

A importação de combustíveis por *trading* na Zona Franca de Manaus com pagamento de PIS/Cofins e direito à distribuidora de aproveitamento do crédito em suas vendas de produto não constitui planejamento tributário nem é vedada por lei

The importation of fuels by trading in the Manaus Free Trade Zone with payment of PIS/Cofins and the right to the distributor to use the credit in their product sales does not constitute tax planning nor is prohibited by law

Ives Gandra da Silva Martins*

Fátima Fernandes Rodrigues de Souza**

RESUMO

A importação de combustíveis era realizada por distribuidoras de petróleo. Com o advento das Portarias 314 e 313 da ANP, as empresas importadoras passaram a utilizar *tradings* na importação, por conta e ordem das distribuidoras. Assim, o presente estudo analisa os aspectos jurídicos desta dessa adaptação.

Palavras-chave: Importação. Petróleo. Combustível. Programa de Integração Social (PIS). Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins). Planejamento Tributário. Zona Franca de Manaus.

ABSTRACT

Fuel imports were carried out by oil distributors. With the advent of Portaria 314 and 313 of the National Agency of Petroleum, Natural Gas and Biofuels (ANP), importing companies began to use *tradings* on importation, in the name and on behalf of the distributors. Thus, this study analyses the legal aspects of this adaptation.

Keywords: Import. Petroleum, Fuel. Social Integration Programme (PIS). Social Security Financing Contribution (Cofins). Tax planning. Manaus Free Trade Zone.

A questão hermenêutica de que cuidaremos neste artigo para a Revista do TRF 1ª Região, em cuja Escola de Magistratura sente-se o primeiro subscritor honrado de ser professor emérito, sobre ser do Conselho Editorial deste excelente veículo de divulgação científica, vinculada está em saber se a operação mencionada no título do artigo seria ou não planejamento tributário vedado pela legislação.

Até o advento das portarias da Agência Nacional do Petróleo de números 314 e 313, a importação de

combustíveis era feita pelas distribuidoras de petróleo, sem qualquer impedimento. A ANP as editou com a seguinte dicção em 27/12/2001:

Portaria 314

Art. 1º Fica sujeito à prévia e expressa autorização da ANP o exercício da atividade de importação de gasolinas automotivas a ser concedida somente a produtores ou importadores consoante definições abaixo elencadas:

I - Produtor: refinarias, centrais de matérias-primas petroquímicas ou formuladores conforme definidos e autorizados pela ANP a produzir gasolina;

II - Importador: empresa cujo objeto social contemple a atividade de importação e não exerça, cumulativamente, outras atividades reguladas pela ANP, exceto a de exportação.

* Professor emérito da Universidade Mackenzie, em cuja Faculdade de Direito foi titular de direito constitucional.

** Advogada em São Paulo. Professora do Centro de Extensão Universitária-Escola de Direito.

Parágrafo único: Fica vedada a importação de gasolinas para consumo próprio.

Art. 4º [...]

§ 2º O importador deverá comercializar o produto importado somente com distribuidoras de combustíveis automotivos, com produtores de gasolina ou com importadores ou exportadores de gasolinas, todos devidamente autorizados pela ANP.

Portaria 313

Art. 1º Fica sujeito à prévia e expressa autorização da ANP o exercício de atividade de importação de óleo diesel a ser concedida somente aos produtores, importadores ou consumidores finais, consoante definições abaixo elencadas:

I - Produtor: refinarias, centrais de matérias-primas petroquímicas ou formuladores definidos e autorizados pela ANP a produzir óleo diesel;

II - Importador: *empresa cujo objeto social contemple a atividade de importação e não exerça, cumulativamente, outras atividades reguladas pela ANP, exceto a de exportação;*

III - Consumidor Final: empresa que utiliza óleo diesel para consumo próprio, na produção de bens ou prestação de serviços e que não comercialize óleo diesel.

Art. 4º [...]

Parágrafo único: *O importador deverá comercializar o produto importado somente com distribuidoras de combustíveis automotivos, com produtores de óleo diesel, com importadores ou exportadores de óleo diesel, todos devidamente autorizados pela ANP ou com Consumidores Finais do produto importado.*

Diante dessa regulamentação, a alternativa das empresas importadoras foi de que procurassem utilizar-se de *tradings para realizar* as importações por conta e ordem das distribuidoras.

Não possuindo, as *tradings*, a mesma composição societária da distribuidora, as distribuidoras passaram a fazer importações por conta e ordem delas, tendo sido sempre as autorizações oficiais concedidas nessas operações, havendo clara vinculação entre elas e as distribuidoras pelas LIs (licenças de importação) e pela DIs (declarações de importação), a demonstrar que as distribuidoras eram as únicas destinatárias finais dessas operações.

Um ponto que precisa, desde logo, ser esclarecido, é que não é possível vislumbrar, na utilização das *tradings* já existentes ou criadas para esta finalidade, qualquer planejamento fiscal vedado pelo parágrafo único do art. 116 do CTN — a chamada “norma antielisão”.

Em primeiro lugar porque a eficácia dessa norma está condicionada ao disposto na sua parte final, ou seja, a “procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”, que ainda não foram instituídos.

Com efeito, até o presente momento *não foi editada a lei ordinária necessária para a configuração desses procedimentos*, de forma que essa norma, embora vigente, *não adquiriu eficácia*.¹

É certo que, por ocasião da edição da MP 66/2002, pretendeu-se, conforme amplamente divulgado na imprensa, estabelecer esses procedimentos, amesquinhando as funções exercidas tanto pelo Poder Judiciário quanto pelo Legislativo, como se vê de seus arts. 13 e 14, *in verbis*:

Art. 13 Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária serão desconsiderados, para fins tributários, pela autoridade administrativa competente, observados os procedimentos estabelecidos nos arts. 14 a 19 subsequentes.

Parágrafo único. *O disposto neste artigo não inclui atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação;*

Art. 14 São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

§ 1º Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de:

I - falta de propósito negocial; ou

II - abuso de forma.

§ 2º Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato.

§ 3º Para o efeito do disposto no inciso II do § 1º, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.

No entanto, a *medida provisória foi, nessa parte, rechaçada pelo Congresso Nacional*, em manifesto reconhecimento da legalidade da atuação do

¹ Nesse sentido, veja-se Hugo de Brito Machado (2004, v. 2, p. 365).

contribuinte ao administrar livremente sua atividade econômica e, dentro da legalidade, economizar tributos.

Com efeito, a LC 104/2001 — que introduziu o parágrafo único no art. 116 do CTN — não pode alcançar hipóteses em que o contribuinte busque, licitamente, a forma menos onerosa, sob o ponto de vista tributário, para explorar a sua atividade.

A conduta elisiva, ou seja, voltada a adotar, de forma lícita, caminhos que lhe permitam pagar menos tributo, está de acordo com os princípios da legalidade e de tipicidade consagrados na legislação brasileira, não representando qualquer infração que autorize a desconsideração da forma adotada.²

Apenas as condutas *evasivas*, ou seja, as que se valham de meios ilícitos e que sejam tomadas posteriormente à ocorrência do fato gerador, com vistas a diminuir ou eliminar a carga tributária, é que podem ser objeto da norma inserida no parágrafo único do art. 116 do CTN.

Essa é a interpretação que a própria Procuradoria Geral da República³ confere à norma, em parecer a respeito, que consigna:

Ao discorrer acerca da exegese do parágrafo único, do art. 116, da Lei Complementar nº 104, ora em análise, Alberto Xavier assim dispõe:

“Em nossa opinião bem andou o Congresso Nacional em formular um novo parágrafo único do art. 116 do modo que o fez.

Por um lado, reiterou que a lei tributária não pode extravasar os limites da tipicidade, pois a declaração de ineficácia do ato simulado nada mais é que a tributação de um fato típico — ato dissimulado —, em razão do princípio da verdade material, que o revela à plena luz.

Mas, por outro lado, assegurou que, tendo restringido expressamente o âmbito da declaração de ineficácia ao mundo dos atos simulados, essa declaração de ineficácia não se estende aos atos verdadeiros, ainda que de efeitos econômicos equivalentes aos dos atos típicos, fiscalmente mais onerosos e independentemente dos motivos que levaram as partes à sua realização” (Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Anti-elisiva. São Paulo, Dialética, 2001, p. 156-157).

[...]

Demais disso, afigura-se igualmente improcedente a alegação de que o dispositivo legal hostilizado institui Interpretação Econômica no Direito Tributário brasileiro.

Segundo Ricardo Lobo Torres, as principais teses da chamada Interpretação Econômica têm os seguintes contornos: “autonomia do direito tributário frente ao direito privado; possibilidade de analogia; preeminência da capacidade contributiva sacada diretamente dos fatos sociais; função criadora do juiz; intervenção sobre a propriedade e regulamentação da vontade”.

Vê-se, com clareza, que a norma do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional não guarda relação com qualquer das teses acima mencionadas.

É certo que o dispositivo legal em questão não pretende autorizar o uso da analogia para a identificação do fato gerador, assim, como não visa à exigência de tributo a partir de fato gerador não previsto em lei. Como já mencionado anteriormente, o propósito da norma ora hostilizada é o de impedir a evasão fiscal, razão pela qual permite a desconsideração de ato ou negócio jurídico praticado com a finalidade de mascarar a efetiva ocorrência de fato gerador ou a natureza de elemento constitutivo da obrigação tributária.

Cumpra ainda esclarecer que o planejamento tributário — processo de escolha de ação ou omissão que visa à economia de tributos — e à prática de elisão fiscal — conduta lícita que impede o surgimento da obrigação tributária — não estão ameaçados pela norma do parágrafo único, do art. 116, do CTN; pois tanto um quanto o outro ocorrem em momento anterior à ocorrência do fato gerador; e a norma em questão trata da possibilidade de desconsideração de ato ou negócio jurídico praticado posteriormente ao fato gerador, com o propósito de dissimular sua ocorrência.

Assim, entende-se que o parágrafo único do art. 116, do CTN, introduzido pela Lei Complementar nº 104/2001 constitui norma anti-evasiva, que pretende coibir a evasão fiscal nas suas mais variadas formas.

Como se vê, o próprio procurador da República, louvando-se na doutrina, reconhece que nosso sistema constitucional tributário, informado pelos princípios da legalidade e da tipicidade cerrada, *não convive com norma antielisiva*.

Esse tipo de norma, que confere à Administração poderes para desconsiderar condutas lícitas e praticadas de acordo com a lei, só é cabível em ordenamentos positivos em que a Administração possua poderes para inovar na ordem jurídica, editando, por exemplo, regulamentos autônomos, como acontece na França.

² Misabel Derzi (2001, p. 219) também conclui pela inexistência, no direito positivo nacional, de cláusula geral antielisiva.

³ Parecer 2737/CS Adin 2446-9/600.

Não no Brasil, em que o ato administrativo, ainda que seja um decreto emanado pelo chefe do Executivo, só pode ser editado para o *estrito cumprimento da lei*, a teor do que estabelece o art. 84, IV, da CF:

Art. 84 Compete privativamente ao Presidente da República:

IV - sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como *expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução* (grifamos);

Por outro lado, mesmo aqueles que sustentam a validade da norma antielisiva reconhecem que ela não se aplica quando o planejamento tributário é feito com base em escopo negocial — requisito, aliás, que estava previsto no art. 14, I, da Medida Provisória 66/2002.

Ora, no caso das *tradings* não pré-existentes, mas criadas com o objetivo de importar combustíveis para distribuidoras anteriores às referidas portarias, *o escopo negocial é demonstrado pelos próprios atos administrativos que impediram a distribuidora de importar combustíveis*, não lhe deixando outra alternativa senão a de recorrer a uma *trading* com essa finalidade, para assegurar o fornecimento a seus clientes, diante das conhecidas dificuldades por que passava a Petrobras naquele período.

Em resumo, portanto, não há como tentar enquadrar a conduta de realizar a importação por meio de *trading* no parágrafo único do art. 116 do CTN.

Proseguindo na análise da questão em estudo, cabe, agora, observar a figura da *trading* e fazer distinção entre as modalidades que apresenta, dependendo das operações de importação que realize, a saber: *importação por encomenda ou importação por conta e ordem*.

Sobre a importação por encomenda, encontramos no site da Receita Federal o seguinte:

O que é a importação por encomenda?

A importação por encomenda é aquela em que *uma empresa adquire mercadorias no exterior com recursos próprios e promove o seu despacho aduaneiro de importação*, a fim de revendê-las, posteriormente, a uma empresa encomendante previamente determinada, em razão de contrato entre a importadora e a encomendante, cujo objeto deve compreender, pelo menos, o prazo ou as operações pactuadas (art. 2º, § 1º, I, da IN SRF nº 634/06).

Assim, como *na importação por encomenda o importador adquire a mercadoria junto ao exportador no exterior, providencia sua nacionalização e a revende ao encomendante, tal operação tem, para o*

importador contratado, os mesmos efeitos fiscais de uma importação própria.

Em última análise, em que pese a obrigação do importador de revender as mercadorias importadas ao encomendante predeterminado, é aquele e não este que pactua a compra internacional e deve dispor de capacidade econômica para o pagamento da importação, pela via cambial. Da mesma forma, o encomendante também deve ter capacidade econômica para adquirir, no mercado interno, as mercadorias revendidas pelo importador contratado.

*Ressalte-se ainda que, diferentemente da importação por conta e ordem, no caso da importação por encomenda, a operação cambial para pagamento da importação deve ser realizada exclusivamente em nome do importador, conforme determina o Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais (RMCCI – Título 1, Capítulo 12, Seção 2) do Banco Central do Brasil (Bacen). [...]*⁴

No mesmo site, encontra-se o conceito de *importação por conta e ordem*:

O que é a importação por conta e ordem?

A importação por conta e ordem de terceiro é um serviço prestado por uma empresa — a importadora —, a qual promove, em seu nome, o *despacho aduaneiro de importação* de mercadorias adquiridas por outra empresa — a adquirente —, em razão de contrato previamente firmado, que pode compreender ainda a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial (art. 1º da IN SRF nº 225/02 e art. 12, § 1º, I, da IN SRF nº 247/02).

Assim, na importação por conta e ordem, embora a atuação da empresa importadora possa abranger desde a simples execução do despacho de importação até a intermediação da negociação no exterior, contratação do transporte, seguro, entre outros, o importador de fato é a adquirente, a mandante da importação, aquela que efetivamente faz vir a mercadoria de outro país, em razão da compra internacional; embora, nesse caso, o faça por via de interposta pessoa — a importadora por conta e ordem —, que é uma mera mandatária da adquirente.

Em última análise, é a adquirente que pactua a compra internacional e dispõe de capacidade econômica para o pagamento, pela via cambial, da importação. Entretanto, diferentemente do que ocorre na importação por encomenda, a operação cambial para pagamento de uma importação por conta e ordem pode ser realizada em nome da importadora ou da adquirente, conforme estabelece o Regulamento

⁴ Disponível em: <https://gettecnologia.com.br/o-que-e-a-importacao-por-encomenda/>. Acesso em: 03 fev. 2019.

do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais (RMCCI – Título 1, Capítulo 12, Seção 2) do Banco Central do Brasil (Bacen).

Dessa forma, mesmo que a importadora por conta e ordem efetue os pagamentos ao fornecedor estrangeiro, antecipados ou não, não se caracteriza uma operação por sua conta própria, mas, sim, entre o exportador estrangeiro e a empresa adquirente, pois dela se originam os recursos financeiros (grifamos)⁵.

São dois tipos de importação diferentes: na primeira, a operação de importação é realizada com recursos próprios da importadora, embora se saiba de antemão que o bem importado irá para um determinado cliente; na segunda, a operação se realiza com recursos do próprio adquirente — mesmo que a importadora os antecipe para conformação da importação desempenhando mero papel de intermediária, ou seja, prestadora de serviços para a consecução da atividade de importar.⁶

Essa diferenciação projeta efeitos relevantes para o tratamento tributário relativo a tais operações, quer para a definição do sujeito passivo da obrigação tributária, quer para o seu sujeito ativo.

A legislação anterior à Lei 11.281/2006 não fazia a equiparação entre as duas modalidades de importação. Pelo contrário, apenas equiparava a estabelecimento industrial o estabelecimento atacadista ou varejista que adquirisse produtos de procedência estrangeira, importados por sua conta e ordem, por empresa importadora, segundo o art. 79 da MP 2158-35 de 24/08/2001, assim redigido:

Art. 79 Equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora (grifos meus).

Eram, pois, apenas equiparados a industrial os importadores diretos e os importadores por conta e ordem.

A partir da Lei 11.281/2006, as duas formas de importação — por conta e ordem e por encomenda — foram equiparadas, rezando, o art. 13, o seguinte:

Art. 13. Equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que

adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por encomenda ou por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora (grifamos).

Com isso, a partir de 20/02/2006, no âmbito do IPI, a nacionalização passou a ocorrer a partir da integração no estabelecimento adquirente, e não mais a partir de sua integração naquele do importador, como ocorria anteriormente⁷.

Vale dizer, as duas operações passaram a ter a mesma disciplina legal — apesar de diferentes — exclusivamente para efeitos da imposição do IPI. Portanto, encomendantes ou adquirentes por conta e ordem tornaram-se estabelecimentos equiparados a estabelecimento industrial⁸.

Isso, evidentemente, não significa deixar de reconhecer que se trata de operações diferentes. Prova disso é o esclarecimento constante do art. 11 da referida lei, que reza:

Art. 11. A importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado não configura importação por conta e ordem de terceiros (grifamos).

e, bem assim, a IN 634 de 24/03/2006, cujo art. 1º está assim redigido:

Art. 1º O controle aduaneiro relativo à atuação de pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado será exercido conforme o estabelecido nesta Instrução Normativa.

Parágrafo único. Não se considera importação por encomenda a operação realizada com recursos do encomendante, ainda que parcialmente (grifamos),

e a solução da Consulta 124, de 20/06/2012, cujo discurso segue: “Não se considera importação por encomenda a operação realizada com recursos do encomendante, ainda que parcialmente”.

Em todas estas disposições de lei e da própria inteligência da Receita Federal, não resta dúvida de que, após 2006, os tipos de importadores ficaram equiparados e que o elemento maior da diferenciação entre as duas operações passou a estar no fato de que

⁵ Disponível em: <https://gettecnologia.com.br/lorem-ipsum-dolor-sit-amet/>. Acesso em: 03 fev. 2019.

⁶ Adolpho Bergamini (2012, v. 1, p. 140) claramente distingue a operação de compra e ordem de encomenda.

⁷ Heleno Taveira Torres (2008, v. 12, p. 169) analisa a situação em Grandes questões atuais do direito tributário.

⁸ José Eduardo Soares de Melo (2008, v. 12, p. 307-308) trata do tema em Grandes questões atuais do direito tributário.

a que se dá por conta e ordem é realizada com recursos, mesmo que parciais, do adquirente, enquanto que nas operações por encomenda os recursos para realizá-las são da própria importadora⁹.

No âmbito do ICMS — por força de se tratar de tributo de incidência regional —, a jurisprudência distingue duas situações para afastar a guerra fiscal e assegurar a *competência impositiva do sujeito ativo da obrigação tributária*, nos termos do art. 155, § 2º, IX, a, da Constituição, como se vê do RE 268.586-1, assim ementado:

ICMS – Mercadoria importada – Intermediação – Titularidade do tributo. O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços cabe ao Estado em que localizado o porto de desembarque e o destinatário da mercadoria, não prevalecendo a forma sobre o conteúdo, no que procedida a importação por terceiro consignatário situado em outro Estado e beneficiário de sistema tributário mais favorável.

O STF deixou clara a importância do negócio jurídico subjacente à importação para a definição do sujeito ativo da obrigação tributária surgida com a incidência do ICMS na operação de importação, ou seja, para se definir o conteúdo e o alcance da expressão “cabendo o imposto ao estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço” constante do art. 155, § 2º, IX, a, da Constituição.

Foram, portanto, claramente, identificadas duas situações, a saber: a) aquela em que o importador atua como mero intermediário do adquirente da mercadoria no exterior, sendo este (adquirente) o verdadeiro destinatário da mercadoria, porque contratante do negócio jurídico que deu causa ao ato material de importação; e b) aquela em que o importador é o protagonista do negócio jurídico celebrado no exterior, e, portanto, o destinatário da mercadoria importada, quer para uso próprio, quer para revenda.

O voto do ministro Cezar Pelluso bem descreve as duas situações no RE 268.586-1:

4. [...] O termo “destinatário”, contido no trecho final do art. 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição, deve ser lido e interpretado em consonância com o preceito que, nesse mesmo texto, combinado com o disposto no inc. II do caput do art. 155, outorga ao Estado competência para instituir ICMS na importação. Ou seja, *destinatário da mercadoria é quem figura como contratante no negócio jurídico que dá origem à operação material de importação*, seja esta realizada diretamente, seja por intermédio de terceiro, como, p. ex., de prestador de serviço, trading, etc.

Debaixo do ato material de importação, devem discernir-se, pelo menos duas situações ou hipóteses: i) o importador é o próprio destinatário da importação, porque como figurante do negócio jurídico subjacente, compra para uso próprio ou para revenda; ii) o importador é contratado, mediante outro negócio jurídico, apenas para intermediar e facilitar a celebração do negócio jurídico de compra e venda entre o adquirente, que é o destinatário da mercadoria e o vendedor, estabelecido no estrangeiro.

Em ambas as hipóteses, o local do desembarço não tem relevância alguma para efeito de identificação do sujeito passivo do tributo, mas tão só para determinação do aspecto temporal da regra matriz de incidência, ou seja, para definir o momento em que o tributo se considera devido [...]

O decisivo é saber a quem, segundo o teor do negócio jurídico subjacente ao ato material de importação, é destinada a mercadoria que o próprio adquirente ou, por ele, terceiro traz do exterior. Isto é, quem adquire a mercadoria à importação. [...].

A situação jurídica objeto desse julgado era aquela em que o importador desempenhara o papel de mero intermediário, atuando por conta do adquirente, este sim verdadeiro destinatário da mercadoria, consoante conclusão do voto do ministro.

Aludindo à importância do negócio jurídico subjacente à importação, para a correta determinação do sujeito ativo do imposto estadual, afastando eventual abuso de forma, o ministro Sepúlveda Pertence destacou, no seguinte trecho de seu voto, no mesmo julgamento:

Entendo que o dispositivo constitucional em causa, como acentuou com precisão o Ministro Cezar Pelluso, restringe-se a fixar o momento do fato gerador, não o sujeito ativo da relação tributária. No caso, o negócio subjacente deu-se efetivamente entre a empresa estrangeira, exportadora, e o estabelecimento situado no Estado de São Paulo. Daí

⁹ Os requisitos, inclusive, para definir a operação por conta e ordem o Ato Declaratório Interpretativo SRF 7, de 13/06/2002, em seu art. 2º declara:

“Art. 2º Para que se caracterize a aquisição, pela empresa comercial importadora, da propriedade das mercadorias importadas, é suficiente que ocorra uma das seguintes hipóteses e que a referida empresa:

I - conste como adquirente no contrato de câmbio; II - conste como adquirente na fatura internacional (invoice); III - emita nota fiscal de entrada ou de saída a título de compra ou venda; ou IV - contabilize a entrada ou a saída da mercadoria importada como compra ou venda” (grifo nosso).

a legitimidade do Estado de São Paulo para reclamar o tributo (grifo da agravante).

Repita-se: nesse caso, foi destacado que a empresa importadora, na verdade, era mera prestadora de serviços (consignatária), intermediária na aquisição, e não a destinatária da mercadoria importada. *Daí o reconhecimento de que o sujeito ativo da obrigação tributária era o Estado em que localizado o destinatário, ou seja, aquele que verdadeiramente fora o protagonista da aquisição da mercadoria no exterior.*

No que diz respeito às contribuições ao PIS e à Cofins, embora a distinção sobre os dois regimes não guarde a relevância que ostenta no ICMS — já que as contribuições integram o plano federal —, o duplo perfil da *trading* também projeta suas consequências. No entanto, antes de abordá-las, é necessário lembrar que tais contribuições se submetem a dois regimes distintos.

As contribuições para o PIS e Cofins, denominadas “convencionais”, têm como fato gerador o faturamento (Leis 10.637/2002 e 10.833/2003) e a receita (Lei 9.718/1998).

Já o PIS-Importação e a Cofins-Importação, não obstante a mesma denominação, são tributos distintos do PIS e da Cofins “convencionais”, pois têm como fato gerador, entre outros eventos, a importação de bens, como previsto no art. 3º, I e II, da Lei 10.865/2004.

Essa modalidade surgiu com a edição da Emenda Constitucional 42/2004, que alterou a redação do art. 195 da CF, acrescentando-lhe o § 12 e autorizando a instituição da sistemática não cumulativa para as contribuições sociais devidas: a) pelas empresas e entidades a elas equiparadas na forma da lei e incidentes sobre a receita ou o faturamento (I, b); b) *pelos importadores de bens ou serviços do exterior ou de quem a ele se equiparar* (IV).

Em trabalho doutrinário¹⁰, os signatários deste estudo sustentaram a inadmissibilidade de que o PIS/Pasep pudesse passar a incidir na importação, independente de autorização constitucional, ou seja, por força, apenas, da legislação ordinária. Tal autorização nem sequer poderia ser encontrada no art. 149, § 2º, II, da CF, que, na redação da EC 42/2004,

prevê a incidência de contribuições sociais também sobre a importação.

É que, tendo sido a referida contribuição constitucionalizada nos termos da LC 7/1970¹¹, somente por emenda que alterasse especificamente o perfil que lhe foi atribuído no art. 239 é que, a nosso ver, poderia incidir sobre a importação.¹²

Consideramos, ainda, que a Lei 10.865/2004 estaria em confronto com os arts. 62, *caput* e § 1º, e 145, III, b, da CF, por ter estabelecido hipóteses de incidência cujos elementos não se encontravam especificados no texto constitucional, além de prever a apuração da base de cálculo segundo sistemática complexa, com a inclusão de vários outros tributos, das próprias contribuições e o aproveitamento ou vedação de créditos que tornariam de rigor a edição de lei complementar.

Apontamos a ausência de critérios legitimadores da instituição de contribuições sociais na criação dos tributos sobre a importação e, entre outros fundamentos, apontamos a violação de tratados internacionais de que o país é signatário.

No entanto, quase todos esses aspectos foram rechaçados pelos tribunais superiores, como se vê do RE 559.937, assim ementado:

Tributário. Recurso Extraordinário. Repercussão geral. PIS/COFINS – importação. Lei n. 10.865/04. Vedação de bis in idem. Não ocorrência. Suporte direto da contribuição do importador (arts. 149, II e 195, IV da CF 149, § 2º, III da CF acrescido pela EC 33/01. Alíquota específica ou ad valorem. Valor aduaneiro acrescido do valor do ICMS e das próprias contribuições. Inconstitucionalidade. Isonomia. Ausência de afronta.

1. Afastada a alegação de violação ao bis in idem, com invocação do art. 195, § 4º, da CF. Não há que se falar sobre invalidade da instituição originária e simultânea de contribuições idênticas com fundamento no inciso IV do art. 195, com alíquotas apartadas para fins exclusivos de destinação.

2. Contribuições cuja instituição foi previamente prevista e autorizada, de modo expresso, em um dos incisos do art. 195 da Constituição validamente instituídas por lei ordinária. Precedentes.

¹⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. PIS/PASEP e COFINS importação: inconstitucionalidades. In: PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 149-173.

¹¹ Tal como ocorre com a CPMF, em que foram constitucionalizadas as Leis 9.311/1996 e 9.539/1997, conforme art. 75 do ADCT, na redação da EC 21/1999.

¹² ADI 1417-DF; RE 214.229-8-RS, DJ 17/04/1998; ACO 580-6/MG, DJU 25/10/2002, p. 23.

3. Inaplicável ao caso o art. 195, § 4º da Constituição. Não há que se dizer que devessem as contribuições em questão ser necessariamente não cumulativas. O fato de não se admitir crédito senão para as empresas sujeitas à apuração do PIS e da COFINS pelo regime não cumulativo não chega a implicar ofensa à isonomia, de modo a fulminar todo o tributo. A sujeição ao regime do lucro presumido, que implica submissão ao regime cumulativo, é opcional, de modo que não se vislumbra, igualmente, violação do art. 150, II da CF.

4. Ao dizer que a contribuição ao PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação poderão ter alíquotas ad valorem e base de cálculo o valor aduaneiro, o constituinte derivado circunscreveu a tal base a respectiva competência.

5. A referência ao valor aduaneiro no art. 149, § 2º, III, a da CF implicou utilização de expressão com sentido técnico inequívoco, porquanto já era utilizada pela legislação tributária para indicar a base de cálculo do imposto sobre Importação.

6. A Lei 10.865/04, não alargou propriamente o conceito de valor aduaneiro, de modo que passasse a abranger, para fins de apuração de tais contribuições, outras grandezas nele não contidas. O que fez foi desconsiderar a imposição constitucional de que as contribuições sociais sobre a importação que tenham alíquota ad valorem sejam calculadas com base no valor aduaneiro, extrapolando a norma do art. 149, § 2º, III, a, da Constituição Federal.

7. Não há como equiparar, de modo absoluto, a tributação da importação com a tributação das operações internas. O PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação incidem sobre operação na qual o contribuinte efetuou despesas com aquisição do produto importado, enquanto a PIS e a COFINS internas incidem sobre o faturamento ou a receita, conforme o regime. São tributos distintos.

8. O gravame das operações de importação se dá não como concretização do princípio da isonomia, mas como medida de política tributária tendente a evitar que a entrada de produtos desonerados tenha efeitos predatórios relativamente às empresas sediadas no País, visando, assim, ao equilíbrio da balança comercial.

9. Inconstitucionalidade da seguinte parte do art. 7º, inciso I, da Lei 10.865/04: "acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações – ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e das próprias contribuições, por violação do art. 149, § 2º, III, a da CF, acrescido pela EC 33/01.

10. Recurso Extraordinário a que se nega provimento.

Tratando-se de decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, em recurso extraordinário com

repercussão geral, e, segundo o disposto no art. 1.040, III, do CPC, publicado o acórdão paradigma, a tese firmada pelo Tribunal Superior deve ser imediatamente aplicada. Confira-se:

Art. 1.040. Publicado o acórdão paradigma:

[...]

III - os processos suspensos em primeiro e segundo graus de jurisdição retomarão o curso para julgamento e aplicação da tese firmada pelo tribunal superior.

Aliás, tanto as decisões em controle concentrado quanto as proferidas em regime de repercussão geral possuem efeito vinculante, a teor do que preveem os *arts. 102, § 2º, e 103-A da CF — obrigando os demais órgãos do Poder Judiciário à observância das decisões de mérito proferidas pelos tribunais superiores.*

Não há mais como questionar, portanto, a legalidade e constitucionalidade dessa espécie tributária, exceto no que diz respeito à base de cálculo, como se vê da parte final da ementa acima transcrita, no que diz respeito a abranger o ICMS e as próprias contribuições. Mas a este ponto voltaremos mais adiante.

Voltando ao perfil das *tradings*, nas importações de combustíveis *por conta e ordem de terceiros, a importadora atua como mera intermediária da adquirente da mercadoria trazida do exterior, destinatária da mercadoria.*

Incidem, portanto, sobre tais importações, as contribuições PIS/Cofins-Importação, na forma da Lei 10.865/2004, que dispõe:

Art. 3º O fato gerador será:

I - a entrada de bens estrangeiros no território nacional.

[...]

Art. 4º Para efeito de cálculo das contribuições, considera-se ocorrido o fato gerador:

I - na data do registro da declaração de importação de bens submetidos a despacho para consumo.

Desembaraçando a mercadoria, a importadora é responsável pelo recolhimento do tributo, a teor do art. 5º da referida lei, que prevê:

Art. 5º São contribuintes:

I - o importador, assim considerada a pessoa física ou jurídica que promova a entrada de bens estrangeiros no território nacional.

No entanto, *tratando-se de importações realizadas por conta e ordem da distribuidora, ela recolhe as contribuições também por conta e ordem do adquirente da mercadoria, que é responsável solidário pelos tributos:*

Art. 6º São responsáveis solidários:

I - o adquirente de bens estrangeiros, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

Tanto é assim que o art. 18 da Lei 10.865/2004 estabelece que, nas operações em que o crédito é permitido, cabe ao encomendante aproveitá-lo:

Art. 18 No caso de importação por conta e ordem de terceiros os créditos de que tratam os arts. 15 e 17 desta Lei serão aproveitados pelo encomendante.

A Lei 10.865/2004 indica expressamente as hipóteses em que o aproveitamento de crédito PIS/Cofins importação se mostra possível, na apuração de PIS e Cofins convencionais, para contribuintes sujeitos à modalidade não cumulativa.

Em se tratando de combustíveis, o art. 15 da Lei 10.865/2004 estabelece:

Art. 15 As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei nas seguintes hipóteses:

I - bens adquiridos para revenda; [...]

[...]

§ 1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei.

[...]

§ 8º As pessoas jurídicas importadoras, nas hipóteses de importação de que tratam os incisos a seguir devem observar as disposições do art. 17 desta Lei.

[...]

II - produtos do § 8º do art. 8º¹³ desta Lei quando destinados à revenda, ainda que ocorra fase intermediária da mistura.

Por sua vez, dispõe o art. 17 a que essas normas fazem remissão:

Art. 17 As pessoas jurídicas importadoras dos produtos referidos nos §§ 1º a 3º, 5º a 10, 17, 19 do art. 8º desta Lei poderão descontar crédito, para fins de determinação da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins, em relação à importação desses produtos, nas hipóteses:

I - [...]

II - do § 8º do art. 8º desta Lei, quando destinados à revenda, ainda que ocorra fase intermediária da mistura.

[...]

§ 5º Na hipótese do § 8º do art. 8º desta lei, os créditos serão determinados com base nas alíquotas específicas referidas no art. 23 desta Lei.

E, finalmente, o art. 18 prevê:

Art. 18 No caso de importação por conta e ordem de terceiros, os créditos de que tratam os arts. 15 e 17 desta lei serão aproveitados pelo encomendante.

A IN 594, ao explicitar com base na lei a contribuição para o PIS/Pasep-Importação, além de reiterar as normas sobre o sujeito passivo, fato gerador, base de cálculo e alíquotas, ao detalhar os créditos decorrentes de importações, prevê em seus arts. 31 a 34:

Art. 31 Na determinação da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS a pagar no regime de não cumulatividade, do valor das contribuições incidentes sobre suas vendas, a pessoa jurídica importadora pode descontar créditos, calculados mediante a aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o inciso III do art. 22, das alíquotas de que tratam os incisos I a V do art. 25, conforme o caso, na hipótese de importação:

I - gasolina e suas correntes, exceto gasolina de aviação.

[...]

Parágrafo único: O disposto neste artigo aplica-se somente às importações destinadas à revenda, admitindo-se, no caso dos produtos citados nos incisos I a IV do *caput*, fase intermediária de mistura.

Art. 33 Somente gera direito ao desconto de créditos, na forma dos arts. 29 a 32, as importações efetuadas:

[...]

II - com o efetivo pagamento da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da Cofins-Importação.

¹³ O § 8º do art. 8º reza: "A importação de gasolina e suas correntes, exceto de aviação e óleo diesel e suas correntes, gás liquefeito de petróleo (GLP) derivado de petróleo e gás natural e querosene de aviação fica sujeita à incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins, fixadas por unidade de volume do produto, às alíquotas previstas no art. 23 desta Lei, independente de o importador

haver optado pelo regime especial de apuração e pagamento ali referido."

Art. 34 *No caso de importação por encomenda, o direito ao desconto de créditos é do encomendante.*

Dessas disposições resultam as *tradings*, na qualidade de importadora por conta e ordem da distribuidora, são as contribuintes das contribuições ao PIS/Cofins-Importação. Porém, *as distribuidoras são responsáveis solidárias com a importadora pelo pagamento dos tributos*, até porque todos os encargos da operação são por elas suportados, sendo as importadoras meras prestadoras de serviços. Assim, o pagamento de qualquer das duas extingue a obrigação tributária.

São as distribuidoras que podem aproveitar os créditos das contribuições pagas por ocasião da importação por elas ou pelas importadoras, na apuração do PIS/Cofins interno, ou seja, daquele que incide sobre as receitas da revenda do combustível.

De se observar que, tratando-se de *mercadoria importada*, as operações realizadas pelas distribuidoras não gozam de alíquota zero, a teor do que estabelece o parágrafo único do art. 42 da MP 2158-35, *in verbis*:

Art. 42. Ficam reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de:

I - gasolinas, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e GLP, auferida por distribuidores e comerciantes varejistas;

~~II - álcool para fins carburantes, quando adicionado à gasolina, auferida por distribuidores; (Vide Medida Provisória nº 413, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.727, de 2008)~~

~~III - álcool para fins carburantes, auferida pelos comerciantes varejistas. (Vide Medida Provisória nº 413, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.727, de 2008)~~

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica às hipóteses de venda de produtos importados, que se sujeita ao disposto no art. 6º da Lei nº 9.718, de 1998.

Já os arts. 6º e 4º da Lei 9.718/1998, estabelecem:

Art. 4º As contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS devidas pelos produtores e importadores de derivados de petróleo serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - 5,08% (cinco inteiros e oito centésimos por cento) e 23,44% (vinte inteiros e quarenta e quatro centésimos por cento), incidentes sobre a receita

bruta decorrente da venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 11.051, de 2004)

II - 4,21% (quatro inteiros e vinte e um centésimos por cento) e 19,42% (dezenove inteiros e quarenta e dois centésimos por cento), incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de óleo diesel e suas correntes; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 11.051, de 2004)

IV - sessenta e cinco centésimos por cento e três por cento incidentes sobre a receita bruta decorrente das demais atividades. (Redação dada pela Lei nº 9.990, de 2000)

Parágrafo único. Revogado. (Redação dada pela Lei nº 9.990, de 2000)“

Art. 6º O disposto no art. 4º desta Lei aplica-se, também, aos demais produtores e importadores dos produtos ali referidos. (Redação dada pela Lei nº 9.990, de 2000) (Vide arts. 42, parágrafo único e 92, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

I - inciso I, quando realizada por distribuidora do produto; (Redação dada pela Lei nº 9.990, de 2000)

II - inciso II, nos demais casos. (Redação dada pela Lei nº 9.990, de 2000).

Por fim, importa indagar se o fato de uma *trading* estar sediada na Zona Franca de Manaus lhe asseguraria isenção ou algum incentivo, na operação de importação, já que a Constituição confere, pelo art. 40 do ADCT, tratamento tributário diferencial positivo em favor dessa região em relação ao restante do país.

Na realidade, o conjunto de incentivos que caracterizam a ZFM não abrange as contribuições PIS/Cofins-Importação, exceto nos casos expressamente previstos na lei, que são aqueles em que a mercadoria importada se destina à utilização na produção de bens decorrentes de projeto produtivo básico aprovado pela Suframa.

Mesmo a desoneração, decorrente da equiparação à exportação, das remessas efetuadas por empresas sediadas em outras regiões do país para a ZFM, prevista no art. 4º do DL 288, *in verbis*:

Art. 4º - A exportação de mercadorias *de origem nacional* para consumo ou industrial na ZFM, ou reexportação para o estrangeiro, será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro.

não pode ser aplicada à importação de gasolina realizada por contribuinte sediado na ZFM, uma vez que não se trata de *produto de origem nacional*,

condição para o auferimento do benefício, o que impede a interpretação da norma para abranger essa hipótese.

É que o art. 111 do CTN, exigindo que a interpretação da norma que outorga benefício tributário seja *literal* — assim considerada pela doutrina e pela jurisprudência interpretação *estricta* — ao dispor:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

impede que a equiparação alcance as operações de importação em tela, que têm por objeto produto de *origem estrangeira*.

Por outro lado, nem mesmo se admite que as operações em tela sejam desoneradas com relação a mercadorias provenientes de países signatários do GATT.

É que, no âmbito da regulamentação do comércio internacional, o GATT, discutido e assinado nos primeiros anos do pós-guerra, trouxe previsão expressa da não discriminação tributária. Esse acordo cujas normas foram incorporadas à Organização Mundial do Comércio Nacional – OMC encontra-se em duas cláusulas, a da Nação Mais Favorecida – NMF e a do Tratamento Nacional, expressas nos arts. I e III desses atos.

Por essas normas, além de serem compelidos a dar o mesmo tratamento a todos os membros signatários do GATT/OMC, é vedado aos Estados onerar os produtos estrangeiros de maneira superior àquela atribuída aos produtos nacionais.

Ora, a previsão de incidência da contribuição ao PIS e à Cofins sobre importação veio corrigir um caso de discriminação inversa, pois, antes dela, as transações internas eram prejudicadas em relação às importações, uma vez que aquelas sofriam a imposição de tais contribuições (tributação monofásica) enquanto os bens importados estavam desonerados.

Bem por isso, no acórdão referente ao RE 559.937 supratranscrito (item 8 da ementa), restou reconhecido que, nessa incidência, inexistiu ofensa ao princípio da não discriminação tributária, mas medida de política tributária:

8 - O gravame das operações de importação se dá não como concretização do princípio da isonomia, mas como medida de política tributária tendente a evitar que a entrada de produtos desonerados tenha efeitos predatórios relativamente às empresas sediadas no País, visando, assim, ao equilíbrio da balança comercial.

Nem mesmo o advento da Lei 11.033/2004, que instituiu o regime de *reporto*, poderia ser considerado para efeito de assegurar à distribuidora o benefício do art. 17, *in verbis*:

Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

É que esse benefício é concedido *aos contribuintes sujeitos ao pagamento dessas contribuições sob o regime monofásico*, o que não se verifica na espécie.

É bem verdade que a jurisprudência do STJ diverge sobre o cabimento desse estímulo relativamente a empresas não beneficiárias do *reporto*.

A 1ª Turma do STJ entende que o benefício alcança todas as pessoas jurídicas, mesmo as não submetidas ao *reporto* nem ao recolhimento monofásico dessas contribuições, conforme se vê do AgInt no Agravo em Recurso Extraordinário 655.024.

Já a 2ª Turma, no Recurso Especial 1.698.583, esposou entendimento diverso.

No entanto, essa divergência não parece beneficiar, para a questão em estudo, nem *tradings*, nem distribuidora, de vez que a legislação acima transcrita concede à distribuidora, por conta e ordem de quem as importações foram realizadas, o direito de aproveitar o crédito no cálculo das contribuições PIS/Cofins convencionais.

Finalmente, no tocante à base de cálculo das contribuições ao PIS/Cofins-Importação, entendeu o STF, por voto de sua relatora, ministra Ellen Gracie:

As contribuições sobre a importação, pois, não podem extrapolar a base de cálculo do valor aduaneiro, sob pena de inconstitucionalidade por violação à norma de competência no ponto constante do art. 149, § 2º, II a, da Constituição.

No caso da importação, a referência ao valor aduaneiro, no art. 149, § 2º, III, a, da CF, implicou utilização de expressão com sentido técnico inequívoco, porquanto já era utilizada pela legislação tributária para indicar a base de cálculo do imposto sobre a Importação.

[...]

A determinação de que as contribuições fossem artificialmente incorporadas à sua própria base de cálculo, exigindo que se calculasse tributo sobre base de cálculo que só se obtém acrescentando este próprio tributo a outra grandeza gerou perplexidade. Não foi por outra razão que a Receita federal se viu obrigada a publicar fórmula matemática procurando viabilizar a apuração do tributo e seu recolhimento hoje regulada pela IN 572/2005.

[...]

Houve de qualquer modo, tanto na determinação de acréscimo do ICMS-Importação ao valor aduaneiro, como na determinação de acréscimo das próprias PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação, para fins de apuração da base de cálculo dessas contribuições, expressa extrapolação da base permitida pela Constituição e que condicionava o exercício da competência legislativa.

Com base nesses fundamentos, o Tribunal reconheceu a inconstitucionalidade da expressão

[...] acrescido do valor do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições

do art. 7º, inciso I, da Lei 10.865/2004, por contrariedade ao art. 149, § 2º, inciso III, alínea *a*, da Constituição da República.

Assim, sempre que tiver havido recolhimento em base alargada de PIS e Cofins pelas *tradings*, recolhimento reconhecido como inconstitucional, pode a diferença ser recuperada.

No entanto como a lei atribui o crédito do PIS/Confins-Importação ao adquirente, entendemos que são as distribuidoras as partes legítimas para recuperar o indébito, seja administrativa, seja judicialmente.

Tal entendimento tem respaldo na jurisprudência do STJ, que no REsp 1.573.681, em voto do ministro Mauro Campbell Marques, confirmou a decisão do tribunal de origem, lançada nos seguintes termos:

Nas operações em que atua por conta e ordem de terceiros a embargada presta serviço à adquirente da mercadoria a ser importada, operacionalizando a importação (conforme se extrai do Decreto 4.524, de 2002, art. 12, caput, I e § 1º, I c/c, IN SRF 225, de 2002, art. 1º parágrafo único, e IN SRF 247 de 2002, art. 12, caput, I e § 1º, I e art. 86 e seguintes) em troca de uma comissão. Quem, contudo, efetivamente arca com os custos da operação (neles incluídos os tributos incidentes sobre a importação) é o adquirente da

mercadoria importada. E não por outra razão, aliás, que o direito a crédito de PIS-Importação e de COFINS-Importação previsto na Lei n. 10.865, de 2004 (arts. 15 e 17) quando se trata de importação por conta e ordem de terceiros é concedido ao “encomendante” (art. 18).

Embora a importadora, nesse tipo de operação, tenha a obrigação de proceder ao recolhimento dos tributos, deve fazê-lo por conta e ordem do adquirente da mercadoria que se qualifica, em última análise, como verdadeiro importador e contribuinte (titular da manifestação da capacidade contributiva sujeita à tributação).

Por ser matéria digna de estudo, numa revista que tem a preocupação de cuidar das questões mais complexas do direito, é que trouxemos o tema para reflexão dos mais sábios.

Referências

BERGAMINI, Adolpho. O ICMS nas operações de importação por conta e ordem de terceiros: legitimidade ativa [...]. In: BRITTO, Demes (coord.). *Temas atuais do direito aduaneiro brasileiro e notas sobre o direito internacional: teoria e prática*. São Paulo : IOB, 2012. v. 1, p. 135-154.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a Lei Complementar n. 104... In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo : Dialética, 2001. p. 205-232.

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao código tributário nacional*. São Paulo : Atlas, 2004. v. 2.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. PIS/PASEP e COFINS importação: inconstitucionalidades. In: *PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas* Questões Atuais e Polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 149-173.

MELO, José Eduardo Soares de. O ICMS na importação por encomenda, e por conta e ordem de terceiros [...]. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2008. v. 12, p. 307-328.

TÔRRES, Heleno Taveira. Importações diretas, por encomenda e por conta e ordem [...]. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2008. v. 12, p. 167-219.