

20/04/2020

PLENÁRIO

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 635.443 ESPÍRITO SANTO**

**RELATOR** : **MIN. DIAS TOFFOLI**  
**RECTE.(S)** : EXIMBIZ COMÉRCIO INTERNACIONAL S/A  
**ADV.(A/S)** : CÉSAR PIANTAVIGNA E OUTRO(A/S)  
**RECDO.(A/S)** : UNIÃO  
**PROC.(A/S)(ES)** : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL  
**AM. CURIAE.** : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE EMPRESAS DE  
COMÉRCIO EXTERIOR - ABECE  
**ADV.(A/S)** : JOSÉ PAULO SEPULVEDA PERTENCE E OUTRO(S)

**EMENTA**

**Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito Tributário. PIS/COFINS. Incidência sobre a receita ou o faturamento. Sistema FUNDAP/ES. Importação por conta e ordem de terceiros. Base de cálculo. Receita auferida com a intermediação. Especificidades fáticas do caso concreto. Revenda das mercadorias importadas. Impossibilidade de se rever o entendimento do tribunal de origem. Incidência da Súmula nº 279/STF.**

1. Considerada a estruturação de operações de importação, cujo desembaraço aduaneiro ocorre em estados federados que, por questões geográficas e logísticas, concentram as zonas alfandegárias primárias, o Tribunal tem considerado relevante a indagação de quem foi o importador, a pessoa efetivamente responsável pelo negócio jurídico que subsidiou a operação que trouxe os produtos ao território nacional.

2. Conquanto o regime do FUNDAP e os pressupostos de incidência do ICMS sejam matérias de competência estadual que não interferem na incidência do PIS e da COFINS, tributos de competência da União, as orientações da Corte acerca do **propósito comercial** que subsidiou a operação de importação de bens ou mercadorias ao território nacional também são determinantes na análise do pressuposto de fato necessário à ocorrência do fato gerador dessas contribuições.

3. O regime de importação por conta e ordem de terceiro, no

**RE 635443 / ES**

contexto do sistema FUNDAP, foi agasalhado pela legislação federal. Nos termos da MP nº 2.158-35/01, nas operações de importação realizadas no âmbito do FUNDAP, a incidência do PIS e da COFINS poderá se dar sobre o valor da prestação de serviços - na importação por conta e ordem de terceiros - ou sobre o valor total da importação, que representará o faturamento do adquirente - na importação em nome próprio.

4. Se a importadora é contratada para prestar o serviço de importação por conta e ordem de terceiros (clientes), figurando explicitamente como consignatária nos pertinentes documentos de importação, não efetuando, assim, operação de venda, a base de cálculo da COFINS e do PIS será a receita auferida com os serviços de intermediação comercial e de outras prestações de serviços efetivadas para o contratante.

5. O tribunal de origem foi categórico na assertiva de que a empresa importadora aderente ao sistema FUNDAP emitiu nota fiscal representativa de revenda das mercadorias importadas, fato que não se ajusta ao chamado contrato de consignação. A situação fática soberanamente firmada pelo tribunal de origem realmente não se ajusta à importação por conta e ordem de terceiro. Verificar, no caso concreto, se a recorrente operou ou não por meio desse tipo de contrato ou mesmo se revendeu ou não as mercadorias importadas importaria no revolvimento do conjunto fático e probatório dos autos, providência vedada em sede de apelo extremo, a teor da Súmula nº 279/STF.

6. Recurso extraordinário não provido, propondo-se a seguinte redação para a tese da repercussão geral do tema nº 391:

"É infraconstitucional, e sobre ela incide a Súmula nº 279/STF, com aplicação dos efeitos da ausência de repercussão geral, a controvérsia relativa à base de cálculo da COFINS e do PIS na importação feita no âmbito do sistema FUNDAP quando tal controvérsia for fundada na análise dos fatos e das 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."

**RE 635443 / ES**

## **ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão virtual do Plenário de 10 a 17/4/20, na conformidade da ata do julgamento, por unanimidade, apreciando o Tema nº 391 da repercussão geral, em negar provimento ao recurso extraordinário, nos termos do voto do Relator, Ministro Dias Toffoli (Presidente). Foi fixada a seguinte tese: "É infraconstitucional e sobre ela incide a Súmula nº 279/STF, com aplicação dos efeitos da ausência de repercussão geral, a controvérsia relativa à base de cálculo da COFINS e do PIS na importação feita no âmbito do sistema FUNDAP quando tal controvérsia for fundada na análise dos fatos e das 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." Não participou do início da sessão deste julgamento, por motivo de licença médica, o Ministro Celso de Mello (art. 2º, § 5º, da Resolução nº 642/2019).

Brasília, 20 de abril de 2020.

Ministro Dias Toffoli  
Presidente

**PLENÁRIO**

**EXTRATO DE ATA**

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 635.443**

PROCED. : ESPÍRITO SANTO

**RELATOR : MIN. DIAS TOFFOLI**

RECTE.(S) : EXIMBIZ COMÉRCIO INTERNACIONAL S/A

ADV.(A/S) : CÉSAR PIANTAVIGNA (6740/ES) E OUTRO(A/S)

RECDO.(A/S) : UNIÃO

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL (00000/DF)

AM. CURIAE. : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE EMPRESAS DE COMÉRCIO

EXTERIOR - ABECE

ADV.(A/S) : JOSÉ PAULO SEPULVEDA PERTENCE E OUTRO(S) (DF000578/)

**Decisão:** Após o voto do Ministro Dias Toffoli (Presidente e Relator), que negava provimento ao recurso extraordinário, pediu vista dos autos o Ministro Alexandre de Moraes. Falaram: pela recorrente, o Dr. Alde da Costa Santos Júnior; pela recorrida, o Dr. Adriano Chiari, Procurador da Fazenda Nacional; e, pelo *amicus curiae*, o Dr. José Paulo Sepúlveda Pertence. Ausente, justificadamente, o Ministro Celso de Mello. Plenário, 13.03.2019.

Presidência do Senhor Ministro Dias Toffoli. Presentes à sessão os Senhores Ministros Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Luiz Fux, Rosa Weber, Roberto Barroso, Edson Fachin e Alexandre de Moraes.

Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello.

Procuradora-Geral da República, Dra. Raquel Elias Ferreira Dodge.

Carmen Lilian Oliveira de Souza  
Assessora-Chefe do Plenário

20/04/2020

PLENÁRIO

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 635.443 ESPÍRITO SANTO**

**RELATOR** : **MIN. DIAS TOFFOLI**  
**RECTE.(S)** : EXIMBIZ COMÉRCIO INTERNACIONAL S/A  
**ADV.(A/S)** : CÉSAR PIANTAVIGNA E OUTRO(A/S)  
**RECDO.(A/S)** : UNIÃO  
**PROC.(A/S)(ES)** : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL  
**AM. CURIAE.** : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE EMPRESAS DE  
COMÉRCIO EXTERIOR - ABECE  
**ADV.(A/S)** : JOSÉ PAULO SEPULVEDA PERTENCE E OUTRO(S)

**RELATÓRIO**

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

Cuida-se de recurso extraordinário interposto por Eximbiz Comércio Internacional S/A, com fundamento na alínea a do permissivo constitucional, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da Segunda Região, o qual foi assim ementado:

“PIS E COFINS. IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. FUNDAP.

1. Consoante a norma da MP nº 2.158-35/2001, na importação realizada por conta e ordem de terceiro, as contribuições para o PIS e Cofins referentes ao importador incidem, tão-somente, sobre o valor da prestação de serviços; não sobre o valor da importação, que representará o faturamento do adquirente.

2. Contudo, a aplicação dessa norma possui certas nuances próprias, nos casos de empresas que sejam vinculadas ao Fundap e realizem importação por conta e ordem de terceiro.

3. O Fundap (Fundo de Desenvolvimento de Atividades Portuárias) tem como pressuposto que a empresa que nele venha a ser admitida possua sede no Espírito Santo e recolha o ICMS para esse Estado da Federação.

4. A recorrente, ao obter o benefício trazido pelo sistema

**RE 635443 / ES**

Fundap, realiza, portanto, o recolhimento do ICMS.

5. Esse recolhimento, contudo, pressupõe a incidência da norma do art. 155, § 2º, IX, a, da CF, bem como a ocorrência do fato gerador do ICMS (circulação de mercadorias, que é concretizada pela transferência de propriedade do bem).

6. Assim, a alegação de que a importação é realizada por conta e ordem de terceiro, quando confrontada com sua situação de empresa vinculada ao Fundap, que recolhe o ICMS ao Estado do Espírito Santo, torna-se contraditória: na verdade, ou a operação de importação configura uma compra e venda, com transferência da propriedade do exportador para a agravante e recolhimento do ICMS ao Estado do Espírito Santo, beneficiando-se a agravante do sistema Fundap e *recolhendo sobre o valor da operação de importação a contribuição para o PIS e a Cofins*; ou a operação trata de simples importação por conta e ordem de terceiros e tanto o PIS e a Cofins quanto o ICMS são recolhidos em nome do adquirente da mercadoria, sendo que, por conseguinte, o ICMS será recolhido ao Estado da Federação em que estiver estabelecido o adquirente, do que decorre que este não poderá ser beneficiado pelo Fundap, portanto, se não se encontrar sediado no Espírito Santo.

7. Impossibilidade de interpretação de uma mesma situação fática de duas formas distintas, conforme o tributo a ser recolhido, sob pena de ruptura no sistema constitucional tributário, que se aplica ao pormenor.

8. Aliás, no voto prolatado assim consta: 'Nas importações realizadas pelas empresas integrantes do sistema Fundap, incentivo fiscal instituído pelo governo do Espírito Santo, tem-se o seguinte: a) a Lei Estadual permite que as empresas sediadas no Estado do Espírito Santo importem mercadorias estrangeiras, gozando dos benefícios fiscais ou financeiros no contexto desse sistema; b) as empresas exportadoras, ao contratarem a exportação das mercadorias, realizam a entrega das mesmas e recebem, em contrapartida, o preço, fato que se subsume ao contrato de compra e venda, sem qualquer possibilidade jurídica de ser considerada contrato de

**RE 635443 / ES**

consignação; c) as empresas fundapeanas importadoras recebem as mercadorias e realizam o pagamento do ICMS com os benefícios do sistema Fundap, fator que jamais poderia ser considerado na conta de situação inerente a contrato de consignação; d) as empresas importadoras fundapeanas emitem nota fiscal representativa da revenda das mercadorias importadas, fato que não se ajusta ao chamado contrato de consignação. Com efeito, não se pode, apenas com base em uma perícia feita a partir dos dados contábeis na contabilidade da empresa fundapeana, ora apelante, negar a realidade da importação feita pela mesma, para o único propósito de promover a não-incidência do PIS/COFINS devida nessa operação. Tal conduta implicaria em violação direta a dispositivo constitucional (art. 155, II e §2o, XI, 'a', da Constituição), com ruptura na interpretação sistemática do Direito Tributário aplicável à espécie. De fato, não se pode negar a realidade, por meio de dissimulação inadmissível.'

9. Apelação improvida" (grifos no original).

Os embargos de declaração opostos (fls. 2481/2491) foram rejeitados (fls. 2497/2516).

O recurso especial interposto (fls. 2566/2638) teve seu seguimento negado em definitivo pelo Superior Tribunal de Justiça, após sucessivos recursos internos, em julgamento de agravo regimental nos embargos de divergência (fls. 2884/2921 e 2937/2945), com trânsito em julgado em 11/2/11 (fl. 2948).

No extraordinário, a recorrente sustenta que o tribunal de origem, a despeito da ausência de percepção de receita ou faturamento pela recorrente, manteve autuações fiscais de PIS e COFINS sobre o valor de mercadorias importadas por conta e ordem de terceiros no âmbito do sistema FUNDAP.

Aduz que a simples compreensão dos mecanismos do FUNDAP revela o inusitado entendimento perfilhado no acórdão recorrido, no qual se procurou justificar a incidência de PIS e COFINS e vinculá-la ao recolhimento de ICMS ao Estado do Espírito Santo, ou seja, sem a

**RE 635443 / ES**

preocupação com a constatação dos fatos geradores daqueles tributos, contrariando, a um só tempo, as regras constitucionais que confinam as cobranças de tais exações a suas respectivas materialidades (arts. 155, I, e 195, I, b) e a disposição da Lei Maior que estabelece os limites da atuação da Justiça Federal (art. 109), além de conferir interpretação incompatível com a prescrição inscrita no art. 155, § 2º, IX, a, da CF.

Quanto à repercussão geral da matéria, do ponto de vista econômico, aduz a recorrente que a solução da questão assume projeção sobre todo o comércio exterior centrado na utilização do sistema portuário do Espírito Santo, já que as importações por conta e ordem de terceiros, além de representarem a quase totalidade de tais negócios, ainda movimentam cifras consideráveis .

Com relação aos aspectos sociais e políticos da questão, sustenta que a continuidade das importações por conta e ordem de terceiros e sua confirmação como sujeita à carga tributária adequada, que delas afasta o PIS e a COFINS **antes do advento da Lei 10.865/04**, resguardam a integridade de várias empresas.

Do prisma jurídico, em seu entender, cumpre repelir investidas tributantes que não se mostrem afinadas com cânones constitucionais, tidos por violados.

Eis a síntese dos argumentos trazidos no recurso extraordinário:

a) a empresa que pratica importação no contexto do FUNDAP não pode ser tributada por PIS e COFINS sobre os valores referentes às notas fiscais emitidas quando das operações de importação, uma vez que tais valores não representam seu faturamento (mas sim o do adquirente) e, dessa forma, não há fato gerador das referidas contribuições;

b) não cabe emprestar à sistemática de recolhimento do PIS e da COFINS a disciplina constitucional do ICMS acerca da importação por conta e ordem de terceiros, em desconsideração da legislação referente do incentivo estadual consubstanciado no sistema FUNDAP;

c) não se pode confundir o momento do desembaraço aduaneiro das mercadorias e sua entrega à empresa integrante do FUNDAP, sobre cuja operação incide o ICMS, nos moldes do art. 155, § 2º, IX, a, da

**RE 635443 / ES**

Constituição, com o momento da entrega das mercadorias importadas ao adquirente, relativamente ao qual incidiria o PIS e a COFINS quando auferidos receita ou faturamento.

O Ministério Público Federal, em parecer da lavra do então Subprocurador-Geral **Rodrigo Janot Monteiro de Barros**, opinou pelo não provimento do recurso.

Reconhecida a repercussão geral do tema, o acórdão foi assim ementado:

“PIS/COFINS - OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO - SISTEMA FUNDAP/ES (Fundo de Desenvolvimento de Atividades Portuárias) - INCIDÊNCIA SOBRE O VALOR DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO (MP nº 2.158-35/01: IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS) OU SOBRE O VALOR DA IMPORTAÇÃO (FATURAMENTO).”

É o relatório.

20/04/2020

PLENÁRIO

## 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 próprio nome, era porque ela se qualificava como destinatária dos bens importados, e não como simples consignatária, conforme o art. 155, § 2º, XI, a, da Constituição Federal.

Em continuidade, aduziu 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 por empresa em seu próprio nome.

**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 a possibilidade de a importação em tela se caracterizar como “**por conta e ordem de terceiros**”, de modo a incidir sobre ela 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

**RE 635443 / ES**

FUNDAP, no entanto, **não é objeto de questionamento nos autos.**

No que se refere às 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 de 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 comercial”**. 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 desembarço 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 comercial, quem foi a **“pessoa efetivamente responsável pelo negócio jurídico que subsidiou a operação que trouxe os bens ou as**

**RE 635443 / ES****mercadorias ao território nacional”.**

No que se refere à incidência do PIS e da COFINS, tributos de competência da União, as orientações da Corte acerca do **propósito comercial** 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 entender o conceito de faturamento, construído sobretudo no RE nº 150.755/PE, como a receita bruta auferida de venda de mercadorias e prestação de serviços, de modo a relacioná-lo à ideia de **produto do exercício de atividades empresariais típicas**. Por isso, o Ministro **Cezar Peluso** já alertava ser preciso cotejar a **modalidade de receita** com o **tipo de empresa que a auferir** para determinar se a receita integra o faturamento da empresa por conta da **correlação com os objetivos sociais** dessa (RE nº 400.479/RJ-AgR-ED).

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

a) se a importadora aderente ao FUNDAP é contratada para prestar o serviço de 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 outras prestações de serviço efetivadas para o contratante;

b) se a importadora, ao promover a entrada do bem estrangeiro no território aduaneiro, figura como importadora e proprietária do bem e o comercializa 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, que deverão incidir sobre

**RE 635443 / ES**

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, as contribuições 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, o qual 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 expresso, 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”, nem consignação. Para o Desembargador Relator, a documentação acostada aos 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 a 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 aderente ao FUNDAP emitiu nota fiscal**

**RE 635443 / ES**

**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, o qual 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**”.

Desse modo, 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

**RE 635443 / ES**

repercussão geral:

"É infraconstitucional e sobre ela incide a Súmula nº 279/STF, com aplicação dos efeitos da ausência de repercussão geral, a controvérsia relativa à base de cálculo da COFINS e do PIS na importação feita no âmbito do sistema FUNDAP quando tal controvérsia for fundada na análise dos fatos e das 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.

20/04/2020

PLENÁRIO

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 635.443 ESPÍRITO SANTO**

**VOTO**

**O SENHOR MINISTRO ALEXANDRE DE MORAES:**

Cuida-se, na origem, de ação anulatória proposta por Eximbiz Comércio Internacional S/A em face da União Federal. Consta dos autos o seguinte panorama:

A empresa autora opera no ramo de importações. Na petição inicial, informa que a Fazenda Nacional a autuou em razão de equivocado recolhimento do PIS e da COFINS. O Fisco considerou que tais tributos incidem sobre os valores das mercadorias, como se a empresa as importasse para si própria.

Ocorre que, segundo diz a autora, ela atua como simples intermediária, trazendo do exterior um bem adquirido por outra empresa. Nesse negócio, sustenta que o PIS e a COFINS não incidem sobre o valor da mercadoria, mas, sim, exclusivamente sobre o preço do serviço de importação.

Alega que a Fazenda Nacional tem inadequada compreensão do regime do FUNDAP (Fundo de Desenvolvimento das Atividades Portuárias), ao qual a autora se encontra vinculada. Sustenta que sua adesão ao FUNDAP não determina necessariamente a incidência do PIS e da COFINS sobre o valor das mercadorias, constante da nota fiscal.

Postula a suspensão das errôneas inscrições em dívida ativa promovidas pela Fazenda Nacional.

A causa foi julgada improcedente em 1º e 2º graus. O Superior Tribunal de Justiça negou seguimento ao recurso especial.

**RE 635443 / ES**

Distribuído o Recurso Extraordinário ao ilustre Min. PRESIDENTE, DIAS TOFFOLI, S. Exa. submeteu ao Plenário o exame da repercussão geral da questão constitucional. A conclusão foi pelo reconhecimento da especial relevância da matéria.

Na sessão do dia 13/3/2019, o eminente Relator levou o recurso a julgamento, propondo negar-lhe seguimento.

Pedi vista.

Sr. Presidente, a matéria ora em exame vem ao SUPREMO por meio de um recurso extraordinário.

Nesse contexto, não podem ser conhecidos os argumentos que buscam reverter o julgado recorrido por meio da reapreciação de fatos assentados no acórdão recorrido.

Portanto, analisarei as violações à Constituição alegadas pela autora tomando por base os fatos harmonicamente afirmados nos julgamentos de 1º e 2º graus.

A empresa autora importa mercadorias, o que a sujeita à imposição do PIS e da COFINS. Coloca-se em questão a base de incidência desses tributos: o valor dos bens, gravado na nota fiscal, ou o valor cobrado exclusivamente pelo serviço de importação?

A autora sustenta que atua como uma simples intermediária entre o exportador e a empresa que efetivamente adquire o bem importado. Defende, portanto, que o PIS e a COFINS incidem sobre o valor cobrado unicamente por esse serviço.

Por outro lado, ao examinar a escrituração contábil, a Fazenda Nacional averiguou que a autora está vinculada ao FUNDAP, o qual exige

**RE 635443 / ES**

de seus participantes o atendimento a dois requisitos, entre outros: a) ter sede no Espírito Santo e b) importar e exportar mercadorias em seu próprio nome. Atendidos os pressupostos, a empresa obtém benefícios relativamente ao ICMS.

Dado esse quadro, a Fazenda reputou inconsistente o argumento da autora, de que é uma mera intermediária. Se assim fosse, não preencheria as condições para integrar o FUNDAP.

Por esses motivos, estimou o PIS e a COFINS tendo por base os valores das mercadorias importadas, registrados nas notas fiscais, e procedeu à autuação ora questionada pela autora.

Pois bem: tanto o Juízo de primeira instância como o Tribunal Regional Federal da 2ª Região afirmaram que a autora não é uma simples intermediária.

Vejam-se as considerações do acórdão recorrido sobre esse aspecto:

“A parte requer, em síntese, provimento judicial que cancele a cobrança de valores referentes às contribuições para o PIS e Cofins incidentes sobre as importações realizadas pela empresa por conta e ordem de terceiros.

De fato, na importação por conta e ordem de terceiros, o importador não é considerado o adquirente da mercadoria importada, mas sim a pessoa jurídica encomendante; dessa maneira, o faturamento da pessoa jurídica importadora, para fins de incidência do PIS e da Cofins, não será o valor da mercadoria importada, mas sim o valor do serviço prestado pela importadora ao adquirente da mercadoria. É o que se conclui a teor da MP nº 2.158-35/2001 e das Instruções Normativas citadas pela agravante, bem como da IN SRF nº 247/2002, que revogou aquelas, mantendo, porém, em essência, o mesmo conteúdo normativo.

Contudo, malgrado exista, realmente, essa distinção entre

**RE 635443 / ES**

a situação de importador por conta e ordem de terceiros e de importador em nome próprio, para fins de incidência das contribuições em exame, a situação que envolve a parte não permite a aplicação, pura e simples, das regras da MP e das Instruções Normativas citadas.

Isso porque a importação realizada pela agravante encontra-se inserida no contexto do sistema Fundap (Fundo de Desenvolvimento de Atividades Portuárias), incentivo fiscal criado pelo governo do Espírito Santo para promover o incremento das importações e exportações pelo Porto de Vitória e para ampliar a renda dos setores primário, secundário e terciário do Estado.

Nas importações realizadas pelas empresas integrantes do sistema Fundap, incentivo fiscal instituído pelo governo do Espírito Santo, tem-se o seguinte:

a) a Lei Estadual permite que as empresas sediadas no Estado do Espírito Santo importem mercadorias estrangeiras, gozando dos benefícios fiscais ou financeiros no contexto desse sistema;

b) as empresas exportadoras, ao contratarem a exportação das mercadorias, realizam a entrega das mesmas e recebem, em contrapartida, o preço, fato que se subsume ao contrato de compra e venda, sem qualquer possibilidade jurídica de ser considerada contrato de consignação;

c) as empresas fundapeanas importadoras recebem as mercadorias e realizam o pagamento do ICMS com os benefícios do sistema Fundap, fator que jamais poderia ser considerado na conta de situação inerente a contrato de consignação;

d) as empresas importadoras fundapeanas emitem nota fiscal representativa da revenda das mercadorias importadas, fato que não se ajusta ao chamado contrato de consignação.

**RE 635443 / ES**

Com efeito, não se pode, apenas com base em uma perícia feita a partir dos dados contábeis na contabilidade da empresa fundapeana, ora apelante, negar a realidade da importação feita pela mesma, para o único propósito de promover a não-incidência do PIS/COFINS devida nessa operação. Tal conduta implicaria em violação direta a dispositivo constitucional (art. 155, II e §2º , XI, “a”, da Constituição), com ruptura na interpretação sistemática do Direito Tributário aplicável à espécie.

De fato, não se pode negar a realidade, por meio de dissimulação inadmissível.

O referido incentivo fiscal ocorre não apenas por meio da concessão de financiamento, como também pelo diferimento do prazo para o pagamento do ICMS. Por conseguinte, um dos requisitos para a admissão da empresa no sistema Fundap é a de que a empresa seja tanto sediada no Espírito Santo quanto sujeita ao recolhimento do ICMS para esse Estado da Federação. Afinal, o recolhimento do ICMS para o Estado do Espírito Santo é pressuposto lógico para que esse Estado possa conceder o diferimento do prazo para o pagamento do referido imposto.

(...)

Além disso, não houve contrato de comissão concluído na modalidade de remessa da mercadoria pelo exportador (proprietário), encarregando o comissário de revendê-la, oportunamente, pois não é essa – evidentemente – a situação da empresa requerente.

O exportador exportou mediante contratação em que o destinatário (importador) efetuou a aquisição da mercadoria (aperfeiçoou-se a aquisição do domínio).

No caso, está revelado que a destinatária é a empresa requerente. Não há, portanto, contrato de consignação celebrado entre exportador e importador.

Segundo a documentação nos autos, o exportador remeteu

**RE 635443 / ES**

a mercadoria, objeto da importação, em negociação envolvendo certos e determinados elementos (coisa exportada, pagamento do preço, indicação do destinatário).

Essa modalidade de negociação, de caráter translático da propriedade, importa alienação, que se define como compra e venda.

Mera documentação, com a finalidade de atribuir outra denominação a esse negócio jurídico, não tem a eficácia de descaracterizá-lo, em sua natureza jurídica.

(...) é certo que a Medida Provisória n. 2.158-35/2002 veio a admitir a possibilidade de se realizar importação por conta e ordem de terceiro, caso em que o importador é mero prestador de serviços e, quanto à incidência do PIS e da COFINS, sua atuação rege-se pelo disposto no art. 81 da referida MP, que atribui ao destinatário da mercadoria o ônus dessa incidência.

Ou seja, neste caso, mas somente neste caso, em que o importador atua por conta e ordem de terceiro, pagará ele o PIS e COFINS sobre sua receita efetiva, isto é, o resultado por ele auferido com a prestação de serviços.

No entanto, é de ver que, em tal hipótese, esse importador, que atua por conta e ordem de terceiro, não é contribuinte do ICMS: este contribuinte é o destinatário da mercadoria.

Ora, se a empresa recolhe o ICMS em seu nome próprio, atribuindo-se a si a condição de destinatário final da mercadoria (de acordo com o disposto na Constituição Federal), é evidente que, ao depois, não pode vir alegar que não é proprietário e que assim agiu apenas para obter um benefício fiscal.

Admitir tal argumento seria dar foros de juridicidade a ato simulado.

Assim, a afirmação da requerente é contraditória. Isso porque, por um lado, ela se qualifica como importadora por conta e ordem de terceiros, sem a aquisição da mercadoria importada, para fins de não se sujeitar à cobrança de PIS e de Cofins sobre o valor da importação.

**RE 635443 / ES**

Por outro lado, porém, ela se constitui como destinatária e adquirente da mercadoria, perfazendo contrato de compra e venda com o exportador, com vistas a sujeitar-se ao recolhimento do ICMS ao Estado do Espírito Santo, em que se encontra sediada, e, por conseguinte, beneficiar-se do financiamento do Fundap (e transferir esse benefício fiscal à empresa adquirente). Afinal, se ela recolhe o ICMS para o Estado do Espírito Santo é porque este é o Estado destinatário da mercadoria (nos termos da Constituição) e está havendo uma circulação de mercadorias entre ela e o exportador, concretizada na transferência de propriedade do bem (fato gerador do ICMS).

Em outras palavras: a requerente tenta interpretar a mesma situação fática subjacente de maneiras distintas, de acordo com o tributo a ser recolhido, a fim de obter efeitos tributários mais benéficos para suas operações. Isso, porém, não deve ser respaldado. Ou a operação de importação configura uma compra e venda, com transferência da propriedade do exportador para a requerente e recolhimento do ICMS ao Estado do Espírito Santo, beneficiando-se a empresa requerente do sistema Fundap e recolhendo sobre o valor da operação de importação a contribuição para o PIS e a Cofins; ou a operação trata de simples importação por conta e ordem de terceiros e tanto o PIS e a Cofins quanto o ICMS são recolhidos em nome do adquirente da mercadoria, sendo que, por conseguinte, o ICMS será recolhido ao Estado da Federação em que estiver estabelecido o adquirente, do que decorre que este não poderá ser beneficiado pelo Fundap, portanto, se não se encontrar sediado no Espírito Santo, nem for empresa admitida como participante do sistema Fundap.

O que não deve ser acolhido é que, para fins de ICMS exista transferência de mercadoria e para fins de recolhimento de PIS e Cofins não. Uma atitude como essa, a princípio, pode revelar, até mesmo, características de ato simulado, pois acaba por conferir ao adquirente da mercadoria, situado em outro Estado da Federação, benefício fiscal instituído pelo Estado do

**RE 635443 / ES**

Espírito Santo, por meio do Fundap, que é destinado apenas às empresas sediadas em seu território. Ou seja, o contrato de importação por conta e ordem de terceiros encobre a real intenção dos contratantes, que é a obtenção de situação fiscal mais vantajosa.

Admitir tal raciocínio seria causar uma verdadeira ruptura na parte do sistema tributário em exame, o que a visão sistemática da norma repugna. “

Dadas essas premissas de fato, não há qualquer reparo a fazer no julgado recorrido.

Com efeito, o resultado da compra e da revenda dos produtos importados compõe o faturamento da empresa autora, sobre o qual incidem o PIS e a COFINS.

Ademais, como referi ao iniciar este voto, as teses recursais que dependem de diferente versão dos fatos não podem ser conhecidas, em respeito ao que consta na Súmula 279 desta CORTE (*Para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário*).

A par desse aludido óbice, para acolher a pretensão nos termos propostos pela recorrente, emerge a indispensável necessidade de incursão em vasta legislação infraconstitucional, de índole federal e local, sobre as quais se debruçaram as instâncias ordinárias, bem como o exame de eventuais cláusulas contratuais (Súmula 454 do STF), expedientes vedados em sede recursal extraordinária.

Efetivamente, controvérsias com perfis similares ao que ora se examina, envolvendo questões dessa natureza, não se submetem ao crivo desta CORTE. Vejamos, a título ilustrativo:

“AGRAVO INTERNO NO RECURSO  
EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. RECEITAS

**RE 635443 / ES**

DECORRENTES DO TRANSPORTE INTERNO DE MERCADORIAS DESTINADAS À EXPORTAÇÃO. PRETENSÃO DE EQUIPARAÇÃO A TRANSPORTE INTERNACIONAL, PARA FINS DE ISENÇÃO. ARTIGO 14 DA MEDIDA PROVISÓRIA 2.158/2001. INTERPRETAÇÃO DE NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS EM SEDE EXTRAORDINÁRIA. INVIABILIDADE. EXTENSÃO DE BENEFÍCIO FISCAL A CONTRIBUINTE NÃO CONTEMPLADO NA LEI. IMPOSSIBILIDADE. NÃO CABE AO PODER JUDICIÁRIO ATUAR COMO LEGISLADOR POSITIVO. SUPOSTA VIOLAÇÃO DO ARTIGO 93, IX, DA CONSTITUIÇÃO. INEXISTÊNCIA. ALEGADA OFENSA AOS PRINCÍPIOS DO CONTRADITÓRIO, DA AMPLA DEFESA E DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. MATÉRIA SEM REPERCUSSÃO GERAL. TEMA 660. ARE 748.371. SEM HONORÁRIOS (SÚMULA 512 DO STF). AGRAVO INTERNO DESPROVIDO.” (RE 808.291-AgR, Rel. Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, DJe de 12/12/2016).

“DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. PIS E COFINS. EMPRESA QUE DESENVOLVE ATIVIDADES DE INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS E COSMÉTICOS DESTINADOS A USO VETERINÁRIO. PRINCÍPIO DA ISONOMIA. NÃO CONFISCO. CARÁTER INFRACONSTITUCIONAL DA CONTROVÉRSIA. SÚMULA 279/STF. PRECEDENTES. 1. Nos termos da jurisprudência da Corte, a equiparação da contribuinte, para fins de apuração da Cofins e do PIS, mostra-se inviável, uma vez que essa equivalência é medida que incumbe ao Poder Legislativo, não cabendo ao Judiciário imiscuir-se no mérito das decisões políticas adotadas pelo legislador e pela Administração Pública. 2. A previsão de estabelecimento de diferentes regimes tributários de modo a limitar deduções da base de cálculo do PIS e da Cofins a determinado grupo de empresas não implica ofensa ao princípio da isonomia. 3. Dissentir das conclusões

**RE 635443 / ES**

adotadas pelo Tribunal de origem quanto ao preenchimento dos requisitos da Lei nº 10.147/2007 demandaria tão somente o reexame do acervo probatório constante dos autos, providência vedada nesta fase processual. 4. Agravo interno a que se nega provimento, com aplicação da multa prevista no art. 557, § 2º, do CPC/1973.” (RE 665.351-AgR-AgR, Rel. Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, DJe de 25/10/2016).

“AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. ATIVIDADES DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE LIMPEZA, CONSERVAÇÃO E MANUTENÇÃO. CREDITAMENTO. INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA INDIRETA. PRINCÍPIO DA ISONOMIA. PODER JUDICIÁRIO. ATUAÇÃO COMO LEGISLADOR POSITIVO. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO. I – É inadmissível o recurso extraordinário quando sua análise implica rever a interpretação de normas infraconstitucionais que fundamentam a decisão a quo. A afronta à Constituição, se ocorrente, seria apenas indireta. Precedentes. II – Ante a impossibilidade de atuação do Poder Judiciário como legislador positivo, não cabe a ele, com base no princípio da isonomia, afastar limitação para concessão de benefício fiscal a contribuintes não abrangidos pela legislação pertinente. Precedentes. III – Agravo regimental improvido.” (RE 631.641-AgR, Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, DJe de 13/2/2013).

“Agravo regimental no recurso extraordinário. PIS. Valores computados como receita transferidos a uma terceira pessoa jurídica. Ofensa reflexa. Incidência das Súmulas nºs 279 e 454 desta Corte. Precedentes. 1. Para rever o entendimento do Tribunal de origem, seria necessário analisar a legislação infraconstitucional e reexaminar o conjunto fático-probatório dos autos, o que é inviável em recurso extraordinário. Incidência das Súmulas nºs 454 e 279 desta Corte. 2. A

**RE 635443 / ES**

controvérsia relativa à possibilidade de o contribuinte excluir da base de cálculo do PIS e da COFINS os valores computados como receita transferidos a uma terceira pessoa jurídica pode configurar apenas ofensa indireta ou reflexa à Constituição da República, o que não enseja o reexame da matéria em recurso extraordinário. 3. Os argumentos da agravante, insuficientes para modificar a decisão agravada, demonstram apenas inconformismo e resistência em colocar termo ao processo, em prejuízo da eficiente prestação jurisdicional. 4. Agravo regimental não provido.” (RE 665.935-AgR, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, DJe de 22/8/2012).

Tendo em vista que a violação constitucional se revela de forma mediata, é o caso, portanto, de atribuir os efeitos da declaração de ausência de repercussão, pois, conforme se decidiu no RE 584.608-RG, quando “se chega à conclusão de que não há questão constitucional a ser discutida, por estar o assunto adstrito ao exame da legislação infraconstitucional, por óbvio falta ao caso elemento de configuração da própria repercussão geral.” (Rel. Min. ELLEN GRACIE, DJe de 13/8/2009).

Por essas razões, acompanho o Relator e nego provimento ao Recurso Extraordinário.

**PLENÁRIO**

**EXTRATO DE ATA**

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 635.443**

PROCED. : ESPÍRITO SANTO

**RELATOR : MIN. DIAS TOFFOLI**

RECTE.(S) : EXIMBIZ COMÉRCIO INTERNACIONAL S/A

ADV.(A/S) : CÉSAR PIANTAVIGNA (6740/ES) E OUTRO(A/S)

RECDO.(A/S) : UNIÃO

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL (00000/DF)

AM. CURIAE. : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE EMPRESAS DE COMÉRCIO

EXTERIOR - ABECE

ADV.(A/S) : JOSÉ PAULO SEPULVEDA PERTENCE E OUTRO(S) (DF000578/)

**Decisão:** Após o voto do Ministro Dias Toffoli (Presidente e Relator), que negava provimento ao recurso extraordinário, pediu vista dos autos o Ministro Alexandre de Moraes. Falaram: pela recorrente, o Dr. Alde da Costa Santos Júnior; pela recorrida, o Dr. Adriano Chiari, Procurador da Fazenda Nacional; e, pelo *amicus curiae*, o Dr. José Paulo Sepúlveda Pertence. Ausente, justificadamente, o Ministro Celso de Mello. Plenário, 13.03.2019.

**Decisão:** O Tribunal, por unanimidade, apreciando o tema 391 da repercussão geral, negou provimento ao recurso extraordinário, nos termos do voto do Relator. Foi fixada a seguinte tese: "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 dos 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". Não participou deste julgamento, por motivo de licença médica no início da sessão, o Ministro Celso de Mello (art. 2º, § 5º, da Res. 642/2019). Plenário, Sessão Virtual de 10.4.2020 a 17.4.2020.

Composição: Ministros Dias Toffoli (Presidente), Celso de Mello, Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Carmen Lúcia, Luiz Fux, Rosa Weber, Roberto Barroso, Edson Fachin e Alexandre de Moraes.

Carmen Lilian Oliveira de Souza  
Assessora-Chefe do Plenário