDÊNCIA DO STF: INCONSTITUCIONALIDADE POR VIOLAÇÃO AO *NE BIS IN IDEM*

Guilherme Camargos Quintela¹

Arthur Maia Queiroz²

RESUMO

Este artigo tem o objetivo de enfrentar o seguinte problema: a instituição, pela União, por meio da Lei nº 10.865, de 2004, da contribuição ao PIS/Pasep-importação e da Cofins-importação é inconstitucional, por violação à proibição ao *bis in idem*? O problema se justifica especialmente em virtude da precariedade da fundamentação empregada pelo STF ao julgar o RE nº 559.937/RS (tema nº 01 da repercussão geral), em que a Corte concluiu pela constitucionalidade das exações. Para responder ao problema, abordar-se-ão, no artigo, os principais posicionamentos da doutrina e da jurisprudência sobre os conceitos de bitributação e de *bis in idem*, a natureza jurídica das contribuições sociais, especialmente as destinadas à seguridade social, a importância da destinação como elemento distintivo das contribuições e o histórico normativo da criação da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a importação. Por fim, serão enfrentados os principais argumentos utilizados para justificar a constitucionalidade dessas contribuições.

PALAVRAS-CHAVE

Bis in idem. PIS/Pasep. Cofins. Importação. Destinação. Contribuições sociais. Seguridade social.

1. INTRODUÇÃO

O objetivo deste artigo é investigar se é inconstitucional, por violação ao *ne bis in idem* no direito tributário, a instituição da contribuição ao PIS e da Cofins incidentes sobre a importação.

¹ Doutor e Mestre em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da UFMG. Professor das Faculdades Milton Campos. Sócio em Sacha Calmon – Misabel Derzi Consultores e Advogados. E-mail: guilherme@sachacalmon.com.br.

² Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito da UFMG. Advogado em Sacha Calmon – Misabel Derzi Consultores e Advogados. E-mail: arthur.queiroz@sachacalmon.com.br.

Ambas as contribuições foram instituídas pela Lei nº 10.865, de 2004, com suporte no inciso IV do art. 195 da Constituição, introduzido pela Emenda Constitucional nº 42, de 2003, que outorga à União a competência para instituir contribuição social *do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar*.

A matéria foi apreciada pelo Supremo Tribunal Federal ao julgar o tema nº 01 da repercussão geral, que versou sobre a base de cálculo dessas contribuições. Ao decidir o RE nº 559.937/RS, paradigma da controvérsia, o Plenário da Suprema Corte fixou a seguinte tese de repercussão geral: “*É inconstitucional a parte do art. 7º, I, da Lei 10.865/2004 que acresce à base de cálculo da denominada PIS/COFINS-Importação o valor do ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e o valor das próprias contribuições*”.

Apesar de o tema e a tese não versarem especificamente sobre a ocorrência de *bis in idem* na instituição de duas contribuições sobre o mesmo fato, a Corte foi instada a se pronunciar sobre a matéria e concluiu pela constitucionalidade das exações sob dois fundamentos: (i) elas foram instituídas simultaneamente; e (ii) a previsão de alíquotas diferentes para cada uma das contribuições serve a propósitos relacionados à sua destinação, tão-somente. Outro argumento que se invoca para justificar a instituição de contribuições sobre o mesmo fato é a igualdade, uma vez que, por meio da contribuição ao PIS e da Cofins incidentes sobre a importação, equipara-se o ônus tributário da importação ao do mercado interno.

Pretende-se ainda investigar, neste artigo, se esses argumentos – instituição simultânea das exações, destinações diferentes e igualdade tributária – são aptos a justificar a manutenção de duas contribuições incidentes sobre o mesmo fato, ainda que pela mesma pessoa política da Federação. A partir do exame desses argumentos, da natureza dessas contribuições e da proibição do *bis in idem* no direito tributário, será possível concluir pela (in)constitucionalidade da Lei nº 10.865, de 2004, na parte em que instituiu as contribuições sociais sobre a importação.

2. A PROIBIÇÃO CONSTITUCIONAL AO *BIS IN IDEM*

2.1 *Bis in idem* e bitributação. A múltipla incidência tributária

A Constituição da República de 1988 não fez referência expressa, em seu texto, à vedação à bitributação ou ao *bis in idem*, diferentemente das Constituições de 1934 e de 1937. Os sentidos sacados desses termos foram construídos ao longo do tempo pelo trabalho da doutrina e dos tribunais brasileiros.

ATALIBA³ entendia que, enquanto a tributação é a atividade desempenhada pelo Estado – ou por um terceiro a quem se delegou capacidade tributária ativa – para colher, da iniciativa privada, recursos para atender às necessidades públicas, suprindo as burras do Estado de dinheiro, a bitributação consiste na oneração do mesmo fato gerador por dois tributos diferentes. O fato gerador é, pois, o mesmo. Os tributos, a seu turno, são diferentes.

Situação diversa é o *bis in idem*: ainda segundo ATALIBA, ele consiste na oneração da mesma matéria tributável – não do mesmo fato gerador – por meio de mais de um tributo. E completa, para afastar qualquer eventual confusão em relação ao seu entendimento: “*Não se confunde com a bi-tributação, porque os fatos geradores não são idênticos*”.⁴

A distinção entre esses dois institutos jurídicos reside, portanto, não no fato de a bitributação envolver mais de um ente federado – embora, como ATALIBA mesmo reconhece, sejam os exemplos mais comuns de bitributação aqueles em que haja cobrança por mais de uma pessoa política –, mas, isto sim, na identidade do fato gerador: na bitributação, os fatos geradores são os mesmos; no *bis in idem*, por sua vez, os fatos geradores são distintos, embora a matéria tributável seja a mesma.

Trata-se o *bis in idem*, como o autor mesmo exemplifica, da possibilidade de imposto concorrer com taxa ou de esta concorrer com contribuição de melhoria ou de esta concorrer com imposto ou ainda de imposto concorrer com outro imposto, incidente sobre fato gerador diferente.

Adotada a classificação de ATALIBA, a instituição da contribuição ao PIS e da Cofins incidentes sobre a importação seria um caso de bitributação, e não de *bis in idem*. Apesar da ausência de pluralidade de entidades tributantes, uma vez que apenas a União tem a competência para a criação dessas contribuições sociais, trata-se de tributos distintos incidentes sobre o mesmo fato gerador.

São tributos distintos porque, apesar de ambas as contribuições se classificarem como sociais de seguridade social, são destinadas ao financiamento de atividades diferentes. A contribuição ao PIS, nos termos do art. 239 da Constituição, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019, volta-se ao financiamento do programa do seguro-desemprego, de outras ações da previdência social e do abono de que trata o § 3º do mesmo dispositivo. A Cofins, a seu turno, é uma contribuição voltada, genericamente, ao financiamento da seguridade social, que tem orçamento próprio, distinto do orçamento fiscal.

³ ATALIBA, Geraldo. Bi-tributação. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. v. LX. 1965, p. 198.

⁴ ATALIBA, Geraldo. Op. cit., p. 205.

Trata-se de contribuições incidentes sobre o mesmo fato gerador, uma vez que ambas, de acordo com o art. 3º da Lei nº 10.865/2004, incidem sobre a entrada de bens estrangeiros no território nacional (inciso I) ou sobre o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado (inciso II). Idênticos, portanto, os fatos geradores, não se poderia tratar de *bis in idem*.

CARRAZZA⁵, por outro lado, entende que ocorre *bis in idem* quando o mesmo fato jurídico é tributado duas ou mais vezes pela mesma pessoa jurídica de direito público interno, ao passo que a bitributação supõe a tributação por diferentes pessoas políticas: “*dá-se o bis in idem quando o mesmo fato jurídico é tributado duas ou mais vezes, pela mesma pessoa política. Já, a bitributação é o fenômeno pelo qual o mesmo fato jurídico vem a ser tributado por duas ou mais pessoas políticas*”.

Já PONTES DE MIRANDA não diferencia a bitributação do *bis in idem*: “*Se há duas ou mais entidades estatais tributantes, há dupla ou múltipla tributação, com o mesmo suporte fático e dois ou mais impostos de causa idêntica. Se só há uma entidade estatal tributante, os atos de tributação são diferentes, mas são os mesmos a causa e o imposto*”.⁶

Comunga do mesmo entendimento GOMES DE SOUSA: “*A coexistência de dois ou mais tributos idênticos, incidindo sobre o mesmo contribuinte, porém todos instituídos pela mesma entidade tributante, não configura bitributação: equipara-se à simples majoração do tributo e não é proibida*”.⁷

Engana-se, contudo, conforme se verá mais à frente, ao concluir que a coexistência de dois ou mais tributos idênticos instituídos pela mesma entidade tributante não configura bitributação, mas corresponde à simples majoração de tributo. Esse entendimento até poderia ser válido em 1950, quando vigia a Constituição de 1946, mas não na vigência da Constituição de 1988, que estabelece fortes restrições ao exercício da competência tributária, especialmente no que concerne à criação de impostos e contribuições residuais, conforme se deduz dos arts. 154, I, e 195, § 4º, da Carta Política.

De qualquer modo, importa acentuar que essa categoria jurídica começou a ganhar mais relevo a partir das Constituições de 1934 e de 1937, que, como se disse na abertura

⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 25 ed. rev., amp. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 596.

⁶ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição de 1967*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1967, p. 371.

⁷ SOUSA, Rubens Gomes de. Municípios – Competência tributária – Bitributação e competência concorrente. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas. v. 21, jul-set, 1950, p. 352.

deste tópico, foram as primeiras a fazer remissão expressa à bitributação. Delas, não constava, contudo, referência ao *bis in idem*.

Deveras, da Constituição de 1934, constava expressamente, em seu art. 11, a vedação ao *bis in idem*, prevalecendo o imposto decretado pela União quando a competência fosse concorrente com os demais entes federados.

A competência concorrente fora outorgada, à época, à União e aos Estados para criar outros impostos além dos que lhes haviam sido atribuídos privativamente, conforme dispunha o inciso VII de seu art. 10. Autorizada a concorrência na criação de impostos residuais, eventuais conflitos que surgissem em virtude do exercício da competência tributária pelos dois entes em relação ao mesmo fato gerador eram resolvidos pela prevalência do imposto federal.

Como, à época, o ordenamento jurídico autorizava a concorrência tributária entre União e Estados – previsão que não consta da CRFB/1988 –, o termo bitributação passou a denotar a instituição de tributos sobre o mesmo fato gerador por entes políticos distintos da Federação.

A previsão foi reproduzida na Constituição polaca, de 1937, em seu art. 24.

Após a Constituição de 1937, a Constituição de 1946 também previu a possibilidade de a União e os Estados decretarem outros tributos além daqueles que lhes haviam sido atribuídos pela Constituição. Não fez referência, contudo, à vedação à bitributação: apenas estabeleceu que o imposto federal excluiria o estadual idêntico.

Como bem explicou ATALIBA em texto a que já se fez referência neste artigo, não havia, pois, na Constituição de 1946 possibilidade jurídica de bitributação ante a impossibilidade de competência concorrente.⁸ Além de não autorizada expressamente, o próprio dispositivo introduzira regra de prevalência entre os entes federados: o imposto instituído pela União deveria prevalecer sobre o imposto idêntico instituído pelo Estado.⁹ Essa é a razão por que afirmou ser impossível, juridicamente, falar-se em bitributação – entendimento que se mostra ainda mais atual na vigência da Constituição de 1988.

Essa é a razão por que, diante da impossibilidade jurídica, nestas plagas, de se falar em bitributação – ante a rígida discriminação de competências –, o conceito de *bitributação* não pode se resumir à oneração do mesmo fato gerador por mais de um ente da Federação. Caso uma pessoa política tribute um fato estranho às materialidades que podem ser por ela gravadas, tratar-se-á de invasão ou usurpação de competência – não de bitributação.

⁸ ATALIBA, Geraldo. Op. cit., p. 198.

⁹ ATALIBA, Geraldo. Op. cit., p. 198.

Talvez por essa razão, com acerto, ATALIBA deu relevo, no conceito de bitributação, à identidade dos fatos geradores onerados, diferentemente do que ocorre no *bis in idem*, em que diferentes fatos geradores, referentes à mesma matéria tributável, são gravados pela incidência de dois ou mais tributos: taxa e imposto, por exemplo. Esse conceito doutrinário – apesar de pouco acolhido – está sintonizado à Constituição Cidadã.

Com efeito, a CRFB prevê, em seu art. 154, I, que a União poderá instituir, mediante lei complementar, impostos não previstos no art. 153, em que expostas as materialidades que poderão ser alcançadas por impostos federais, desde que esses novos impostos, residuais, sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição.

Ao exercer a competência residual para criação de impostos, é vedado, portanto, à União criar imposto que tenha mesmo fato gerador ou mesma base de cálculo de outro cuja materialidade já tenha sido discriminada na Carta Política. Trata-se de forte vedação constitucional, não só à bitributação, como também ao *bis in idem*.

No mesmo sentido o § 4º do art. 195 da CRFB, que remete ao art. 154, I, e nos termos do qual a *lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I;* ou seja, as contribuições residuais que vierem a ser instituídas pela União não poderão ter mesmo fato gerador ou mesma base de cálculo das contribuições já previstas no art. 195 da Constituição.

Aqui, a bitributação pode ser entendida no sentido que geralmente lhe é dado pela doutrina e pela jurisprudência: fenômeno pelo qual o *mesmo fato jurídico vem a ser tributado por duas ou mais pessoas políticas*. O *bis in idem*, a seu turno, como o fenômeno pelo qual o *mesmo fato jurídico é tributado duas ou mais vezes, pela mesma pessoa política*, como entende CARRAZA.

Esse é o entendimento predominante na doutrina e na jurisprudência dos tribunais pátrios. Nada obstante, a inconstitucionalidade do PIS/Cofins-importação será examinada também em relação aos conceitos de bitributação e de *bis in idem* conforme entende ATALIBA, isto é, pela identidade ou não dos fatos geradores gravados pelo ônus tributário.

2.2 O *bis in idem* na jurisprudência do STF

No julgamento do RE nº 559.937/RS (tema nº 01 da repercussão geral), o Supremo Tribunal Federal foi provocado a se manifestar não só a respeito da inconstitucionalidade da base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins incidentes sobre a

importação, nos termos do art. 7º da Lei nº 10.865/2004, como também sobre a inconstitucionalidade das referidas contribuições pela proibição constitucional ao *bis in idem*.

A Corte entendeu que a instituição simultânea das contribuições afasta a alegação de violação à vedação ao *bis in idem*, com invocação do art. 195, § 4º, da Constituição, bem como que as alíquotas são diferentes para fins exclusivos de destinação.

O STF reconheceu, portanto, que, na instituição de novas contribuições de seguridade social, há de ser observada a exigência de lei complementar e de não cumulatividade, bem como a proibição de que as novas contribuições tenham fato gerador ou base de cálculo próprios das discriminadas nos incisos do art. 195 da Carta Constitucional. Do contrário, haveria violação à vedação ao *bis in idem*. No entanto, no caso das contribuições ao PIS e da Cofins incidentes na importação, o Tribunal entendeu não ter havido violação à proibição de *bis in idem*, uma vez que as contribuições foram instituídas originária e simultaneamente com fundamento no inciso IV daquele dispositivo constitucional e que as alíquotas apartadas servem tão-somente para fins exclusivos de destinação.

Apesar de a constitucionalidade das exações ter sido decidida pelo STF especificamente sobre a vedação ao *bis in idem*, importa ainda investigar, para além do debate doutrinário, como vem se orientando a sua jurisprudência sobre essa proibição constitucional.

No RE nº 718.874/RS (tema nº 669 da repercussão geral)¹⁰, o STF apreciou a constitucionalidade da contribuição social, a ser recolhida pelo empregador rural pessoa física, conforme previsão do artigo 25 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 10.256/2001, posterior à Emenda Constitucional nº 20/1998. Em seu recurso extraordinário, a União defendeu a ausência de violação à proibição ao *bis in idem*, em contraposição ao argumento de que, sobre a mesma base de cálculo, incidiriam a contribuição social para o Funrural e a contribuição substitutiva da folha de salários pela receita.

Independentemente da discussão de fundo dos autos – que não interessa a este artigo –, ao examinar o argumento de que haveria *bis in idem* entre a contribuição ao Funrural e a Cofins, a Corte expôs serem três os pressupostos justificadores da aplicação da vedação ao *bis in idem*: **(i)** a identidade de sujeito; **(ii)** o *bis* que se traduz na existência de uma anterior imputação de relação obrigacional de natureza tributária pelo Poder Público; e **(iii)** o *idem* como hipóteses de incidência e fatos geradores idênticos no mesmo contexto espacial e temporal.

¹⁰ STF, RE nº 718.874, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Relator(a) p/ Acórdão: Min. ALEXANDRE DE MORAES, TRIBUNAL PLENO, julgado em 30.03.2017, REPERCUSSÃO GERAL – MÉRITO, publicado em 27.09.2017.

No caso, afastou-se a existência de *bis in idem* apenas porque um desses três requisitos não estava presente: a identidade de sujeito. Isso porque, na oportunidade, o STF decidiu que o empregador rural pessoa física, apesar de sujeito à contribuição ao Funrural, recolhida sobre o resultado da comercialização da sua produção, não está sujeito à Cofins, substitutiva da folha de salários, que só deve ser recolhida pelas pessoas jurídicas produtoras rurais. O que importa é que, em julgamento de tema de repercussão geral, a Corte delimitou os pressupostos para aplicação da proibição de *bis in idem*, orientação que deve ser seguida para casos futuros.

Ao julgar o RE nº 574.706/PR (tema nº 69 da repercussão geral)¹¹, a Corte definiu o *bis in idem* como *a imposição tributária de dois impostos instituídos pelo mesmo ente político com a mesma e única materialidade*. Apesar da referência a *impostos*, pode-se tranquilamente substituí-la por *tributos*, de modo que, incidentes dois tributos cobrados pelo mesmo ente político sobre a mesma materialidade, haverá *bis in idem*. A definição dada pela Corte nesse caso se aproxima do conceito de *bis in idem* de ATALIBA, visto no item anterior, haja vista que dá relevo não à identidade de fatos geradores, mas à identidade de materialidades.

No mesmo sentido, o RE nº 723.651/PR (tema nº 643 da repercussão geral)¹², em que o STF apreciou a constitucionalidade da incidência de IPI sobre a importação de veículo automotor por pessoa natural, ainda que não desempenhe atividade empresarial. Apesar de não ser o objeto central da controvérsia e de constar apenas do voto vencido de lavra do Ministro EDSON FACHIN, houve manifestação expressa, no acórdão, a respeito do conceito de *bis in idem* no direito tributário, que consistiria, como entendeu o ministro, *na imposição de dois tributos por um mesmo ente político sobre o mesmo fato gerador ou base de cálculo*.

Também no RE nº 595.838/SP¹³, a Suprema Corte enfrentou, em recurso afetado à repercussão geral (tema nº 166), alegação de violação à proibição constitucional ao *bis in idem*. Tratava-se de caso em que se discutia a constitucionalidade da alteração promovida pela Lei nº 9.876/1999 no art. 22, IV, da Lei nº 8.212/1991, ao instituir contribuição previdenciária incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura da prestação de serviços efetuada por cooperativa. Naquela oportunidade, o Tribunal entendeu que a alteração extrapolou a norma reconstruída a partir do art. 195, I, “a”, da Constituição porque fez incidir a contribuição não

¹¹ STF, RE nº 574.706, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, TRIBUNAL PLENO, julgado em 15.03.2017, REPERCUSSÃO GERAL – MÉRITO, publicado em 02.10.2017.

¹² STF, RE nº 723.651, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, TRIBUNAL PLENO, julgado em 04.02.2016, REPERCUSSÃO GERAL – MÉRITO, publicado em 05.08.2016.

¹³ STF, RE nº 595.838, Relator: Min. DIAS TOFFOLI, TRIBUNAL PLENO, julgado em 23.04.2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL – MÉRITO, publicado em 08.10.2014.

sobre os rendimentos do trabalho dos cooperados, mas sobre o faturamento da cooperativa, o que configuraria evidente *bis in idem*.

A Corte entendeu, portanto, pela existência de *bis in idem* em virtude da coexistência de dois tributos distintos – duas contribuições previdenciárias diferentes – sobre o mesmo fato gerador, o faturamento, cobrados pelo mesmo ente político da Federação, a União.

Não se desconhece, contudo, entendimento, já adotado pelo STF, em voto da lavra do Ministro ALIOMAR BALEEIRO, segundo o qual, enquanto a bitributação é sempre inconstitucional, por invasão de competência de outro ente federado, o *bis in idem* pode sê-lo ou não. Com efeito, no julgamento do RE nº 77.131/AM¹⁴, em que se discutia a constitucionalidade da taxa de estatística instituída pelo Estado do Amazonas e cobrada sobre o valor das mercadorias comercializadas no Estado, o Ministro entendeu que o “*bis in idem, no sentido de decretação do mesmo imposto duas vezes pelo governo competente, pode ser constitucional em muitos casos*” (destaques originais).

Ainda assim, a questão a respeito da qual versa este artigo não envolve a instituição do mesmo tributo duas vezes, como se se tratasse de mero adicional. Trata-se, isto sim, como se verá em próximo tópico, de dois tributos distintos – duas diferentes contribuições –, com destinações diversas e cuja instituição simultânea, com fundamento no mesmo dispositivo normativo, longe de suavizar o vício de constitucionalidade, agrava-o, em virtude de manifesto *bis in idem*.

De mais a mais, registre-se, por derradeiro, que, apesar de o STF já ter se manifestado pela ausência de *bis in idem* na instituição da contribuição ao PIS e da Cofins incidentes sobre a importação, os registros da doutrina e da jurisprudência sobre o conceito de *bis in idem* – e de bitributação – atestam a insuficiência dos argumentos empregados pela Corte no julgamento do tema nº 01 da repercussão geral para justificar a manutenção de duas contribuições distintas, com diferentes finalidades, sem suportes constitucionais autônomos.

3. A CONTRIBUIÇÃO AO PIS E A COFINS INCIDENTES SOBRE A IMPORTAÇÃO

3.1 A importância da destinação para a identificação da natureza tributária

O art. 149 da CRFB outorga à União, como regra, a competência para a instituição de contribuições sociais. O mesmo dispositivo assegura aos outros entes federados

¹⁴ STF, RE nº 77.131, Relator(a): Min. ALIOMAR BALEEIRO, TRIBUNAL PLENO, julgado em 18.09.1974, DJ 08.11.1974, PP-08375, EMENT VOL-00966-01, PP-00134.

a competência para instituir essas mesmas contribuições sociais para custeio do regime próprio de previdência social, cobradas dos seus servidores ativos, dos aposentados e dos pensionistas.

As contribuições sociais, previstas no art. 149 da Constituição, são gênero, de que são espécies as contribuições sociais para a seguridade social. O seu fundamento normativo repousa, principalmente, no art. 195 da Carta Política, que institui um regime jurídico próprio para essa categoria de contribuições sociais, o que, deveras, justifica o seu tratamento apartado e a sua classificação como espécie tributária autônoma.

Embora controvertida na doutrina e na jurisprudência, há quem, como SCHOUERI¹⁵, classifique as contribuições sociais como impostos com afetação. Afinal, elas têm hipóteses tributárias próprias de impostos – são tributos não vinculados à atuação estatal –, de modo que o que as caracteriza e as diferencia dos impostos é a sua afetação. Elas são um instrumento por meio do qual a União atua em várias áreas sociais.

Com efeito, são várias as atividades sociais que podem ser financiadas pelas contribuições sociais, previstas genericamente no art. 149 da CRFB, como seguridade (saúde, assistência e previdência), educação, cultura, desporto, ciência e tecnologia, comunicação social, meio ambiente, família, infância, juventude e velhice. Dentre todos os campos inseridos na Ordem Social, a Constituição escolheu, contudo, apenas alguns para os quais previu, expressamente, a possibilidade de instituição de contribuições sociais: seguridade social (arts. 195 e 239), seguro-desemprego (art. 239) e educação (art. 212, § 5º).

De pronto se conclui, portanto, serem a Cofins e a contribuição ao PIS espécies de contribuições sociais. A Cofins, uma contribuição cujo fundamento normativo se estriba no art. 195, I, “b”, da Constituição, portanto, uma contribuição social destinada ao financiamento da seguridade social. A contribuição ao PIS, a seu turno, uma contribuição fincada no art. 239, voltada ao financiamento do programa do seguro-desemprego, do abono aos empregados que recebam até dois salários-mínimos mensais e de outras ações da previdência social, conforme redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019. Trata-se, pois, a contribuição ao PIS de espécie de contribuição social voltada tanto ao financiamento da seguridade social como a outros programas sociais, como é o caso do seguro-desemprego e do abono salarial.

Não há, no momento, fundamento constitucional para a instituição de contribuições voltadas ao financiamento de outras áreas sociais. O que há apenas é a autorização dada pelo art. 195, § 4º, da Constituição para que a União, no exercício de sua competência residual, institua outras contribuições sociais, desde que, como já se disse, não tenham fato

¹⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

gerador ou base de cálculo próprios de outras contribuições, para as quais a própria CRFB já declinou a materialidade possível de ser tributada.

O que importa destacar, para o momento, é o elemento distintivo das contribuições sociais – e, para o que interessa a esta investigação, das contribuições para a seguridade social – em relação aos impostos: apesar de a hipótese de incidência de ambos os tributos não descrever uma atuação estatal, mas uma atividade exercida pelo próprio contribuinte, as receitas auferidas com as contribuições sociais é afetada a uma destinação específica, isto é, elas são instituídas para atender despesa determinada.

Não por outra razão, diferentemente de parcela significativa da doutrina, que acolhe a teoria triparte, SCHOUERI¹⁶ pontua a importância da destinação para a identificação da espécie tributária, ao lado da hipótese de incidência, mesmo que em conflito com o que prevê o art. 4º do CTN, a partir do qual se extrai a irrelevância da destinação para a identificação da natureza do tributo. O autor defende que a consideração apenas da hipótese de incidência tributária, em que pese relevante, não é suficiente para identificar o regramento jurídico específico de um tributo, de modo que imprescindível a combinação oferecida pelo binômio hipótese/destinação.

Alinha-se a esse entendimento SPAGNOL¹⁷, para quem o destino da arrecadação compõe o mandamento da norma, integrando a própria estrutura sintática da norma jurídica, o que evidencia o relevo dado pelo autor à destinação para a identificação da natureza jurídica do tributo. Para esses tributos finalísticos, o autor entende que a identificação da espécie tributária deverá envolver tanto a hipótese como o mandamento. Afinal, a partir da hipótese, em que descrita atividade desvinculada de qualquer atuação estatal específica referida ao contribuinte, não é possível identificar se se trata de imposto, contribuição ou empréstimo compulsório. Essa distinção só poderá ser levada a cabo por meio da investigação do mandamento da norma jurídica, em que estará presente a identificação da destinação específica do tributo.

É por meio da destinação, aliás, que se distinguem as espécies de contribuições. A Cofins é contribuição cobrada sobre o faturamento ou receita do contribuinte, com fulcro na alínea “b” do inciso I do art. 195 da Constituição. As receitas arrecadadas pela União a esse título se destinam ao financiamento da seguridade social, o que compreende saúde, previdência e assistência social. A contribuição ao PIS, a seu turno, trata-se também de contribuição cobrada

¹⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 237.

¹⁷ SPAGNOL, WERTHER BOTELHO. *As contribuições sociais no direito brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 361.

sobre o faturamento ou receita do contribuinte, com fulcro no art. 239 da CRFB, que recepcionou, para o novo regime constitucional, as contribuições sociais instituídas pelas Leis nºs 07 e 08, ambas de 1970, que passaram a financiar o seguro-desemprego, o abono salarial e só mais recentemente outras ações da previdência social.

A principal distinção entre elas – além do fundamento constitucional que autoriza a União a instituí-las e cobrá-las – está, de acordo com a linha doutrinária de SPAGNOL, apresentada brevemente acima, no mandamento da norma tributária institutiva. Elas se destinam a financiar diferentes atividades da Ordem Social.

No julgamento do RE nº 426.484 AgR-segundo/MG¹⁸, o Supremo Tribunal Federal adotou entendimento semelhante ao consignar que “[em] regra a destinação da arrecadação integra a própria regra-matriz da norma impositiva de uma contribuição”. Em outro caso paradigmático, no julgamento do RE nº 528.314 AgR/SP¹⁹, a Corte afastou as restrições constitucionais próprias do regime jurídico dos impostos aos tributos criados pela Lei Complementar nº 110/2001 em virtude da “*prévia escolha da destinação específica do produto arrecadado*”, circunstância que lhes caracterizaria como contribuições.

A partir dessas considerações, expõe-se, de maneira didática, que: **(i)** as contribuições sociais são gênero, de que são espécies as contribuições para o financiamento da seguridade social; **(ii)** dentre os campos da Ordem Social, a CRFB autorizou a criação de contribuições para o financiamento apenas da seguridade social (saúde, assistência e previdência), do seguro-desemprego e da educação; **(iii)** PIS/Cofins são contribuições voltadas ao financiamento da seguridade social, e a contribuição ao PIS, também ao financiamento do seguro-desemprego e do abono salarial; e **(iv)** o elemento distintivo das contribuições em relação aos impostos é a destinação da arrecadação, aspecto do consequente da norma tributária.

3.2 PIS/Cofins-importação. Histórico e fundamentos normativos

A redação original do art. 195 da Constituição previa o financiamento da seguridade social por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes, dentre outras fontes, de contribuições sociais: **(i)** dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro; **(ii)** dos trabalhadores; e **(iii)** sobre a receita de concursos de prognósticos.

¹⁸ STF, RE nº 426.484 AgR-segundo, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 30.09.2016, publicado em 25.10.2016.

¹⁹ STF, RE nº 528.314 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 10.02.2015, publicado em 06.03.2015.

Em 2003, a Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003, introduziu o inciso IV ao art. 195 da Constituição para prever a competência da União para também instituir contribuições sociais do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. A redação anterior do dispositivo não autorizava a União a instituir contribuições sociais sobre a importação de produtos estrangeiros ou sobre as remessas ou pagamentos feitos em contraprestação a serviços prestados por residentes ou domiciliados no exterior.

A ausência de contribuições sociais sobre a importação provocava um reflexo negativo sobre os produtos e serviços oferecidos no mercado interno, sobre os quais era devido o recolhimento das contribuições sobre o faturamento ou receita, conforme autorizava a alínea “b” do inciso I do art. 195 da CRFB, com a redação dada pela EC nº 20/1998. Tratava-se, pois, de questão de isonomia tributária: enquanto os vendedores e prestadores de serviços sujeitavam-se ao recolhimento da contribuição ao PIS e da Cofins sobre as vendas e os fornecimentos de serviços no mercado interno, não havia, na Constituição, autorização para a instituição e cobrança de contribuições sobre as importações. Esse cenário normativo mudou com a alteração introduzida pela EC nº 42/2003, a partir da introdução do inciso IV ao seu art. 195.

Com fundamento nesse dispositivo, a União editou a Lei nº 10.865, de 2004, por meio da qual instituiu a contribuição ao PIS/Pasep e a Cofins, devidas pelo importador de bens estrangeiros ou serviços do exterior. Nos termos do art. 1º dessa lei ordinária federal, o fundamento dessas contribuições reside nos arts. 149, § 2º, II, e 195, IV, da Constituição.

O art. 149, § 2º, II, prevê que as contribuições sociais incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços. O art. 195, IV, estabelece que, para o financiamento da seguridade social, a União poderá instituir contribuição do importador de bens ou serviços do exterior ou de quem a lei a ele equiparar.

O art. 149 atribui apenas competência genérica à União para instituição de contribuição sociais, sejam as incidentes sobre atividades praticadas no mercado interno, sejam aquelas incidentes sobre as importações. Isto é: a partir do *caput* do art. 149, não se reconstrói norma que permita à União instituir, por lei ordinária, contribuição para o financiamento de qualquer programa social. Raciocínio contrário – mais apressado – conduziria à conclusão irracional de que a União poderia instituir uma contribuição para cada área ou campo da Ordem Social. Nesse sentido, seria legítimo à União criar uma contribuição para o financiamento do lazer, outra para o desporto, outra ainda para o financiamento de programas voltados à infância, outra para cultura, e uma outra para o meio ambiente, etc.

Esse raciocínio, além de irracional, é contrário à lógica sistêmica da Constituição. Deveras, como já se disse no tópico anterior, a CRFB, apesar de ter outorgado à

União a competência para instituição de contribuições sociais, nos termos de seu art. 149, definiu expressamente aquelas que poderiam ser instituídas. Fê-lo em seu art. 195, voltadas ao financiamento da seguridade social; fê-lo no art. 239, ao destinar o produto da arrecadação do PIS/Pasep aos programas do seguro-desemprego, do abono salarial e, mais recentemente, de outras ações da previdência social; e fê-lo, finalmente, em seu art. 212, § 5º, ao consignar, expressamente, que a *educação básica pública terá como fonte adicional de financiamento a contribuição social do salário-educação, recolhida pelas empresas na forma da lei*.

Ao destacar os campos da área social para cujo financiamento se autoriza a criação de contribuições sociais, a Constituição introduziu a proibição, ainda que implícita, de que outras contribuições sejam instituídas pela União para subsidiar gastos governamentais com a promoção de direitos sociais. Ausente fundamento normativo expresso, não há cabimento, por exemplo, para a instituição de contribuição social para a cultura.

Trata-se de uma exigência do postulado do legislador coerente ou, caso se prefira, do constituinte coerente. Por que razão a Constituição autorizaria expressamente a criação de contribuições para o financiamento da seguridade social, prevendo as suas materialidades, bem como para o seguro-desemprego, para o abono salarial, para outras ações de previdência social e para a educação básica pública se o art. 149 já lhe atribui a faculdade de instituir contribuições sociais? E mais: por que razão vedar, nos termos do art. 195, § 4º, que outras contribuições de seguridade social sejam instituídas senão por lei complementar e com fato gerador e base de cálculo idênticos aos de outras contribuições já previstas no dispositivo?

Não se trata de normas meramente expletivas, porque o propósito do constituinte não é ser didático. Em virtude disso, com razão SCHOUERI ao pontuar que, no momento, não existem contribuições sociais para as demais áreas de atuação da União na Ordem Social e que o fato de o constituinte ter cogitado três hipóteses de contribuições sociais “*parece argumento forte para que se diga que não seriam admitidas outras contribuições*”.²⁰

As mesmas razões se aplicam para a incidência das contribuições sobre a importação. Como se viu, o art. 149, § 2º, II, da CRFB prevê que as contribuições sociais genéricas de que trata o *caput* do art. 149 incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços. Não se outorgou, com isso, competência à União para instituir quaisquer contribuições sociais sobre a importação. Carece, assim como para as contribuições incidentes sobre as atividades praticadas no mercado interno, de disposição expressa que autorize a incidência de uma contribuição sobre a importação de produtos ou serviços.

²⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 223.

E o constituinte reformador o fez, por meio da EC nº 42/2003, ao incluir o inciso IV ao art. 195 da Constituição para autorizar a União a cobrar contribuição social do importador ou de quem a lei a ele equiparar. Ora, havendo, novamente, dispositivo expresso autorizando a criação de contribuição, cobrada do importador, para o financiamento da seguridade social, qualquer outra contribuição incidente sobre a importação só poderá ser legitimamente cobrada se tiver apoio em algum outro dispositivo constitucional.

Ocorre que, fundando-se nesses dispositivos normativos, a Lei nº 10.865/2004 instituiu o PIS/Pasep-importação e a Cofins-importação, para os quais previu o mesmo fato gerador e a mesma base de cálculo. O fato gerador: a entrada de bens estrangeiros no território nacional; ou o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado (art. 3º, incisos I e II). A base de cálculo: o valor aduaneiro; ou o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do ISS e do valor das próprias contribuições (art. 7º, incisos I e II).

Portanto, duas contribuições distintas, com destinações distintas, incidentes sobre o mesmo fato gerador e calculadas a partir da mesma base econômica. Nada há que justifique a sua cobrança, conforme se verá no próximo item.

4. A INCONSTITUCIONALIDADE DA COFINS-IMPORTAÇÃO E DO PIS/PASEP IMPORTAÇÃO

O *bis in idem* é um fenômeno cuja ocorrência pode se verificar em várias áreas do direito, situação que contraria a sua racionalidade. Isso porque, além de não ser proporcional, por gravar o mesmo fato mais de uma vez sem nada que justifique o agravamento, é ilógico: especificamente no direito tributário, se um ente tem competência para instituir um tributo sobre certa materialidade, não é preciso que crie novo tributo ou um adicional ao tributo pré-existente para aumentar a arrecadação; basta que eleve, por exemplo, a alíquota, um elemento do aspecto quantitativo da norma tributária.

Embora haja várias controvérsias doutrinárias e jurisprudenciais sobre o conceito de *bis in idem* – o que se viu logo no primeiro tópico deste artigo –, há um consenso de que ele envolve a oneração, pelo mesmo ente político, de uma mesma materialidade por dois tributos diferentes. Difere da bitributação, nesse sentido, porquanto, em regra, esta última envolve a oneração do mesmo fato gerador por dois entes políticos diferentes da Federação.

A bitributação já foi expressamente vedada em constituições anteriores, como são exemplos as de 1934 e de 1937, e, na CRFB/1988, pode ser considerada impossível do ponto de vista jurídico, dada a rigidez com que foram discriminadas as competências tributárias entre as várias pessoas políticas da Federação – União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Inobstante a ausência de referência expressa ao termo *bis in idem* ou a *bitributação*, o art. 154, I, da Constituição outorga à União o poder de instituir impostos residuais, não previstos no art. 153, mas proíbe que eles tenham mesmo fato gerador ou mesma base de cálculo dos já discriminados no texto constitucional. No mesmo sentido, no campo das contribuições sociais para o financiamento da seguridade social, o art. 195, § 4º, atribui competência para a instituição de contribuições residuais, mas proíbe que tenham mesma base de cálculo ou mesmo fato gerador das contribuições já previstas no texto.

Em outras palavras: trata-se de vedação ao *bis in idem*. A União está impedida de instituir uma contribuição residual sobre o faturamento ou a receita ou sobre o lucro ou ainda sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho. Só não há inconstitucionalidade na incidência simultânea da contribuição ao PIS e da Cofins porque a Constituição autorizou o *bis in idem* expressamente. Afinal, o art. 195, I, “b”, prevê a incidência das contribuições sociais sobre a receita ou o faturamento, e o art. 239 incorporou ao novo ordenamento jurídico as contribuições criadas pelas Leis Complementares nºs 07 e 08, de 1970, incidentes sobre o mesmo fato gerador, afetando a receita proveniente da arrecadação dessas contribuições ao programa de seguro-desemprego, ao abono salarial e a outras ações de previdência social, conforme a redação dada pela EC nº 103, de 2019.

Não há, contudo, fundamento constitucional que autorize o *bis in idem* na incidência simultânea da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a importação. Da premissa *é constitucional a incidência simultânea de contribuição ao PIS/Pasep e de Cofins*, não decorre a conclusão de que *é constitucional a incidência simultânea da contribuição ao PIS/Pasep e de Cofins incidentes sobre a importação*. E a explicação é muito clara, conforme já se expôs: para a contribuição ao PIS e a Cofins, há fundamentos constitucionais autônomos que autorizam a sua incidência, sem violação à proibição constitucional ao *bis in idem*, o que não ocorre em relação às contribuições incidentes sobre a importação.

Do art. 149, § 2º, II, da CRFB, não se reconstrói norma apta a amparar a cobrança simultânea dessas contribuições sobre a importação. Conforme se gizou alhures, trata-se de previsão genérica, que outorga competência à União para instituição de contribuições sociais, inclusive sobre a importação, desde que haja fundamento exposto para sua cobrança, como

ocorre em relação às contribuições para a seguridade social, às contribuições para o PIS e o Pasep e ao salário-educação.

O que fez a Constituição de 1988, por meio da EC nº 42/2003, foi prever, expressamente, no inciso IV do art. 195, a possibilidade de instituição de contribuição social do importador de bens ou serviços ou de quem a lei a ele equiparar. Ao fazê-lo, a Carta Política autorizou o legislador ordinário federal a criar uma nova contribuição. Repita-se: uma, e apenas uma, nova contribuição. Não duas ou três novas contribuições.

Seria necessário, portanto, que nova emenda constitucional alterasse o art. 239 para prever a possibilidade de incidência da contribuição destinada ao financiamento do PIS/Pasep sobre a importação de bens ou serviços do exterior. Com isso, haveria fundamento constitucional autônomo para legitimar a instituição por lei ordinária federal. Esse fundamento ainda não existe, entretanto, o que revela a inconstitucionalidade da Lei nº 10.865/2004.

E ainda não se apresentou argumento que possa justificar a sua cobrança. Como se viu na introdução deste trabalho, o STF, ao julgar o tema nº 01 da repercussão geral, concluiu pela constitucionalidade das exações (Cofins-importação e PIS/Pasep-importação) sob dois fundamentos: **(i)** as contribuições foram instituídas simultaneamente; e **(ii)** as alíquotas são diferentes apenas para fins de destinação.

Esses argumentos não oferecem suporte para a constitucionalidade da cobrança. O fato de as contribuições terem sido instituídas simultaneamente é um argumento inválido. É inválido porque tanto a doutrina como a jurisprudência, que são fontes do direito, não atribuem qualquer relevância ao aspecto temporal para fins de identificação da ocorrência de *bis in idem*. A introdução pelo mesmo veículo normativo ou a publicação da lei ou das leis na mesma data não afasta o *bis in idem* porque não afasta os seus elementos essenciais: **(i)** instituição de dois ou mais tributos **(ii)** sobre o mesmo fato gerador **(iii)** pelo mesmo ente da Federação.

Do contrário – e, aqui, emprega-se um argumento consequencialista –, autorizar-se o *bis in idem* porque dois tributos diferentes incidentes sobre o mesmo fato gerador foram introduzidos no ordenamento jurídico simultaneamente implica autorizar o *bis in idem* quando três, cinco, dez ou mais tributos diferentes incidentes sobre o mesmo fato gerador forem instituídos simultaneamente. Se, nessa situação, não há o ferimento de uma regra constitucional ou do núcleo normativo de um princípio jurídico, como a vedação ao confisco, há, pelo menos, violação à racionalidade que se espera da atuação do Estado e à moralidade administrativa.

Não se sustenta também o argumento de que as alíquotas são diferentes apenas para fins de destinação. A ideia subjacente a esse argumento é a de que se trata de um tributo só, mas para o qual se estabeleceram duas alíquotas distintas, que se justificam porque a

arrecadação será repartida para atender finalidades distintas. Ora, conforme se viu anteriormente, a destinação compõe, junto à hipótese de incidência, o binômio que permite ao intérprete identificar a natureza jurídica do tributo. Afinal, como destacam alguns autores – e o próprio Supremo Tribunal Federal o parece ter reconhecido em algumas oportunidades, conforme se viu –, a destinação da receita compõe, nas contribuições – e também nos empréstimos compulsórios – o conseqüente da norma tributária. É o critério distintivo não só entre contribuições, de um lado, e impostos, de outro, como também entre as próprias contribuições.

Contribuições com destinações distintas são, pois, distintas contribuições, o que se extrai da própria norma jurídica introdutora, uma vez que o seu conseqüente contém um comando que vincula a arrecadação da contribuição ao atendimento de uma despesa específica. Justamente porque para fins de destinação se previram alíquotas diferentes que não se justificam a instituição de duas contribuições sobre o mesmo fato gerador no caso das importações.

Se são tributos diferentes – duas contribuições distintas, voltadas ao financiamento de atividades públicas distintas –, instituídos pelo mesmo ente político – a União – e incidentes sobre o mesmo fato gerador – importação de bem ou remessa ou pagamento em contraprestação a serviço prestado por pessoa residente ou domiciliada no exterior –, há *bis in idem*. Não se desconhece, contudo, a possibilidade de se afastar o *bis in idem*: para isso, entretanto, é preciso demonstrar a existência de fundamento infraconstitucional autônomo, o qual, no entanto, inexistente. O art. 149, § 2º, II, da CRFB não é dispositivo bastante o suficiente para amparar a cobrança, como não o é o *caput* desse artigo, que, por si, não ampara a cobrança de contribuições sociais sem expressa previsão na Constituição.

Outro argumento que se costuma invocar para justificar a cobrança do PIS/Pasep-importação é a igualdade: se os produtos internos são tributados tanto pela contribuição ao PIS/Pasep como pela Cofins, os produtos importados do exterior ou os serviços prestados por residentes ou domiciliados no exterior também deveriam sê-lo. O argumento não se sustenta: a igualdade é um princípio constitucional que conforma a atuação do Poder Legislativo no exercício da competência tributária. A igualdade pressupõe, portanto, a competência tributária, que determina os limites da soberania fiscal do Estado.

Neste caso, a União não tem competência para instituir duas contribuições diferentes, com finalidades diferentes, sobre importações. Tem, isto sim, para instituir uma, com espeque no art. 195, IV, da Constituição. A igualdade não sustenta a Lei nº 10.865/2004, que, por violar a proibição ao *bis in idem*, é necessariamente inconstitucional.

5. CONCLUSÃO

Em sumário didático, é possível expor as seguintes considerações sobre a investigação conduzida neste trabalho:

- O *bis in idem* consiste na instituição de dois ou mais tributos diferentes pelo mesmo ente político sobre os mesmos fatos geradores e se distingue da bitributação porque esta envolve a instituição dos tributos por pessoas políticas diferentes;
- A orientação predominante do STF é pela inconstitucionalidade do *bis in idem*, apesar de haver antigos julgados em que se reconheceu que o fenômeno não é inconstitucional;
- As contribuições sociais são gênero, de que são espécies as contribuições para o financiamento da seguridade social;
- As contribuições sociais se distinguem dos demais tributos em virtude da destinação de suas receitas, uma vez que, na hipótese de incidência da norma introdutora do tributo, há a descrição de uma atividade independente de qualquer atuação estatal e, no conseqüente, prevê-se, expressamente, a afetação da receita a alguma finalidade específica;
- PIS/Cofins são contribuições sociais voltadas ao financiamento da seguridade social, e, particularmente, a contribuição ao PIS também se destina, de acordo com o art. 239 da CRFB, a gastos com outras áreas sociais, como o seguro-desemprego e o abono salarial;
- Não há *bis in idem* entre a contribuição ao PIS e a Cofins porque elas buscam seu fundamento de constitucionalidade em diferentes dispositivos da Constituição (art. 195, I, “b”, para a Cofins; art. 239 para a contribuição ao PIS);
- Embora o art. 149, *caput* e § 2º, II, da Constituição preveja a competência da União para instituir contribuições sociais, inclusive sobre importações, a sua criação, por meio de lei ordinária, depende, ante o postulado do legislador coerente, de fundamento constitucional expreso, como ocorreu com as contribuições voltadas ao financiamento da seguridade social, com a contribuição ao PIS e com a contribuição do salário-educação;
- O art. 195, IV, da Constituição legitima a criação de apenas uma contribuição sobre o importador de bens ou serviços ou de quem a lei a ele equiparar, de modo que a criação de duas ou mais contribuições sobre o mesmo fato gerador, cobradas do importador, configura *bis in idem*, pelo que inconstitucional a Lei nº 10.865/2004;

- O argumento de que as contribuições são legítimas porque elas foram instituídas simultaneamente não se sustenta, porque o fator *tempo* nunca foi considerado pela doutrina ou pela jurisprudência como elemento essencial ao conceito de *bis in idem*;
- O argumento de que as contribuições são legítimas porque as alíquotas são diferentes apenas para fins de destinação não se sustenta, porque, por terem destinações diferentes, tratam-se de tributos diferentes, de modo que a sua incidência sobre o mesmo fato gerador configura *bis in idem*, proibido constitucionalmente;
- O argumento de que as contribuições são legítimas porque garantem tratamento isonômico entre o produtor ou comerciante brasileiro e o produtor ou comerciante estrangeiro não se sustenta, porque o princípio da igualdade no direito tributário conforma a atuação do Poder Legislativo e, por isso, pressupõe a competência tributária, que não autoriza a União a criar mais de uma contribuição social do importador de bens ou serviços.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ATALIBA, Geraldo. Bi-tributação. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. v. LX. 1965.
- ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- ÁVILA, Humberto. Sistema constitucional tributário. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 11. ed. Atualizado por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- BARROSO, Luís Roberto. Interpretação e aplicação da Constituição. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do Direito Tributário. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 25 ed. rev., amp. E atual. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 596.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário, 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- DERZI, Misabel. Direito Tributário, Direito Penal e tipo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.
- DERZI, Misabel. Nota de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição de 1967*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1967, p. 371.

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

SOUSA, Rubens Gomes de. Municípios – Competência tributária – Bitributação e competência concorrente. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas. v. 21, jul-set, 1950.

SPAGNOL, WERTHER BOTELHO. *As contribuições sociais no direito brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2002.