RCMOS – Revista Científica Multidisciplinar O Saber.
ISSN: 2675-9128. São Paulo-SP.
Ano II, v.1, n.1, jan/julho 2022.| submissão: 21/02/2022 | aceito: 23/02/2022 | publicação:25/02/2022

Operação Back to Back

Operation Back to Back

Alex Porto Alegre de Almeida

Resumo

Back to Back pode ser entendida como uma operação financeira onde a empresa brasileira compra mercadoria de um país e revende para um terceiro país, dentro deste cenário, o produto não circula fisicamente pelo território nacional e não se torna uma mercadoria nacionalizada. Esta operação se desenvolve sob o comando da empresa brasileira, que recebe os valores da venda e efetua o pagamento das compras. Este mecanismo, ainda pouco utilizado no Brasil é o objeto de estudo deste artigo. A metodologia empregada na elaboração do mesmo foi a pesquisa qualitativa, por meios bibliográficos. A partir da utilização da pesquisa de característica descritiva e exploratória, o objetivo deste estudo foi analisar o impacto tributário nas operações *Back to Back*. O estudo demonstrou que a operação estudada apresenta resultados positivos para as empresas operantes desta modalidade, tais como ganho financeiro, eliminação de custos logísticos que oneram os processos de importação e exportação, e principalmente o impacto com a redução da carga tributária em comparação a um processo clássico de comercio exterior.
Palavras-chave: Comércio Exterior. *Back to Back*. Tributação.

Abstract

Back to Back can be understood as a financial transaction where the Brazilian company buys merchandise from a country and resells it to a third country, within this scenario, the product does not physically circulate through the national territory and does not become a nationalized commodity. This operation is carried out under the command of the Brazilian company, which receives the values of the sale and makes the payment of the purchases. This mechanism, still little used in Brazil, is the object of study of this article. The methodology used in the elaboration of the same for a qualitative research, by bibliographic means. From the research of descriptive and exploratory resources, the objective of this study was to analyze the tax impact in the operations Back to Back. The study showed that an operation studied positive results for the operating companies of this modality, such as financial gain, elimination of logistical costs that influenced the

Este é um artigo publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença CreativeCommons Attribution, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições desde que o trabalho original seja corretamente citado.

processes of import and export, and mainly the impact with a reduction of the tax burden in a classic process of foreign trade.
Keywords: Foreign Trade. Back to Back. Taxation

1 Introdução

O advento da globalização ajudou a formar grandes blocos econômicos objetivando a derrubada das fronteiras alfandegária, somados ao avanço da tecnologia e dos meios de comunicação faz com que o comércio exterior esteja em constante evolução.

Diante deste cenário, o aumento da troca de produtos entre países gera um crescimento na concorrência entre as empresas, que por sua vez, para se manterem no mercado, têm buscado mecanismos que possibilitem o aumento da sua competitividade.

Um desses mecanismos é a operações *Back to Back*, onde uma empresa brasileira compra mercadoria de um país e revende para um terceiro país, dentro deste cenário, o produto não circula fisicamente pelo território nacional e assim, não se torna uma mercadoria nacionalizada. Este tipo de operação de comércio exterior ainda é pouco utilizado no Brasil. Diante deste contexto, justifica-se a escolha deste tema. Na metodologia foi utilizado o método de pesquisa qualitativa, por meios bibliográficos.

O presente estudo é quanto aos objetivos, uma pesquisa de característica descritiva e exploratória, coletando dados acerca deste assunto em livros, artigos e sites.

O presente artigo tem como objetivo analisar os impactos tributários na referida operação diante da legislação fiscal brasileira, verificando a possibilidade de redução dos custos logísticos e tributários em comparação a uma operação tradicional de importação e exportação. Esta pesquisa visa também, esclarecer particularidades do mecanismo *Back to Back*, delimitando-se a avaliar a operação no seu aspecto tributário e cambial.

Propõe-se responder a seguinte questão: quais são os efeitos tributários nas operações *Back to Back* no Brasil?

2 Referencial Teórico

Com a globalização, as barreiras comerciais entre empresas localizadas em diferentes países ficam cada vez menor. O comércio exterior é conhecido como uma atividade econômica regulada pelo Estado, com o fim de aperfeiçoá-la às exigências político-econômicas do país (DIAS; RODRIGUES, 2004).

Este é um artigo publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença CreativeCommons Attribution, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições desde que o trabalho original seja corretamente citado.

A política de comércio exterior brasileira está fundamentalmente voltada para o desenvolvimento econômico, compreendendo em suas linhas os incentivos à exportação (de natureza fiscal, administrativa, creditícia etc.) objetivando, através do incremento resultante, alcançar as disponibilidades de divisas capazes de atender satisfatoriamente ao imperativo das importações, especialmente no que se refere a matérias-primas, insumos básicos e bens de capital, que são itens para a manutenção de elevadas taxas de crescimento no setor industrial brasileiro (CARLUCI, 2001).

Diante disto, surgem as operações *Back to Back* que é uma expressão inglesa onde a empresa de um respectivo país realizar compra no exterior para remessa da mercadoria a outro país, sem transita-la na aduana do país comprador.

2.1 Comércio Exterior

Silva (2008, p. 18) destaca que "o processo de negociação internacional requer prática e exercício. A nova conjuntura de negócios é baseada em planejamento, firmamento de metas e objetivos, respeitando os diversos costumes e demais capacidades técnicas". Tais capacidades envolvem o conhecimento sobre questões culturais no âmbito da negociação, abrangem planos para o panorama internacional que devem ser aplicados em cada local proposto, criando um ambiente ininterrupto nas operações, baseado na clareza dos assuntos tratados e no balanceamento da relação comercial.

Brandão, Duzert e Spínola (2010) afirmam que no modelo de negociação colaborativa, cada parte oferece um ponto para o oponente e vice-versa. É o jogo do ganha-ganha, que obedece a uma negociação com ganhos mútuos, ou seja, não adianta uma das partes ganhar sozinha.

Essa colaboração pode ser interpretada como o método de comunicação de mão dupla, cujo objetivo é chegar a um concerto mútuo e bem-sucedido sobre necessidades e conceitos divergentes, já que negociar significa cumprir a palavra, convencer, ao invés de usar a força bruta, o que exige articulação, conhecimento sobre os participantes deste método.

A partir disto, a operação triangular ocorre de acordo com necessidades específicas, desde que se pondere a cultura dos países envolvidos e a posição entre os membros que irão negociar.

Para as operações, é de vital importância o devido conhecimento da questão cultural em países alvos de interesse, como exemplo, a China em que o uso do "método

Este é um artigo publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença CreativeCommons Attribution, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições desde que o trabalho original seja corretamente citado.

guanxi" se torna necessário, pois trata da relação comercial com base na amizade, confiança e credibilidade e assim, sua forma de aplicação no processo da operação triangular necessita ser pensado com sabedoria para obter o benefício pelo seu uso. Isso é de extremamente valoroso devido ao histórico de outras negociações já realizados entre empresas brasileiras e chinesas.

Diante do exposto, é fundamental já ter uma afinidade comercial com o país de negociação para efetivação de uma operação complexa como a triangulação, pois, a princípio, como no caso dos chineses, eles são vagarosos em tomar a atitude necessária para processos importantes devido à falta de conhecimento da forma de trabalho com a empresa proponente do projeto.

Já em relação aos europeus, na triangulação, destaca-se o fato de os mesmos serem flexíveis, comprometidos, responsáveis com cumprimentos de prazo e, competitivos para liquidação de negócios, pois eficiência gera custo. Nesse sentido, para os europeus parte-se da premissa de que possuem um maior compromisso comercial assim como o brasileiro, de forma a gerar uma sólida relação comercial entre as partes envolvidas, possibilitando que negócios maiores sejam concluídos com mais facilidade (Kugelmeier, 2010).

Desta forma, pode-se verificar que os europeus são mais interessados, em concretizar esse tipo de triangulação, têm interesse em negociações futuras. Situação oposta ao que acontece com os chineses, pois exige-se maior paciência para a concretização do primeiro negócio.

2.1.1 Importação

Importação é o processo comercial e fiscal que consiste em trazer um bem, que pode ser um produto ou um serviço, do exterior para o país de referência. A importação às vezes se realiza com o recebimento da mercadoria pelo comprador ou seu representante, no exterior, de acordo com as cláusulas pactuadas no contrato de compra e venda (LOPEZ; GAMA, 2005).

A importação busca suprir falhas na estrutura econômica, colaborando na complementação dos produtos disponíveis à população de um país, ou de bens de capital necessários às empresas, cumprindo também o papel de modernização da economia por estipular a competição e permitir a comparação de processos e produtos (DIAS; RODRIGUES, 2004). Nesse sentido, explicam Lopez e Gama (2005, p.268) que,

Este é um artigo publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença CreativeCommons Attribution, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições desde que o trabalho original seja corretamente citado.

> Para fins cambiais, dir-se-ia que a importação representa uma saída de divisas, contabilizada em campo próprio do Balanço de Pagamentos, ou seja, a inexistência de remessa de divisas, aceita em algumas operações, configura uma importação sem cobertura cambial.

2.1.1.1 Tributos incidentes na Importação

Para entender a forte incidência da caga tributária nas importações dos produtos acabados e insumos, Ashikaga (2005) explica que numa importação de bens estrangeiros, ocorrerá fato gerador do Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), Imposto de Importação (II), do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), além da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS, importação) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS, importação), instituídos pela Lei nº. 10.865/04.

Há outros tributos como taxas e adicionais que incidem nas importações, entretanto, representam um impacto irrelevante no impacto tributário desta transação.

2.1.2 Exportação

Exportação pode ser compreendida como o ato de trocar mercadorias e serviços entre os países, afim de que essas trocas supram as necessidades das partes envolvidas e da mesma forma gerando divisas para os países que participam dessa atividade. A exportação é fundamental e necessária para todos os países. Nenhum país do mundo consegue mais subsistir isolado, diante de um mundo globalizado (VAZQUEZ, 2001).

Para iniciar no processo de exportação, a companhia deve ter por base três parâmetros: criar uma corporação competitiva, preocupar-se em repassar o produto de forma a intensificar a competitividade e analisar os mercados envolvidos no processo (MINERVINI, 2008). Assim, tem-se por finalidade das empresas que operam com exportação é desenvolver-se para ser competitiva no mercado interno, proporcionando um produto de qualidade face ao mercado interno que é pouco desenvolvido (SOUZA, 2002).

Este é um artigo publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença CreativeCommons Attribution, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições desde que o trabalho original seja corretamente citado.

2.1.2.1 Tributos incidentes na Exportação

A exportação não sofre a mesma intensidade tributária quanto as importações, este fato é resultado da intenção do governo de não tributar as exportações e estimular a venda no mercado externo e a entrada de divisas no país. De acordo com o legado de Ashikaga (2005), todas as saídas de mercadorias, produtos ou bens com destino ao exterior gozarão de benefícios fiscais relativos ao ICMS, IPI, PIS/PASE e COFINS – Faturamento.

Pegas (2006, p. 339) explica que "o imposto sobre exportação está previsto na Constituição Federal, art. 153, inciso II. Em razão das orientações modernas relativas à aplicação dos tributos, a exportação de produtos brasileiros ou nacionalizados, não é mais sujeita à aplicação do Imposto de Exportação – IE". Entretanto, o autor explica que na prática, os produtos tributados pelo Imposto de Exportação (IE) são poucos, e também possuem à alíquota zero, conforme portaria SECEX (Secretaria do Comércio Exterior) nº. 15/04.

Diante do exposto, observa-se que enquanto as importações sobrem forte incidência tributária, as exportações praticamente não são tributadas. A exceção está relacionada ao imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) que acabam incidindo sobre o resultado da venda do produto exportado.

2.2 Operação *Back To Back*

Para a caracterização de uma operação de *Back to Back*, a empresa brasileira compra um determinado produto no exterior e realiza a venda deste produto para um terceiro país. Desta forma, a aquisição e a entrega da mercadoria ocorrem no exterior, ou seja, sem tocar em território nacional. A operação é controlada pela empresa brasileira, o país fabricante encaminha o produto para o país importador (BANCO CENTRAL DO BRASIL, 2011). Conforme figura abaixo:

Este é um artigo publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença CreativeCommons Attribution, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições desde que o trabalho original seja corretamente citado.

Figura 1 – Fluxograma ilustrativo da operação triangular

Fonte: autoria própria.

Back to Back consiste em um procedimento de venda internacional combinada simultaneamente ou anterior à compra do produto, que será objeto da venda em um terceiro mercado, em que a mercadoria será conduzida do país vendedor para o país comprador (LOPEZ; GAMA, 2005). Sob responsabilidade da empresa situada em território brasileiro. A organização poderá contar com um agente intermediador no exterior que poderá se responsabilizar pelo processo da operação sem atribuir ao mesmo a posse da mercadoria (BANCO CENTRAL DO BRASIL, 2011).

Segundo o BACEN (2011), a referida transação é caracterizada como uma operação de exportação tanto quanto de importação. Entretanto para a Receita federal:

> "A operação de back to back, isto é, a compra e venda de produtos estrangeiros, realizada no exterior por empresa estabelecida no Brasil, sem que a mercadoria transite fisicamente pelo território brasileiro, não caracteriza importação nem exportação de mercadoria..." (MINISTÉRIO DA FAZENDA 2010).

Neste sentido, é verificado que existe de fato um paradigma conceitual no que se refere à classificação da operação supracitada, pois existem dois órgãos da União, que detêm conceituação e classificação disforme para a mesma forma de negócio. O que dá margem para possível contestação por via jurídica, uma vez que não há consenso de conceituação para mesma forma de negócio.



Este é um artigo publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença CreativeCommons Attribution, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições desde que o trabalho original seja corretamente citado.

Os principais benefícios analisados na operação *Back to Back*, de acordo com Banco do Brasil (2011), são: ganho financeiro com a triangulação, tendo em vista que o valor da venda deve ser obrigatoriamente maior que o valor da compra, e pelo fato de não haver necessidade de emissão do Registro de Exportação (RE), pois não há ingresso nem saída de mercadoria do Brasil.

Podemos classificar o *Back to Back* como sendo uma operação eminentemente financeira, pois a legislação que rege essa operação não exige a escrituração e emissão dos documentos usuais de comércio exterior, tais como: Livro Registro de Entradas (LRE), Livro Registro de Saídas (LRS), Escrituração Fiscal Digital (EFD), Declaração de Importação (DI), Registro de Exportação (RE) e Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), pois a operação limita-se à entrada e saída (circulação) de moeda estrangeira.

Em contrapartida, os documentos internacionais como Contrato de Compra e Venda, Fatura Proforma, Fatura Comercial e Conhecimento de Embarque são indispensáveis (TAX, 2012).

2.2.1 Aspecto Cambial e Autorização para Operar *Back to Back*

Classificada como uma operação financeira onde só haverá a compra e a venda de moeda estrangeira (GARCIA, 2009), a operação *Back to Back* é citada no Regulamento de Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais (RMCCI) no Capítulo 1 do Título I, Item 5, onde diz que:

> (...) aplica-se às compras e às vendas de moeda estrangeira por pessoas físicas ou jurídicas, residentes, domiciliadas ou com sede no País, em banco autorizado a operar no mercado de câmbio, para fins de constituição de disponibilidade no exterior e do seu retorno, bem como às operações de "back to back".

A solicitação de autorização para operacionalizar *Back to Back* baseia-se em um requerimento para autorização de contratação dos contratos de câmbio de exportação e de importação (Banco Central do Brasil 2009).

A empresa brasileira deverá informar a solicitação junto à instituição financeira autorizada a operar em câmbio, informando os nomes das empresas no exterior, tanto da fornecedora como da compradora; os valores e prazos acordados para o recebimento e o pagamento; oferecer as cópias dos documentos comerciais, tais como a fatura e

Este é um artigo publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença CreativeCommons Attribution, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições desde que o trabalho original seja corretamente citado.

conhecimento de embarque e os valores para a contratação dos contratos de câmbio (ZIMMERMANN, 2012).

Diante deste panorama, Green explica que ocorrerá uma contratação de câmbio de compra da moeda estrangeira, referente ao pagamento da mercadoria ao fornecedor, e outra de venda, devido ao recebimento do valor da venda do produto para o comprador final. Por fim, gerando o ganho financeiro que se dará pela diferença entre as contratações de câmbio da venda e da compra do produto.

Para um contrato de câmbio ser identificado como de *Back to Back* é necessário cadastra-lo com o código de natureza 10447, contrato de exportação e 15442 no caso de importação (ZIMMERMANN, 2012).

De acordo com o legado de Reali, as normas do Banco Central do Brasil permitem recebimentos de exportações sendo realizados diretamente em conta no exterior e mantidas em banco pelo próprio exportador. Também é autorizado pagamento de importação através destes créditos sem que para isto precise ser comunicado ou autorizado pelo BACEN, logo o próprio valor financeiro não necessita de transito em bancos brasileiros.

2.2.2 Prazos e Intervalos nas Operações *Back To Back*

Os prazos para recebimento e pagamento, não deverão ser mais que 180 (cento e oitenta) dias da data de embarque no exterior, havendo intervalo máximo de 90 dias entre a data do recebimento e a data do pagamento (BANCO CENTRAL DO BRASIL, 2009).

2.2.3 Operações com *Incoterms*

As operações *Back to Back* poderão ser negociadas com *Incoterms* (Termos Internacionais de Comércio) distintos. O *Back to Back* tem como característica a existência de ganho financeiro, e a comprovação do ganho financeiro se dará pela diferença entre o valor de custo da importação e o valor de custo da exportação. Se os *Incoterms* forem distintos, deverá sempre ser apurado o valor líquido (valor de custo) dos mesmos, deduzindo as despesas incluídas (TRANSAEX COMÉRCIO INTERNACIONAL, 2008).

Este é um artigo publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença CreativeCommons Attribution, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições desde que o trabalho original seja corretamente citado.

2.2.4 *Back to Back* em Operações Situadas em um mesmo País

A operação *Back to Back* também possibilita tanto a compra como a venda dentro de um mesmo país (TRANSAEX COMÉRCIO INTERNACIONAL, 2008). Esta transação gera diversas combinações de negócios, como, por exemplo, exportar o produto do Brasil, agregar alguma parte no exterior e de lá finalizar o processo de exportação para um terceiro país (TRANSAEX COMÉRCIO INTERNACIONAL, 2008).

Mediante ao exposto, a empresa brasileira deverá apresentar um documento que comprove a saída da mercadoria de um Estado e a sua entrega em outro, em vista que nesta situação não haverá emissão de conhecimento de embarque internacional (ZIMMERMANN, 2012). Pode-se analisar que no mecanismo *Back to Back,* o empreendedor nacional, não precisa necessariamente adquirir produto de um país e vender para outro, A compra e a venda podem acontecer em um mesmo país.

Diante disto, é possível comprar uma mercadoria no Canadá e vender para um cliente naquele mesmo país. Entretanto, para esse tipo de transação, é importante conhecer, também, a legislação do país com que se negocia.

2.3 Tratamento Tributário

Diante do atual panorama de crescimento da importação de produtos em virtude do baixo custo somado a aglomerada atuação de muitas empresas no comercio exterior, criam novos mecanismos de comercialização. Entretanto, a oportunidade de exportar os produtos internacionais diretamente para outros países, sem que haja o ingresso dos mesmo no Brasil, além de ser uma operação pouco conhecida, não está claramente definida na legislação tributária brasileira.

Quanto a obrigação de emissão de nota fiscal, a Receita Federal do Brasil, através de Solução de Consulta nº 49 de 06 de fevereiro de 2007, posicionou-se para a não obrigatoriedade de emissão em operações de compra e venda realizadas no exterior, em que não há a transferência física das mercadorias para o território brasileiro (MINISTÉRIO DA FAZENDA 2007).

Conforme a Solução de Consulta nº 202, de 16 de outubro de 2003, da Secretaria da Receita Federal sobre contribuição para PIS/Pasep, a receita de operações *Back to Back* não verifica-se como exportação, não podendo aplicar a isenção da contribuição de PIS relativa à exportação de mercadorias, com base na Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de

Este é um artigo publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença CreativeCommons Attribution, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições desde que o trabalho original seja corretamente citado.

1966, art. 111; combinado com a Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 14, incisos II e IX, e § 1º (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2003).

O mesmo entendimento se tem por parte da Receita Federal sobre a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, baseado na Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 111; combinado com Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 14, incisos II e IX (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2003). Diversas ações por parte de empresas que utilizam o *Back to Back* têm sido postas em pauta, pela desarmonia de entendimento da Receita Federal e do Banco Central do Brasil (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2003).

Segundo Nasrallah, *Back to Back*, não há nenhuma regulamentação específica para as operações *Back to Back*, o que acaba gerando dúvidas e discussões quanto à sua natureza jurídica; se este mecanismo deverá ser tratado como importação e exportação e suas consequências tributárias respectivas (NASRALLAH, 2012).

A carga tributária que normalmente incide nas importações, como o Imposto de Importação (II), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS), Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) são desonerados na referida operação (Reali 2012).

Reali (2012) conclui que a operação em estudo gera apenas os impostos e contribuições incidentes sobre as vendas e ou resultado, como o Impostos de Renda (IRPJ), a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e, por entendimento da Receita Federal, o PIS e COFINS, que incidem de acordo com o regime a que o contribuinte tenha optado, seja Lucro Real ou Lucro Presumido.

2.3.1 PIS e Cofins Sobre as Receitas Auferidas

PIS/PASEP é uma contribuição que possui objetivo de financiar o seguro-desemprego e abono salarial anual. Tem como fato gerador o faturamento mensal, considerado a totalidade das receitas auferidas pelas pessoas jurídicas. Cofins se trata de uma contribuição para o financiamento da Seguridade Social e tem como objetivo o financiamento da saúde, previdência e assistência social. Seu fato gerador também é faturamento mensal, assim considerado a totalidade das receitas auferidas pelas pessoas jurídicas.

Este é um artigo publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença CreativeCommons Attribution, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições desde que o trabalho original seja corretamente citado.

De acordo com a Solução de Consulta nº 202, de 16 de outubro de 2003, da Secretaria da Receita Federal, no que diz respeito a PIS/Pasep, a receita oriunda das operações *Back to Back* não caracteriza exportação. Com isso, não se pode aplicar a isenção da contribuição de PIS relativa à exportação de mercadorias, fincada no dispositivo legal Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 111; Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 14, incisos II e IX, e § 1º (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2003).

A Receita Federal adotou o mesmo posicionamento para COFINS, em relação a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 111; Medida Provisória n. 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 14, incisos II e IX (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2003). Portanto se não caracteriza exportação, não cabe a aplicação de isenção de PIS e Cofins relativos a exportação de mercadorias.

Existem muitas empresas que questionam a incidência de Pis e Cofins sobre a receita de venda, uma vez que a operação de exportação (grifo nosso) é isenta de ambos tributos e, com o fundamento de que se há ingresso de divisas do exterior, as operações devem ser desoneradas. A solução da Receita Federal nº º 398/2010 é esclarecedora quanto a esses questionamentos por parte das empresas operantes do *Back to Back*:

> (...) quanto à compra não há a incidência da contribuição para o PIS/Pasep, prevista para a importação, quanto à venda não cabe a exoneração da mesma contribuição, referente a exportação. A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o faturamento que corresponde o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica. Sendo assim, a base de cálculo da citada contribuição em operação de back to back corresponde ao valor da fatura comercial emitida para o adquirente da mercadoria, domiciliado no exterior. (MINISTÉRIO DA FAZENDA 2010).
>
> A receita decorrente de operação back to back, isto é, a compra e venda de produtos estrangeiros, realizada no exterior por empresa estabelecida no Brasil, sem que a mercadoria transite fisicamente pelo território brasileiro, não caracteriza operação de exportação e, por conseguinte, não está abrangida pela não-incidência da Cofins prevista no art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003. BASE DE CÁLCULO. A base de cálculo da Cofins é o faturamento que corresponde o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Sendo assim, a base de cálculo da Cofins na operação back to back corresponde ao valor da fatura comercial emitida para o adquirente de fato (pessoa jurídica domiciliada no exterior). (MINISTÉRIO DA FAZENDA 2008).

Este é um artigo publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença CreativeCommons Attribution, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições desde que o trabalho original seja corretamente citado.

Contudo, ao analisar o mecanismo desta operação, pode-se compreender que na primeira etapa da operação: compra de produtos no exterior, não se enquadra no conceito de importação. Ou seja, não se pode pensar que nesta operação a mercadoria seria nacionalizada, pois não foi importada. Logo, a segunda etapa: venda do produto no exterior, também não pode ser é entendida como exportação, a mercadoria não é nacional, não foi produzida ou fabricada utilizando-se insumos e mãos de obra nacionais.

Em suma, no processo de exportação, deve ocorrer a destinação, ao exterior, de mercadoria nacional ou nacionalizada. Isto não ocorre nas operações *Back to Back* e, uma vez que não existe exportação, de fato é inexistente o benefício fiscal.

2.3.2 Preço de Transferência

Preço de transferência serve para identificar os controles a que estão sujeitas as operações comerciais ou financeiras realizadas entre partes relacionadas (que ocorre quando uma corporação tem o poder de controlar ou ter influência significativa em outra companhia, podendo ser esta sua controlada ou coligada), sediadas em diferentes jurisdições tributarias ou quando uma das partes está sediada em paraíso fiscal.

Dadas circunstâncias peculiares existentes nas operações realizadas entre essas pessoas, o preço praticado nessas operações pode ser artificialmente estipulado e, consequentemente, divergir do preço de mercado negociado por empresas independentes, em condições análogas (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2009).

Em 2012, a operação *Back to Back* passou a ser submetida a legislação de preços de transferência de acordo com a IN RFB 1.312/12:

> Art. 37. Estão sujeitas à aplicação da legislação de preços de transferência as operações back to back, quando ocorrer:
> I - aquisição ou alienação de bens à pessoa vinculada residente ou domiciliada no exterior; ou
> II - aquisição ou alienação de bens à pessoa residente ou domiciliada em país ou dependência com tributação favorecida, ou beneficiada por regime fiscal privilegiado, ainda que não vinculada.
> § 1º Para fins do disposto no caput, as operações back to back são aquelas em que a compra e a venda dos produtos ocorrem sem que esses produtos efetivamente ingressem ou saiam do Brasil. O

Este é um artigo publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença CreativeCommons Attribution, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições desde que o trabalho original seja corretamente citado.

> produto é comprado de um país no exterior e vendido a terceiro país, sem o trânsito da mercadoria em território brasileiro.
> § 2º Deverá ser demonstrado que a margem de lucro de toda a transação, praticada entre vinculadas, é consistente com a margem praticada em operações realizadas com pessoas jurídicas independentes.
> § 3º Deverão ser apurados 2 (dois) preços parâmetros referentes a operação de compra e a operação de venda, observando-se as restrições legais quanto ao uso de cada método de apuração.

Em contrapartida, a Lei nº 9.430/96, hierarquicamente superior à mencionada acima, determina que estão sujeitas ao controle de preço de transferência apenas as transações com pessoas relacionadas nas operações de exportação:

> Art. 19. As receitas auferidas nas operações efetuadas com pessoa vinculada ficam sujeitas a arbitramento quando o preço médio de venda dos bens, serviços ou direitos, nas exportações efetuadas durante o respectivo período de apuração da base de cálculo do imposto de renda, for inferior a noventa por cento do preço médio praticado na venda dos mesmos bens, serviços ou direitos, no mercado brasileiro, durante o mesmo período, em condições de pagamento semelhantes.

Como analisado no capítulo anterior deste artigo, a própria Receita Federal classifica que as operações *Back to Back* não se qualificam como exportação. Logo, diante deste panorama, não poderia ser submetida aos preços de transferência, arbitrando o preço mínimo nas operações de alienação por empresa brasileira.

Os preços de transferência na exportação usam como parâmetro o preço médio praticado no mercado brasileiro sendo que nas operações *Back to Back* os bens não trafegam no país. De fato, é incoerente impor o preço médio de venda dos bens no mercado brasileiro.

O Artigo 18 da Lei nº 9.430/96, não restringe sua aplicação às operações de importação, incluindo as aquisições. Desta forma, alcança quaisquer aquisições no exterior:

> Art. 18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos.

Este é um artigo publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença CreativeCommons Attribution, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições desde que o trabalho original seja corretamente citado.

Diante do exposto no artigo 18, pode-se admitir que as normas dos preços de transferência se aplicam às operações *Back to Back* relacionado apenas quanto à parte do negócio pertinente à compra de bens no exterior. Entretanto, não se aplicaria devidamente como um todo, sendo corretamente atribuível a apenas parte desta operação.

Em suma, os controles dos preços de transferência não possuem aplicabilidade para as operações *Back to Back*, principalmente porque tais controles não foram desenvolvidos para esta finalidade.

3 Metodologia e Dados da Pesquisa

A metodologia adotada na elaboração deste artigo foi a pesquisa qualitativa, por meios bibliográficos.

O presente estudo é quanto aos objetivos, uma pesquisa de característica descritiva e exploratória, coletando dados acerca deste assunto em livros, artigos e *sites*.

A partir da utilização da pesquisa descritiva, este artigo pretende demonstrar os principais aspectos teóricos que fundamentam o tema em referência. Nesse sentido, Beuren (2003) explica que,

> A pesquisa descritiva configura-se como um estudo intermediário entre a pesquisa exploratória e a explicativa, ou seja, não é tão preliminar como a primeira, nem tão aprofundada como a segunda. Nesse contexto, descrever significa identificar, relatar, comparar, entre outros aspectos.

Este estudo pretende identificar os principais aspectos relacionados à operação de *Back to Back* ancorada no comércio exterior e seus impactos tributários.

4 Vantagens

Diante da linha de raciocínio traçada neste artigo, fica evidente os benefícios que o mecanismo *Back to Back* oferece, os custos tributários são as principais vantagens da operação, além dá redução dos custos logísticos que incidiriam na exportação das mercadorias.

Este é um artigo publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença CreativeCommons Attribution, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições desde que o trabalho original seja corretamente citado.

Lunardi (2011) explica que a operação *Back to Back* é uma alternativa relativamente nova para muitos negociadores e deveria ser melhor explorada por esses profissionais, questões como, um processo menos burocrático de comercialização, ausência de circulação logística no Brasil e economia como mão-de-obra, insumos, e tributos são relevantes evidência das vantagens.

Figura 2 – Controle ilustrativo dos principais tributos incidentes na comparação das modalidades de Importação, Exportação em confrontadas com a operação *Back to Back:*

Tributo	Fato Gerador	Importação	Exportação	*Back to Back*
II	Nacionalização da mercadoria	Sim	Não	Não
ICMS	Desembaraço aduaneiro de mercadoria ou bem importados do exterior	Sim	Não	Não
PIS / Cofins (Importação)	Entrada de bens estrangeiros no território nacional, no caso de importação de bens; ou o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado, no caso de importação de serviços.	Sim	Não	Não
Pis / Cofins (Faturamento)	Faturamento mensal, considerado a totalidade das receitas auferidas pelas pessoas jurídicas.	Não	Não	Sim
IPI	Na importação: o desembaraço aduaneiro de produtos de procedência estrangeira; Na operação interna: a saída de produto de estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial.	Sim	Não	Não
IE	A saída de produto nacional ou nacionalizado do território nacional.	Não	Sim	Não

Fonte: autoria própria

Zimmermann (2012) destaca o ganho financeiro como sendo uma das principais vantagens oferecidas nesta desta operação, já que o valor da venda é obrigatoriamente maior que o de compra.

A estrutura do *Back to Back* também atenta para a possibilidade de poder gerar outras combinações de negócios, como, por exemplo, exportar a mercadoria do Brasil, agregar alguma parte ao produto no exterior e de lá finalizar o processo de exportação

Este é um artigo publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença CreativeCommons Attribution, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições desde que o trabalho original seja corretamente citado.

para um terceiro país. A operação não necessita estar atrelada a uma estrutura triangular, onde a empresa brasileira comprar a mercadoria de um país e vender para outro. Comprar do fornecedor de um país e vender para o destinatário final nesse mesmo país, claro que obedecendo a legislação local (SEM FRONTEIRA, 2008).

5 Conclusão

O presente estudo procurou analisar uma operação que tem ganhado evidência como uma alternativa inovadora dentro do cenário do comércio exterior, neste sentido, faz-se necessário um aprimoramento da legislação tributária brasileira no que se refere a operação *Back to Back*.

O objetivo deste artigo foi analisar o impacto tributário nas operações *Back to Back*. Assim, verificou-se que a operação estudada possibilita muitas vantagens, tais como ganho financeiro, eliminação de custos logísticos e principalmente benefícios com a redução da carga tributária em comparação a um processo clássico de importação e exportação.

Entretanto, através deste estudo, foi constatado que não há regulamentação específica para esta operação, o que cria dúvidas por parte das instituições que operam dentro desta modalidade abrindo margem para discussões com a Secretaria da Receita Federal quanto suas obrigações tributárias. Conforme destaca Sem Fronteiras (2008), esta operação têm a prática livre, mas, pelo fato de a regulamentação cambial não citar a operação em detalhes, existem obstáculos quanto a sua realização comercial.

A Secretaria da Receita Federal cria um paradigma para o mecanismo em discussão, exige PIS e Cofins sobre as receitas das operações *Back to Back* justamente porque não as considera receitas de exportação, mas as qualifica como exportação para fins de preço de transferência.

Em suma, a discussão tributária sobre as operações *Back to Back* vai além de sua classificação quanto a um processo de exportação ou não. Por ser um mecanismo com características próprias, necessita estar devidamente equiparada na legislação tributária brasileira e os controles de preço de transferência fogem a esta finalidade.

É primordial para a legislação tributária brasileira caminhar em conjunto com a evolução dos mecanismos inovadores do comercio exterior. Diante disto, a operação em estudo deveria ser entendida como passível de incentivo e benefício fiscal, por angariar

Este é um artigo publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença CreativeCommons Attribution, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições desde que o trabalho original seja corretamente citado.

divisas para o Brasil, sendo necessário alterar ou criar normas jurídicas que proporcionem, assim como na exportação, incentivos a esta operação.

6 Referências Bibliográficas

ASHIKAGA, Carlos Eduardo Garcia. **Análise da Tributação**: na Importação e na Exportação. 2ª ed. São Paulo: Aduaneiras, 2005.

BANCO CENTRAL DO BRASIL - BACEN. **Regulamento do mercado de câmbio e capitais internacionais.** Disponível em: <http://www.bcb.gov.br/rex/RMCCI/Ftp/RMCCI-1-04.pdf>. Acesso em: 16 de fevereiro de 2017.

_____. **Resolução do Conselho Monetário Nacional n. 3.548 de 12.03.2008.** D.O.U. 2008. Disponível em: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucaocmn3548_2008.htm>. Acesso em: 16 de fevereiro de 2017.

_____. **Circular n. 3.462, de 24 de julho de 2009.** 2009. Disponível em: <http://www.bcb.gov.br/htms/Normativ/CIRCULAR3462.pdf>. Acesso em: 16 de fevereiro de 2017.

BANCO DO BRASIL. **Programas para o desenvolvimento do comércio exterior.** Disponível em: <http://www.bb.com.br>. Acesso em: 24 de novembro de 2016.

BEUREN, Ilse Maria (org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

BRANDÃO, Adalberto; DUZERT, Yann; SPINOLA, Ana Tereza. **Negociação**. 3. ed. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2010.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei n. 9.430**, de 27 DE DEZEMBRO DE 1996. 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm>. Acesso em: 15 de janeiro de 2017.

CARLUCI, José Lence. **Uma introdução ao direito aduaneiro.** 2.ed. São Paulo: Aduaneiras, 2001.

DIAS, Reinaldo; RODRIGUES, Waldemar. **Comércio Exterior:** teoria e gestão. São Paulo: Atlas, 2004.

FREITAS, Vladimir Passos. **Importação e exportação do Direito Brasileiro.** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.

Este é um artigo publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença CreativeCommons Attribution, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições desde que o trabalho original seja corretamente citado.

GREEN CONSULTORES. **Operação Back to Back**. 2010. Disponível em: <http://www.rdr.srv.br/consultores/subsidiaria/green/> Acesso em: 10 fevereiro. 2017.

KUGELMEIER, Werner K. P. **Como Negociar no Mercado Internacional**. 2010. Disponível em: <http://www.administradores.com.br/artigos/marketing/como-negociar-no-mercado-internacional/38483/>. Acesso em: 1 de março de 2017.

LUNARDI, A. L. **Back-to-Back, um negócio descomplicado**. 2011.Disponível em: <http://www.aduaneiras.com.br/noticias/artigos/artigos_texto.asp?ID=21100836&acesso=2> Acesso em: 1 de março de 2017.

MINERVINI, Nicola. **O exportador:** ferramentas para atuar com sucesso no mercado internacional. 5.ed. São Paulo: Prentice Hall, 2008.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **O que é o Ministério da Fazenda.** Disponível em: < https://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/institucional >. Acesso em: 1 de março de 2017.

_____. **Solução de consulta n. 202, de 16 de outubro de 2003.** 2003. Disponível em: <http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=15&f=G&l=20&s1=&s3=&s4=&s5=back+to+back&s8=&s7=>. Acesso em: 7 fevereiro de 2017.

_____. **Solução de consulta n. 49 de 06 de fevereiro de 2007.** Disponível em: <http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=6&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=104&f=G&l=20&s1=&s3=49&s4=&s5=&s8=&s7= >. Acesso em: 17 mar. 2017.

_____. **Solução de consulta n. 398 de 23 de Novembro de 2010.** 2010. Disponível em: <http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=6&f=G&l=20&s1=&s3=&s4=&s5=back+to+back&s8=&s7=>. Acesso em: 17 mar. 2017.

_____. **Solução de consulta n. 323 de 11 de Setembro de 2008.** 2008. Disponível em: <http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=6&f=G&l=20&s1=&s3=&s4=&s5=back+to+back&s8=&s7=>. Acesso em: 17 mar. 2017.

_____. **Solução de consulta n. 5 de 08 de Julho de 2009.** 2009. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action?facetsExistentes=&orgaosSelecionados=&tiposAtosSelecionados=72&lblTiposAtosSelecionados=SC&tipoAtoFacet=&siglaOrgaoFacet=&anoAtoFacet=&termoBusca=&numero_ato=&tipoData=2&dt_inicio>. Acesso em: 17 de março de 2017.

Este é um artigo publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença CreativeCommons Attribution, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições desde que o trabalho original seja corretamente citado.

_____. **Instrução Normativa RFB nº 1.312 de 28 de dezembro de 2012.** Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=39257>. Acesso em: 25 de março de 2017

NASRALLAH, A. **Operação Back to Back – Tributação**. 2012. Disponível em <http://tributarionosbastidores.wordpress.com/2012/09/03/back/> Acesso em: 19 mar. 2017.

REALI AUDITORES. **Operação Back to Back Credits.** (2012). Disponível em < http://realiconsultoria.com.br/operacao-back-to-back-credits/ > Acesso em: 5 janeiro de 2017.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de contabilidade tributária**. 4. ed.. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2006.

SEM FRONTEIRAS. Notícias (2008). **Back-to-Back: bom negócio é o que oferece mais possibilidades**. Disponível em: <http://www.transaex.com.br/noticias.php?id=306>. Acesso em: 7 de mar. 2017.

SILVA, Luiz Augusto Tagliacollo. **Gestão Global**. 1. ed. São Paulo: Lex Editora, Aduaneiras, 2008.

SOUZA, Claudio Luiz Gonçalves. **A exportação da marca Brasil e o marketing internacional.** 2002. Disponível em: <http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/27l4/a-exportacao-da-marca-brasil-e-o-marketing-internacional-claudio-luiz-goncalves-de-souza-elaborado-em-11112002>. **Acesso** em: 17 mar. 2017.

TAX CONTABILIDADE. **Operação Back to Back Credits**. (2012). Disponível em: <http://www.tax-contabilidade.com.br/matTecs/matTecsIndex.php?idMatTec=38>. Acesso em: 17 de outubro de 2016.

TRANSAEX COMÉRCIO INTERNACIONAL**.** ***Back-to-Back*****: bom negócio é o que oferece mais possibilidades**. out. 2008. Disponível em: <http://www.transaex.com.br/noticias.php?id=306>. Acesso em: 12 mar. 2016.

VAZQUEZ, José Lopez. **Manual de Exportação.** São Paulo: Atlas, 2002.

_____. **Comércio Exterior Brasileiro.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

_____. **Comércio Exterior Brasileiro.** 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

WERNECK, P. **Comércio Exterior & Despacho Aduaneiro.** Curitiba: Juruá, 2007.

ZIMMERMANN, André Paulo. Operação Back to Back. Itajaí, UNIVALI, 28 set. 2012.

Este é um artigo publicado em acesso aberto (Open Access) sob a licença CreativeCommons Attribution, que permite uso, distribuição e reprodução em qualquer meio, sem restrições desde que o trabalho original seja corretamente citado.