



PODER JUDICIÁRIO

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0017351-14.2011.4.03.6100/SP

2011.61.00.017351-
3/SP

D.E.

Publicado em 06/03/2017

RELATORA : Desembargadora Federal DIVA MALERBI
APELANTE : ASPERBRAS TECNOLOGIA INDL E AGRONEGOCIOS LTDA
ADVOGADO : PE023974 FILIPE JOSE DE ARCOVERDE BRITTO LEITE e outro(a)
APELADO(A) : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO : SP000006 MARGARETH ANNE LEISTER E MARIA DA CONCEICAO
MARANHÃO PFEIFFER
No. ORIG. : 00173511420114036100 13 Vr SAO PAULO/SP

EMENTA

TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. INCIDÊNCIA COFINS E PIS. OPERAÇÕES "BACK TO BACK". RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. IMUNIDADE ART. 149, § 2º, I, CF/88. NÃO CONFIGURAÇÃO. DECLARAÇÃO DE IMUNIDADE. IMPOSSIBILIDADE. APELAÇÃO IMPROVIDA.

- A Constituição Federal contemplou hipótese de imunidade às receitas decorrentes de exportação, consoante disposto em seu artigo 149, § 2º, inciso I, incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 11.12.2001.

- A operação denominada "back to back" é aquela por meio da qual a aquisição e a entrega da mercadoria ocorrem no exterior, sem transitar pelo território brasileiro, sendo intermediada por empresa situada no Brasil, que fica responsável pelo pagamento da mercadoria adquirida e, também, pelo recebimento do valor resultante da venda.

- Observa-se que o Decreto-lei nº 1.578, de 1977, elegeu como fato gerador do Imposto sobre exportação a saída do produto nacional ou nacionalizado do território nacional, consoante prescreve seu artigo 1º.

- O E. Plenário do C. Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE nº 564.413/SC, no qual foi relator o Eminente Ministro Marco Aurélio, bem assim do RE nº 627.815/PR, com relatoria da Eminente Ministra Rosa Weber, foi firmado o entendimento de que a exportação consiste no envio de bem ou prestação de serviço ao exterior.

- Não há como considerar a operação "back to back" como sendo uma operação de exportação, uma vez que não há o trânsito da mercadoria pelo território nacional. O que ocorre em território nacional é somente a intermediação da operação de compra e venda do bem, o qual não ingressa em nosso País.

- Elegendo a Constituição da República as receitas decorrentes de exportação para estarem fora do campo de incidência do PIS e da COFINS, não há suporte jurídico válido que autorize estender a norma imunizante a receitas provenientes de outras operações. Precedentes.

- Apelação improvida.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Sexta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, negar provimento à apelação, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 16 de fevereiro de 2017.

LEILA PAIVA MORRISON
Juíza Federal Convocada

Documento eletrônico assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que instituiu a Infra-estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil, por:

Signatário (a): LEILA PAIVA MORRISON:10143

Nº de Série do Certificado: 52F62CB48C7918C7

Data e Hora: 17/02/2017 19:16:34

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0017351-14.2011.4.03.6100/SP

2011.61.00.017351-
3/SP

RELATORA : Desembargadora Federal DIVA MALERBI
APELANTE : ASPERBRAS TECNOLOGIA INDL E AGRONEGOCIOS LTDA
ADVOGADO : PE023974 FILIPE JOSE DE ARCOVERDE BRITTO LEITE e outro(a)
APELADO(A) : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO : SP000006 MARGARETH ANNE LEISTER E MARIA DA CONCEICAO
MARANHÃO PFEIFFER
No. ORIG. : 00173511420114036100 13 Vr SAO PAULO/SP

RELATÓRIO

A JUÍZA FEDERAL CONVOCADA LEILA PAIVA MORRISON (RELATORA): Trata-se de apelação interposta por ASPERBRAS TECNOLOGIA INDUSTRIAL E AGRONEGÓCIOS LTDA., em face da r. sentença proferida em mandado de segurança impetrado contra ato praticado pelo Delegado da Receita Federal do Brasil em São Paulo/SP, objetivando provimento jurisdicional que reconheça seu direito líquido e certo de não realizar o recolhimento do PIS e da COFINS sobre as receitas decorrentes das operações empreendidas por ela, denominadas de *back to back*, declarando-se que estas operações representam exportação de produtos ao exterior, a fazer incidir o art. 149, §2º, I, da CF/1988. Por fim, requer o direito à compensação das contribuições sociais já recolhidas sobre as receitas de tais operações.

A r. sentença (fls. 45/49), julgou improcedente o pedido, extinguindo o processo com resolução de mérito, por considerar que a pretensão da impetrante vai de encontro ao disposto no art. 111 do CTN, vez que não seria possível o reconhecimento extensivo do benefício tributário pleiteado pela impetrante quando o fato que gerou a incidência do tributo não se adequa fidedignamente à situação de exportação de mercadorias. Custas "ex lege". Sem condenação em verba honorária.

Em suas razões recursais (fls. 57/64), a impetrante sustenta, em síntese, que a interpretação do art. 111 do CTN não deveria ser realizada de forma restritiva, havendo que se perquirir acerca da finalidade do legislador ao elaborar a norma, interpretando-se esta em seu caráter teleológico, em consonância com os ditames do art. 149, §2º, I, da CF/1988. Nesse passo, afirma que a operação *back to back* efetuada por ela seria uma modalidade atípica de exportação, mormente considerando-se a entrada de divisas no país em função da venda de produtos no exterior, pelo que estaria imune ao recolhimento do PIS e da COFINS. Ao final, requer o provimento do apelo, assegurando-lhe o respectivo direito à compensação.

Com contrarrazões, os autos subiram a esta E. Corte.

Em seu parecer de fls. 86/87v, a ilustre representante do Ministério Público, ao vislumbrar que, porquanto a operação *back to back* resulte em ingresso de divisas no país, não há como ser tida como exportação, vez que mencionada operação não envolve produtos nacionais ou nacionalizados, opinando, assim, pelo não provimento do recurso, mantendo-se incólume a r. sentença.

É o relatório.

VOTO

A SENHORA JUÍZA FEDERAL CONVOCADA LEILA PAIVA MORRISON (RELATORA): Trata-se de discussão a respeito da incidência da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e da Contribuição ao Programa de Integração - PIS sobre as receitas decorrentes das operações denominadas "*back to back*".

Sustenta a apelante que as referidas operações devem ser consideradas como exportações, aplicando-se a imunidade prevista no artigo 149, § 2º, inciso I da Constituição da República.

Vejamos.

A Constituição Federal contemplou hipótese de imunidade às receitas decorrentes de exportação, consoante disposto em seu artigo 149, § 2º, inciso I, incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 11.12.2001, *in verbis*:

"Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

(...)

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;"

De outra parte, a operação denominada "*back to back*" é aquela por meio da qual a aquisição e a entrega da mercadoria ocorrem no exterior, sem transitar pelo território brasileiro, sendo intermediada por empresa situada no Brasil, que fica responsável pelo pagamento da mercadoria adquirida e, também, pelo recebimento do valor resultante da venda.

A fim de dirimir a controvérsia, é fundamental verificar quais tipos de transação são considerados exportações.

Nessa seara, observa-se que o Decreto-lei nº 1.578, de 1977, elegeu como fato gerador do Imposto sobre exportação a saída do produto nacional ou nacionalizado do território nacional, consoante prescreve seu artigo 1º, *in verbis*:

"Art.1º - O Imposto sobre a Exportação, para o estrangeiro, de produto nacional ou nacionalizado tem como fato gerador a saída deste do território nacional."

Por sua vez, o E. Plenário do C. Supremo Tribunal Federal, no julgamento do **RE nº 564.413/SC**, no qual foi relator o Eminentíssimo Ministro Marco Aurélio, bem assim do **RE nº 627.815/PR**, com relatoria da Eminentíssima Ministra Rosa Weber, foi firmado o entendimento de que a exportação consiste no envio de bem ou prestação de serviço ao exterior.

Nesse diapasão, não há como considerar a operação "back to back" como sendo uma operação de exportação, uma vez que não há o trânsito da mercadoria pelo território nacional.

De fato, o que ocorre em território nacional é somente a intermediação da operação de compra e venda do bem, o qual não ingressa em nosso País.

Ademais, a interpretação sobre a suspensão ou exclusão do crédito tributário deve ser realizada de forma estrita, conforme preconiza o artigo 111, inciso I, do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

"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".

Desta feita, elegendo a Constituição da República as receitas decorrentes de exportação para estarem fora do campo de incidência do PIS e da COFINS, não há suporte jurídico válido que autorize estender a norma imunizante a receitas provenientes de outras operações.

Veja-se, no mesmo sentido, a manifestação deste Colendo Tribunal Regional Federal da 3ª Região, *in verbis*:

"TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. ARTIGO 149, §2º, I, DA CF. OPERAÇÃO BACK TO BACK. RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. CONCEITO. IMPOSSIBILIDADE DE CARACTERIZAÇÃO COMO EXPORTAÇÃO. IMUNIDADE AFASTADA.

1. Não obstante o disposto nos arts. 523, caput, e 559 do Código de Processo Civil de 1973, tratando-se de agravo interposto contra decisão que deferiu ou indeferiu pedido de liminar ou tutela antecipada, o caso é de julgar-se diretamente a apelação, cujo objeto, mais abrangente, terá o condão de prejudicar aquele primeiro recurso.

2. As receitas decorrentes de exportação gozam da imunidade tributária nos termos da

2. *As receitas decorrentes de exportação gozam da imunidade tributária, nos termos do disposto no artigo 149, §2º, I, da Constituição Federal.*

3. *Consoante decidido pelo Supremo Tribunal Federal, as "receitas são os ingressos que a pessoa jurídica auferir e que se incorporam ao seu patrimônio, não se restringindo à noção de faturamento (receita percebida na alienação de mercadorias e/ou na prestação de serviços), mas a abarcar também o produto de operações financeiras e de qualquer outra natureza, desde que revelador de capacidade contributiva. Exportação, por sua vez, é a operação de envio de bem ou prestação de serviço a pessoa residente ou sediada no exterior. O art. 149, § 2º, I, da Constituição, como se vê, refere-se às receitas qualificadas pela atividade de que decorrem. Receita decorrente de exportação é o ingresso proveniente de uma operação de exportação de bem ou serviço, sempre que se incorpore ao patrimônio da empresa exportadora." (RE nº 627.815/PR).*

4. *A receita decorrente de exportação a que se refere o texto constitucional para incidência da imunidade é aquela auferida quando da operação de envio de bem ou prestação de serviço ao exterior; pressupondo, necessariamente, tenha ocorrido a saída do bem nacional ou nacionalizado com remessa a pessoa sediada em país diverso.*

5. *Na hipótese em análise, os produtos adquiridos pela impetrante do fornecedor estrangeiro, foram fabricados no exterior; efetuando-se a revenda pela impetrante, com a entrega direta pelo fornecedor ao cliente final estrangeiro, de forma que os produtos não ingressaram em território nacional, não adquirindo, portanto, sequer a condição de mercadoria nacionalizada.*

6. *A intermediação de compra e venda realizada pela impetrante não configura operação de exportação, pois não há saída do Brasil de bem aqui produzido, configurando-se, na realidade, a denominada back to back, razão pela qual as receitas decorrentes dessa transação não se encontram abrangidas pela imunidade constitucionalmente prevista relativa ao PIS e à COFINS*

7. *Apelação desprovida. Agravo retido prejudicado."*

(AMS 00110866420094036100, DESEMBARGADOR FEDERAL NELTON DOS SANTOS, TRF3 - TERCEIRA TURMA, e-DJF3 Judicial 1 DATA:20/10/2016)

"MANDADO DE SEGURANÇA - TRIBUTÁRIO - OPERAÇÕES BACK TO BACK - ISENÇÃO - PIS/COFINS - LEI 10.637/02 , LEI 10.833/02 - ART. 149, CF - RECEITAS DE EXPORTAÇÃO - NÃO CARACTERIZADA - INTERPRETAÇÃO ART. 111, CTN - LEGALIDADE DA INCIDÊNCIA - NÃO PROVIMENTO.

1 - *Da exegese do art. 5º, da Lei 10.637/02 e do art. 6º da Lei 10.833/02, sob a égide do art. 111 do CTN, imperiosa a interpretação de que as mercadorias devem estar em território nacional com destino à outro país para que caracterize a exportação e se aplique a isenção.*

2 - *Entendimento do STF: "receita de exportação" são os ingressos provenientes de uma operação de exportação de bem ou serviço, sempre que se incorporem ao patrimônio da empresa exportadora, sendo "exportação" a operação de envio de bem ou prestação de serviço ao exterior (p. ex., RE 564413/SC, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 12/08/2010; RE 627815/PR, Tribunal Pleno, Rel. Min. Rosa Weber, j. 23/05/2013).*

3 - *Pressuposto de receita decorrente de operação em que houve a saída do bem nacional ou nacionalizado do território brasileiro com remessa a país diverso.*

4 - *As mercadorias objeto das operações "back to back" não transitam pelo território nacional, ou seja, não são nacionalizadas, sendo legítima a incidência das exações sobre elas.*

5 - *A imunidade concedida pelo art. 149, da CF, tem o condão de priorizar o desenvolvimento econômico nacional, salvaguardando a competitividade dos produtos nacionais no mercado externo, o que não ocorre in casu.*

6 - *Apelação não provida."*

"MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. ARTIGO 149, §2º, I, DA CF. OPERAÇÃO BACK TO BACK CREDITS. NÃO CONFIGURAÇÃO. DECLARAÇÃO DE IMUNIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

1. Trata-se o objeto da contróversia na possibilidade de equiparação das operações de "back to back credits" com a exportação de mercadorias, estas imunes à incidência das contribuições ao PIS e COFINS por força do disposto no art. 149, §2º, I, Constituição Federal.

2. De acordo com orientação existente no Supremo Tribunal Federal, "receitas são os ingressos que a pessoa jurídica auferir e que se incorporam ao seu patrimônio, não se restringindo à noção de faturamento (receita percebida na alienação de mercadorias e/ou na prestação de serviços), mas a abarcar também o produto de operações financeiras e de qualquer outra natureza, desde que revelador de capacidade contributiva. Exportação, por sua vez, é a operação de envio de bem ou prestação de serviço a pessoa residente ou sediada no exterior. O art. 149, § 2º, I, da Constituição, como se vê, refere-se às receitas qualificadas pela atividade de que decorrem. Receita decorrente de exportação é o ingresso proveniente de uma operação de exportação de bem ou serviço, sempre que se incorpore ao patrimônio da empresa exportadora." (RE nº 627.815/PR).

3. Com efeito, receita decorrente de exportação é aquela auferida quando da operação de envio de bem ou prestação de serviço ao exterior, pressupondo, necessariamente, tenha ocorrido a saída do bem nacional ou nacionalizado com remessa a pessoa sediada em país diverso.

4. No caso concreto, não restam dúvidas que a primeira etapa referida pela impetrante subsume-se à hipótese prevista constitucionalmente de abrangência da regra da imunidade, qual seja, o envio do projeto e mercadorias diretamente ao cliente estrangeiro, não existindo controvérsia quanto a este ponto, pois se trata efetivamente de operação de exportação, restando as receitas daí decorrentes imunes à incidência das contribuições em comento. Todavia, na segunda etapa, relativa à produção/industrialização do produto por fornecedor estrangeiro, com entrega direta deste ao cliente final estrangeiro, por óbvio não se configura a exportação, porquanto não há saída do produto do Brasil, o qual é produzido no exterior. Nesta etapa, na realidade, a impetrante está apenas intermediando a compra e venda das mercadorias.

5. Em que pese o fato da impetrante se referir ao processo como um todo, ou seja, um único projeto com etapas diferenciadas, é certo que não há como vislumbrar se tratem todas elas de operações de exportação, pois, como já visto, a fabricação e remessa direta do fornecedor estrangeiro para o cliente final, não se configura operação de exportação, pois não há saída do Brasil de bem aqui produzido, configurando-se, na realidade, a denominada "back to back credits".

6. A operação "back to back credits" consiste numa operação cambial destinada a amparar a compra e venda de mercadorias, sem que estas tenham efetivo trânsito pelo Brasil, ou seja, o produto é comprado por empresa brasileira de um fornecedor sediado no exterior, sendo posteriormente revendido a terceiro, também no exterior, e entregue diretamente do aludido fornecedor ao cliente final. Trata-se, na realidade, de uma intermediação de compra e venda entre pessoas sediadas no exterior, ocorrendo em território nacional tão somente a realização de operação de câmbio, regulada pelo Banco Central do Brasil, por se tratar a intermediadora de empresa estabelecida no Brasil.

7. Na hipótese em comento, os produtos adquiridos pela impetrante do fornecedor estrangeiro, em que pese pertinentes a um único projeto por ela elaborado, foram fabricados no exterior, efetuando-se a revenda pela impetrante, com a entrega direta pelo fornecedor ao cliente final estrangeiro, de forma que os produtos não ingressaram em

território nacional, não adquirindo, portanto, sequer a condição de mercadoria nacionalizada.

8. As operações denominadas "back to back credits" não caracterizam exportação, razão pela qual as receitas delas decorrentes não se encontram abrangidas pela imunidade constitucionalmente prevista relativa às contribuições ao PIS e COFINS, visto que não resulta em qualquer incremento à indústria nacional ou à sua competitividade no mercado externo, finalidade precípua do incentivo à exportação contida na norma imunizante.

9. Apelação a que se nega provimento."

(AMS 00044952320084036100, DESEMBARGADOR FEDERAL MARCELO SARAIVA, TRF3 - QUARTA TURMA, e-DJF3 Judicial 1 DATA:17/08/2016)

Desta forma, não merece reforma a r. sentença.

Posto isso, **nego provimento** à apelação.

É como voto.

LEILA PAIVA MORRISON
Juíza Federal Convocada