

## RECURSO EXTRAORDINÁRIO 635.443 ESPÍRITO SANTO

### VOTO

#### O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

No entendimento da Corte **a quo**, se a empresa recolhia o ICMS ao Estado do Espírito Santo em seu nome próprio, era porque se qualificava como destinatária dos bens importados, e não simples consignatária, conforme o art. 155, § 2º, XI, **a**, da Constituição Federal.

Em continuidade, referiu o Tribunal de origem que a mesma situação fática não poderia ser interpretada de modo diferente, conforme o tributo a ser recolhido, para se alcançar tributação mais benéfica, sob pena de se endossar hipótese de simulação. Consignou, ainda, não se caracterizar, **no caso, importação por conta e ordem de terceiros**, afastando a aplicação da MP nº 2.158-35/01 e das IN SRF nºs 75/01 e 98/01, que diferenciariam, para fins de incidência do PIS e da COFINS, esse tipo de importação daquela efetuada em nome próprio.

**Vide**, assim, que a controvérsia envolve a incidência do PIS e da COFINS em operações de importação realizada por importadora (**trading company**) aderente ao Fundo para o Desenvolvimento das Atividades Portuárias (FUNDAP), bem como se a importação em tela se caracterizaria como “**por conta e ordem de terceiros**”, de modo a incidir o quanto disposto na MP nº 2.158-35/01 e nas IN SRF nº 75/01 e 98/01.

O FUNDAP foi criado pela Lei nº 2.508/70 do Estado do Espírito Santo, com o fim de promover o incremento das exportações e das importações no Porto de Vitória. Os recursos do fundo seriam destinados ao financiamento de atividades de comércio exterior, desde que (i) os contribuintes recolhessem ICMS para o Estado do Espírito Santo; e (ii) as operações fossem efetuadas por empresas sediadas no Espírito Santo e registradas junto ao gestor do programa.

Vê-se que o incentivo a que se refere a legislação do FUNDAP é voltado ao contribuinte do ICMS registrado junto ao Programa. A Lei do FUNDAP, no entanto, **não é objeto de questionamento nos autos**.

Bem, nas operações de importação de bens ou mercadorias, no contexto do sujeito ativo do ICMS-importação, a orientação da Corte é a

de que, no texto constitucional, não há o propósito de se privilegiar, com o ICMS-importação, os estados onde há concentração de zonas alfandegárias primárias. No julgamento do RE nº 405.457/SP, Rel. Min. **Joaquim Barbosa**, por exemplo, a Segunda Turma examinou caso em que a mercadoria foi importada por estabelecimento situado em Curitiba-PR, desembarcada em Santos-SP e entregue diretamente a outro estabelecimento do importador situado em São Paulo-SP. O Relator destacou não ser possível **“considerar juridicamente válida a estruturação de operações que não se justificam em seu propósito negocial”**. Na ocasião, concluiu a Turma que o imposto seria devido ao estado onde estivesse **“situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário jurídico do bem, pouco importando se o desembaraço ocorreu por meio de ente federativo diverso”**.

No RE nº 268.586, Rel. Min. **Marco Aurélio**, DJ de 24/5/05, envolvendo **importadora que desfrutava das vantagens fiscais e financeiras, no contexto do FUNDAP**, a Primeira Turma reconheceu que o destinatário da mercadoria não era a empresa importadora. Conforme as premissas fáticas do caso, em que **“a empresa importadora mantinha, com a ora recorrente, ‘acordo comercial FUNDAP’, figurando como consignatária”**, o Relator destacou que poucas vezes teria se defrontado com processo **“a revelar drible maior ao Fisco”**, e que tal acordo comercial era pródigo na construção de ficções jurídicas para chegar-se à mitigação do ônus tributário, pois, admitir que a importadora teria agido como consignatária implicaria **“dizer que não atuaria como senhora, em si, de importação de mercadorias para posterior venda, mas como simples intermediária”**.

**Vide**, portanto, que o Tribunal tem considerado relevante indagar, para definir o sujeito ativo do ICMS-Importação, levando-se em conta o propósito negocial, quem foi a **“pessoa efetivamente responsável pelo negócio jurídico que subsidiou a operação que trouxe os bens ou as mercadorias ao território nacional”**.

No que se refere a incidência do PIS e da COFINS, tributos de competência da União, as orientações da Corte acerca do **propósito**

**negocial** que subsidiou a operação que trouxe bens ou mercadorias ao território nacional também são determinantes na análise do pressuposto de fato necessário à ocorrência do fato gerador dessas contribuições.

Em diversos julgamentos, o Supremo Tribunal Federal passou a esclarecer o conceito de faturamento, construído sobretudo no RE nº 150.755/PE, com a expressão receita bruta de venda de mercadorias e prestação de serviço, querendo significar que tal conceito está ligado à ideia de **produto do exercício de atividades empresariais típicas**. Por isso, o Ministro **Cezar Peluzo** já alertava ser preciso cotejar a **modalidade da receita auferida com o tipo de empresa que a produz**, para determinar se aquela integra o faturamento dessa por conta da **correlação com seus objetivos sociais** (RE nº 400.479/RJ-AgR-ED).

Aplicando a orientação da Corte ao caso concreto, teremos três situações à luz do propósito negocial, independentemente da expressão que se empregue para denominar o negócio subjacente à importação:

a) se a importadora fundapeana é contratada para prestar o serviço de promover a importação **por conta e ordem de terceiros** (clientes), figurando explicitamente como consignatária nos pertinentes documentos de importação, tudo conforme contrato previamente firmado, e emite nota fiscal que acoberta o transporte da mercadoria até o estabelecimento do encomendante, não efetuando operação de venda, a base de cálculo da COFINS e do PIS deverá ser o faturamento auferido com os **serviços de intermediação comercial** e de outras prestações de serviço efetivadas para o contratante;

b) se a importadora, ao promover a entrada do bem estrangeiro no território aduaneiro, figura como sua importadora e proprietária e comercializa o bem no mercado interno, **emitindo documentos fiscais de entrada ou de saída a título de compra e venda**, fica evidente a ocorrência do fato gerador do PIS e da COFINS, sobre o valor total da operação de importação;

c) na hipótese **b**, a conduta poderia se caracterizar também como “importação por encomenda”, assim entendida, na esteira do Parecer do

Ministério Público, como a contratação de uma importadora para que essa, com recursos próprios, providencie a importação da mercadoria e a **revenda posteriormente** para a encomendante predeterminada. Na importação por encomenda, a **trading** é o real importador.

Pois bem. Em consonância com a jurisprudência da Corte, a legislação federal prevê que, na importação por conta e ordem de terceiro em sentido estrito, a incidência da contribuição para o PIS e da COFINS referentes a empresa importadora incidem, tão somente, sobre o valor da prestação de serviços; não sobre o valor total da importação, que representará a receita bruta da pessoa jurídica adquirente. É o que sobressai do art. 81, da MP nº 2.158-35/2001.

“Art. 81. Aplicam-se à pessoa jurídica adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, **no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora**, as normas de incidência das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS sobre a receita bruta do importador.”

Consta, de modo expresse, do voto condutor do acórdão recorrido que não houve na espécie contrato de comissão “na modalidade de remessa da mercadoria pelo exportador (proprietário), encarregando o comissário de revendê-la”, ou consignação. Para o Desembargador Relator, a documentação acostada nos autos revelaria que a operação travada entre o exportador e a recorrente se define como compra e venda, revestindo-se ela da qualidade de destinatária do bem. Sua Excelência ainda destacou que a “[m]era documentação, com a finalidade de atribuir outra denominação e esse negócio jurídico, não [teria] a eficácia de descaracterizá-lo, em sua natureza jurídica” (fls. 2388/2391).

O Tribunal de origem ainda foi categórico na assertiva de que a **empresa importadora fundapeana emitiu nota fiscal representativa de revenda das mercadorias importadas, fato que não se ajusta ao chamado contrato de consignação**. Outro aspecto ressaltado no acórdão recorrido

foi o seguinte:

**“(...) [f]ixa-se na emissão da nota fiscal que demonstra a revenda efetuada. Não se poderia, aliás, por absurdo, imaginar a hipótese de emissão de uma nota fiscal de venda, apenas representativa desta venda para o fim do pagamento do ICMS; mas não representativa da própria venda para fins do pagamento de PIS e de COFINS. O princípio da não contradição, por si só, invalidaria tal conclusão.”**

Nesse contexto, não obstante no julgamento virtual, o Plenário da Corte tenha reconhecido a repercussão geral e a existência de matéria constitucional, verifico que a questão trazida ao crivo do Supremo Tribunal Federal é de mero enquadramento da operação de importação ao disposto na MP nº 2.158-35/2001.

O Tribunal de origem, considerado o conjunto fático e probatório dos autos, afastou peremptoriamente a MP nº 2.158-35/2001 e as instruções normativas pertinentes, e reconheceu a incidência do PIS e da COFINS na operação de importação realizada por importadora (**trading company**) aderente ao FUNDAP sobre o valor da mercadoria importada, que representaria o faturamento da empresa importadora, e não sobre o serviço prestado, forte na premissa de que a hipótese não configurava importação **“por conta e ordem de terceiros”**.

Diante do exposto, para verificar, no caso concreto, se a recorrente operou ou não por conta e ordem de terceiros, ou mesmo se revendeu ou não as mercadorias importadas para fins de enquadramento na Medida Provisória nº 2.158-35/2001, seria necessário o reexame do caso à luz do conjunto fático e probatório dos autos e da legislação infraconstitucional, providências vedadas em sede de apelo extremo. Incidência da Súmula 279/STF.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso extraordinário.

Proponho a fixação da seguinte tese para o Tema nº 391 de repercussão geral:

**RE 635443 / ES**

“É infraconstitucional e incide a Súmula 279/STF, a ela se aplicando os efeitos da ausência de repercussão geral, a controvérsia relativa a base de cálculo da COFINS e do PIS, na importação feita no âmbito do sistema FUNDAP, quando fundada na análise do fatos e provas que originaram o negócio jurídico subjacente à importação e no enquadramento como operação de importação por conta e ordem de terceiro de que trata a MP nº 2.158-35/2001.”

É como voto.

Em revisão