

RECURSO ESPECIAL Nº 1.642.038 - SP (2016/0306196-4)

RELATOR : **MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES**
RECORRENTE : JMB ZEPPELIN EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS LTDA
ADVOGADO : MARCELO RIBEIRO DE ALMEIDA E OUTRO(S) - SP143225B
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 2 DO STJ. ANÁLISE DE MATÉRIA CONSTITUCIONAL. COMPETÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ANÁLISE DE ATOS NORMATIVOS DO BACEN. IMPOSSIBILIDADE. NORMAS NÃO ENQUADRADAS NO CONCEITO DE LEI FEDERAL. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. OPERAÇÕES BACK TO BACK CREDITS. EXPORTAÇÃO NÃO CARACTERIZADA. NÃO APLICAÇÃO DA REGRA DE NÃO INCIDÊNCIA DE PIS E COFINS PREVISTA NOS ARTS. 5º, I, DA LEI N. 10.637/2002 E 6º, I, DA LEI N. 10.833/2003. PRECEDENTES.

1. Impossibilidade de conhecimento do recurso especial em relação à alegação de ofensa a princípios e dispositivos da Constituição Federal, sob pena de usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal no âmbito do recurso extraordinário, bem como em relação a atos normativos do Banco Central (Resoluções e Circulares), uma vez que tais normas não se enquadram no conceito de lei federal para fins de análise em recurso especial.

2. Ausência de ofensa ao art. 535 do CPC, uma vez que o acórdão recorrido se manifestou de forma clara e fundamentada sobre a matéria posta em debate na medida necessária para o deslinde da controvérsia. Não há que se falar, portanto, em negativa de prestação jurisdicional, visto que tal somente se configura quando, na apreciação de recurso, o órgão julgador insiste em omitir pronunciamento sobre questão que deveria ser decidida, e não foi.

3. Na operação denominada back to back o produto é adquirido no estrangeiro para lá ser vendido, ainda que o negócio ocorra por conta e ordem de empresa brasileira. Dessa forma, as operações de compra e venda realizadas no exterior por empresa brasileira não configuram operação de exportação, porquanto não há saída de bens do território brasileiro, ficando a empresa brasileira responsável apenas pelo pagamento (operação financeira). Descaracterizada a exportação na hipótese, não há falar em ofensa à regra de não incidência de PIS e COFINS prevista nos arts. 5º, inciso I, da Lei n. 10.637/2002 e 6º, inciso I, da Lei n. 10.833/2003. Nesse sentido: REsp 1.651.347/SP, Rel. Min. Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJe 23/3/2019; AgInt no REsp 1.599.549/RS, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 7/10/2020.

4. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa extensão, não provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos esses autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, na

Superior Tribunal de Justiça

conformidade dos votos e das notas taquigráficas, o seguinte resultado de julgamento:

"A Turma, por unanimidade, conheceu em parte do recurso e, nessa parte, negou-lhe provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator."

A Sra. Ministra Assusete Magalhães, os Srs. Ministros Francisco Falcão, Herman Benjamin e Og Fernandes votaram com o Sr. Ministro Relator.

SUSTENTAÇÃO ORAL

Dr(a). MARCELO KOSMINSKY(Representação decorre de Lei), pela parte
RECORRIDA: FAZENDA NACIONAL

Brasília (DF), 02 de fevereiro de 2021.

MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES
Relator



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1642038 - SP (2016/0306196-4)

RELATOR : **MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES**
RECORRENTE : JMB ZEPPELIN EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS LTDA
ADVOGADO : MARCELO RIBEIRO DE ALMEIDA E OUTRO(S) - SP143225B
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 2 DO STJ. ANÁLISE DE MATÉRIA CONSTITUCIONAL. COMPETÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ANÁLISE DE ATOS NORMATIVOS DO BACEN. IMPOSSIBILIDADE. NORMAS NÃO ENQUADRADAS NO CONCEITO DE LEI FEDERAL. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. OPERAÇÕES *BACK TO BACK CREDITS*. EXPORTAÇÃO NÃO CARACTERIZADA. NÃO APLICAÇÃO DA REGRA DE NÃO INCIDÊNCIA DE PIS E COFINS PREVISTA NOS ARTS. 5º, I, DA LEI N. 10.637/2002 E 6º, I, DA LEI N. 10.833/2003. PRECEDENTES.

1. Impossibilidade de conhecimento do recurso especial em relação à alegação de ofensa a princípios e dispositivos da Constituição Federal, sob pena de usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal no âmbito do recurso extraordinário, bem como em relação a atos normativos do Banco Central (Resoluções e Circulares), uma vez que tais normas não se enquadram no conceito de lei federal para fins de análise em recurso especial.

2. Ausência de ofensa ao art. 535 do CPC, uma vez que o acórdão recorrido se manifestou de forma clara e fundamentada sobre a matéria posta em debate na medida necessária para o deslinde da controvérsia. Não há que se falar, portanto, em negativa de prestação jurisdicional, visto que tal somente se configura quando, na apreciação de recurso, o órgão julgador insiste em omitir pronunciamento sobre questão que deveria ser decidida, e não foi.

3. Na operação denominada *back to back* o produto é adquirido no estrangeiro para lá ser vendido, ainda que o negócio ocorra por conta e ordem de empresa brasileira. Dessa forma, as operações de compra e venda realizadas no exterior por empresa brasileira não configuram operação de exportação, porquanto não há saída de bens do território brasileiro, ficando a empresa brasileira responsável apenas pelo pagamento (operação financeira). Descaracterizada a exportação na hipótese, não há falar em ofensa à regra de não incidência de PIS e COFINS prevista nos arts. 5º, inciso I, da Lei n. 10.637/2002 e 6º, inciso I, da Lei n. 10.833/2003. Nesse sentido: REsp 1.651.347/SP, Rel. Min. Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJe 23/3/2019; AgInt no REsp 1.599.549/RS, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 7/10/2020.

4. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa extensão, não provido.

RELATÓRIO

Cuida-se de recurso especial manejado por JMB ZEPPELIN EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS LTDA, com fundamento na alínea "a" do permissivo constitucional, em

face de acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região que, por unanimidade, negou provimento ao apelo, resumido da seguinte forma:

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

1. Pretende a impetrante equiparar as operações por ela realizadas (back to back credits) com a exportação de mercadorias, estas imunes à incidência das contribuições ao PIS e COFINS por força de mandamento constitucional (CF, art. 149, §2º, I).

2. As receitas decorrentes de exportação efetivamente gozam da imunidade tributária, nos termos do disposto no artigo 149, §2º, I, do Constituição Federal. A imunidade citada teve por escopo promover o estímulo à exportação, desonerando esta atividade, visando aumentar a competitividade dos produtos brasileiros no mercado externo, de molde a assegurar o desenvolvimento nacional. Assim, a regra imunizante não visa apenas impor óbice a um gravame tributário, mas pretende alcançar uma finalidade maior prevista constitucionalmente, consubstanciada no desenvolvimento da economia nacional (CF, art. 3º, I), assim entendido como um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil.

3. Consoante decidido pelo C. 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).

4. Portanto, a 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.

5. No caso concreto, indene de 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 produto 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.

6. Conquanto a impetrante refira-se 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.

7. 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.

8. Na hipótese vertente, 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.

9. 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, máxime considerando-se não resultar em qualquer incremento à indústria nacional ou à sua competitividade no mercado externo, finalidade precípua do incentivo à exportação contida na norma imunizante.

10. Apelação a que se nega provimento.

Opostos embargos de declaração, foram rejeitados.

Nas razões recursais a recorrente alega, preliminarmente, ofensa ao art. 535 do CPC, eis que o acórdão recorrido, a despeito da oposição de embargos de declaração, teria deixado de se manifestar sobre os arts. 149, §2º, I, da Constituição Federal; e 5º e 6º das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003 os quais alega garantirem a não incidência do PIS e da COFINS sobre as receitas de exportação em operações *back to back credits*, nem sobre o princípio da máxima efetividade das normas constitucionais que seria mais abrangente que a interpretação literal de isenção na forma do art. 111 do CTN, sobretudo porque a redação dada ao art. 149 da Constituição Federal pela EC nº 33/2001 seria mais ampla que a isenção de PIS e COFINS em relação às receitas de importação conforme a MP 2.158-35/2001. Alega também omissão no que tange à Circular 3.325/2006 do Banco Central que reconhece a operação *Back to Back* como atividade de exportação e à Resolução nº 3.548/2008 e à Circular 3.430/2009, ambas do BACEN, que tratam das exportações e conferem aos exportadores brasileiros de mercadorias e serviços a manutenção de todos os recursos no exterior relativos ao recebimento de suas exportações. Por fim, alega omissão no que tange aos arts. 191 do Código Comercial e ao art. 482 do Código Civil, eis que o montante recebido seria o preço acordado com a empresa estrangeira para uma dada compra e venda internacional de mercadoria, de modo que esse valor deve ser tratado como receita decorrente de exportação, sobretudo porque a variação cambial seria acessória ao contrato de exportação, conforme o art. 92 do Código Civil.

No mérito alega ofensa aos arts. 5º e 6º das Leis nº 10.627/2002 e 10.833/2003;

111 do CTN; 191 do Código Comercial; e 92 e 482 do Código Civil e sustenta, em síntese, que receitas decorrentes das operações *Back to back* são receitas de exportação e, nessa qualidade, são imunes à incidência de PIS e COFINS, uma vez o montante recebido na operação seria o preço acordado com a empresa estrangeira para uma dada compra e venda internacional de mercadoria, de modo que esse valor deve ser tratado como receita decorrente de exportação, sobretudo porque a variação cambial seria acessória ao contrato de exportação, conforme o art. 92 do Código Civil. Aduz, outrossim, que a redação dada ao art. 149 da Constituição Federal pela EC nº 33/2001 (que afasta a incidência de PIS e COFINS sobre receitas decorrentes de exportação) seria mais ampla que a isenção de PIS e COFINS em relação às receitas de importação dada pela MP 2.158-35/2001, devendo ser aplicada na hipótese em razão do princípio da máxima efetividade das normas constitucionais. Alega que os projetos de engenharia e mercadorias são desenvolvidos no país e posteriormente exportados ao cliente estrangeiro, sendo cristalina a imunidade tributária das receitas decorrentes da operação *Back to Back*. Assevera que o fato de haver ou não trânsito físico das mercadorias no Brasil não impede que esteja ocorrendo uma exportação, uma vez que a Constituição Federal exonera quaisquer tributos sobre operações de empresas brasileiras com o exterior, sempre que dessas operações ocorra ingresso no país de receitas do exterior. Por fim, alega que a Circular 3.325/2006 do Banco Central que reconhece a operação *Back to Back* como atividade de exportação, bem como a Resolução nº 3.548/2008 e a Circular 3.430/2009, ambas do BACEN, as quais tratam das exportações e conferem aos exportadores brasileiros de mercadorias e serviços a manutenção de todos os recursos no exterior relativos ao recebimento de suas exportações.

Requer o conhecimento e o provimento do recurso especial para anular o acórdão recorrido por ofensa ao art. 535 do CPC ou, caso superada a preliminar, para reformá-lo no mérito.

Contrarrazões às fls. 327-334 e-STJ.

Recurso extraordinário interposto e admitido na origem.

Admitido o recurso especial na origem, subiram os autos a esta Corte e vieram-me conclusos.

É o relatório.

VOTO

Necessário consignar que o presente recurso foi interposto na vigência do CPC/1973, o que atrai a incidência do Enunciado Administrativo Nº 2: “Aos recursos interpostos com fundamento no CPC/1973 (relativos a decisões publicadas até 17 de março de 2016) devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas, até então, pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.”

Inicialmente, registro a impossibilidade de conhecimento do recurso especial em relação à alegação de ofensa a princípios e dispositivos da Constituição Federal, sob pena de usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal no âmbito do recurso extraordinário, bem como em relação a atos normativos do Banco Central (Resoluções e Circulares), uma vez que tais normas não se enquadram no conceito de lei federal para fins de análise em recurso especial.

Quanto à alegada ofensa ao art. 535 do CPC, não vislumbro sua ocorrência no caos concreto, uma vez que o acórdão recorrido se manifestou de forma clara e fundamentada sobre a matéria posta em debate na medida necessária para o deslinde da controvérsia. Não há que se falar, portanto, em negativa de prestação jurisdicional, visto que tal somente se configura quando, na apreciação de recurso, o órgão julgador insiste em omitir pronunciamento sobre questão que deveria ser decidida, e não foi. Confirma-se que o acórdão recorrido enfrentou fundamentadamente a controvérsia posta, *in verbis* (fls. 258-267 e-STJ):

(...)

Com efeito, as receitas decorrentes de exportação efetivamente gozam da imunidade tributária, nos termos do disposto no artigo 149, §2º, I, do Constituição Federal, *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;"

A imunidade citada teve por escopo promover o estímulo à exportação, desonerando esta atividade, visando aumentar a competitividade dos produtos brasileiros no mercado externo, de molde a assegurar o desenvolvimento nacional.

Assim, a regra imunizante não visa apenas impor óbice a um gravame tributário, mas pretende alcançar uma finalidade maior prevista constitucionalmente, consubstanciada no desenvolvimento da economia nacional (CF, art. 3º, I), assim entendido como um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil.

Nestes termos, necessário desvendar o real alcance do que sejam as "receitas de exportação" a que se refere o mandamento constitucional.

Consoante ressaltado com propriedade pela e. Ministra Ellen Gracie, ao apreciar o RE nº 564.413, em julgamento realizado pelo Pleno do C. Supremo Tribunal Federal:

"Colocadas tais premissas, é necessário verificar o que se deve entender por receitas de exportação.

O art. 149, § 2º, I, refere-se às receitas de exportação, qualificadas, assim, pela sua origem.

Conceitualmente, 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 realização do seu objeto ou atividade típica), mas abarcando 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 ou prestação de bem ou serviço ao exterior.

Receita de exportação, pois, é o ingresso proveniente de uma operação de exportação de bem ou serviço." grifei

Por seu turno, de se salientar ter aquela Excelsa Corte analisado essa questão em outra oportunidade, ao apreciar o RE 627.815/PR, o qual tratava da questão da incidência das contribuições ao PIS e COFINS sobre as variações cambiais positivas em operações de exportação, consoante excerto extraído do voto da Relatora Ministra Rosa Weber, in verbis:

"... discutiu-se o que se deve entender por "receitas de exportação". Conforme o entendimento prevalecente, 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."

Portanto, a 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.

No caso concreto, indene de 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 produto 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.

Conquanto a impetrante refira-se 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*.**

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.

Na hipótese em análise, 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.

Concluindo, 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 relativamente às contribuições ao PIS e COFINS, máxime considerando-se não resultar em qualquer incremento à indústria nacional ou à sua competitividade no mercado externo, finalidade precípua do incentivo à exportação contida na norma imunizante.

Apenas a título elucidativo e para que não remanesçam dúvidas quanto a eventuais créditos da suposta exportação de serviços e ou materiais imunes, encontra-se esclarecido pela impetrante, às f. 139/142, que o objeto da presente impetração refere-se apenas à segunda etapa do projeto realizado com o exterior, qual seja, a operação mantida com o fornecedor estrangeiro e não com o importador propriamente dito.

De comum sabença, cabe ao magistrado decidir a questão de acordo com o seu livre convencimento, utilizando-se dos fatos, provas, jurisprudência, aspectos pertinentes ao tema e da legislação que entender aplicável ao caso (c.f. AgRg no AREsp 107.884/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, DJe 16/05/2013), não estando obrigado a rebater, um a um, os argumentos apresentados pela parte quando já encontrou fundamento suficiente para decidir a controvérsia (c.f. EDcl no AgRg no AREsp

195.246/BA, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, DJe 04/02/2014). Relembre-se, conjuntamente, que a motivação contrária ao interesse da parte não se traduz em maltrato ao artigo 535 do CPC/1973.

Quanto ao mérito, discute-se nos autos se as receitas da operação denominada *Back to Back Credits* consideram-se receitas de exportação para fins de não incidência de PIS e COFINS.

Conforme explicitado no acórdão recorrido, as operações da recorrente, em linhas gerais, dividem-se em duas etapas: 1ª) o cliente estrangeiro final compra da impetrante um projeto de engenharia, procedendo ao pagamento de 50% do total acordado. A impetrante inicia os trabalhos, criando o projeto e executando parte dele em território nacional, remetendo-o ao cliente estrangeiro final (engenharia + equipamentos), emitindo-se o Registro de Exportação e respectivas notas fiscais, gozando esta operação da imunidade tributária; 2ª) a impetrante contrata um fornecedor estrangeiro, o qual será responsável pela produção/industrialização no exterior de parte dos equipamentos relativos ao projeto em comento, sendo que este fornecedor emite faturas (*invoices*) contra a impetrante por estes equipamentos e, em seguida, a impetrante emite *commercial invoices* contra o cliente estrangeiro final, documentos esses que suportarão a entrega, pelo fornecedor estrangeiro, dos equipamentos por ele industrializados diretamente ao cliente estrangeiro.

Inicialmente, registro a ausência de interesse recursal em relação à primeira etapa citada acima (envio do projeto de engenharia e mercadorias diretamente ao cliente estrangeiro), uma vez que na referida etapa foi reconhecida a não incidência de PIS e COFINS, haja vista se tratar de receita decorrente de exportação a atrair a imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal.

Quanto à segunda etapa (produção/industrialização do produto por fornecedor estrangeiro com entrega direta deste ao cliente final também estrangeiro), melhor sorte não assiste à recorrente.

É que nesta segunda etapa, denominada *back to back*, ocorre uma operação triangular, onde o produto é adquirido no estrangeiro para lá ser vendido, ainda que o negócio ocorra por conta e ordem de empresa brasileira. Dessa forma, as operações de compra e venda realizadas no exterior por empresa brasileira não configuram operação

de exportação, porquanto não há saída de bens do território brasileiro, ficando a empresa brasileira responsável apenas pelo pagamento (operação financeira).

Descaracterizada a exportação na hipótese, não há falar em ofensa à regra de não incidência de PIS e COFINS prevista nos arts. 5º, inciso I, da Lei n. 10.637/2002 e 6º, inciso I, da Lei n. 10.833/2003.

Impende registrar que o entendimento aqui exposto foi adotado pela Primeira Turma desta Corte nos autos do REsp 1.651.347/SP de relatoria do Ministro Gurgel de Faria, cuja ementa foi assim redigida, *in verbis*:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. COMPRA E VENDA DE BENS. OPERAÇÕES REALIZADAS NO EXTERIOR. OPERAÇÃO TRIANGULAR. BACK TO BACK. INCIDÊNCIA.

1. As operações de compra e venda realizadas no exterior por sociedade empresária brasileira não têm relação com a operação de exportação de mercadorias, pois é da própria essência desta a saída de bens do território nacional.
2. Na operação triangular, denominada back to back, o bem é adquirido no estrangeiro para, lá, ser vendido; via de regra, o negócio se dá por conta e ordem do comprador brasileiro.
3. Hipótese em que o acórdão recorrido não viola o art. 5º, inciso I, da Lei n. 10.637/2002 nem o art. 6º, inciso I, da Lei n. 10.833/2002, pois o Tribunal Regional Federal da 3ª Região decidiu pela não caracterização de operação de exportação.
4. Recurso especial não provido. (REsp 1.651.347/SP, Rel. Min. Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJe 23/3/2019)

Nesse sentido também: AgInt no REsp 1.599.549/RS, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 7/10/2020.

Ante o exposto, CONHEÇO em parte do presente recurso especial e, nessa extensão, nego-lhe provimento.

É como voto.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
SEGUNDA TURMA**

Número Registro: 2016/0306196-4

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.642.038 / SP

Números Origem: 00024636620094036114 200961140024637 24636620094036114

PAUTA: 15/12/2020

JULGADO: 15/12/2020

Relator

Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro HERMAN BENJAMIN

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. SAMANTHA CHANTAL DOBROWOLSKI

Secretária

Bela. VALÉRIA RODRIGUES SOARES

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : JMB ZEPPELIN EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS LTDA

ADVOGADO : MARCELO RIBEIRO DE ALMEIDA E OUTRO(S) - SP143225B

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais - PIS

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Adiado por indicação do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)."

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
SEGUNDA TURMA**

Número Registro: 2016/0306196-4

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.642.038 / SP

Números Origem: 00024636620094036114 200961140024637 24636620094036114

PAUTA: 15/12/2020

JULGADO: 02/02/2021

Relator

Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro HERMAN BENJAMIN

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. MÁRIO JOSÉ GISI

Secretária

Bela. VALÉRIA RODRIGUES SOARES

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : JMB ZEPPELIN EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS LTDA

ADVOGADO : MARCELO RIBEIRO DE ALMEIDA E OUTRO(S) - SP143225B

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais - PIS

SUSTENTAÇÃO ORAL

Dr(a). MARCELO KOSMINSKY(Representação decorre de Lei), pela parte RECORRIDA:
FAZENDA NACIONAL

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"A Turma, por unanimidade, conheceu em parte do recurso e, nessa parte, negou-lhe provimento, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)."

A Sra. Ministra Assusete Magalhães, os Srs. Ministros Francisco Falcão, Herman Benjamin e Og Fernandes votaram com o Sr. Ministro Relator.

 2016/0306196-4 - REsp 1642038