



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL
SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL
9ª REGIÃO FISCAL

PROCESSO Nº ****	SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF/9ª RF/DISIT Nº 49 , de 06 de fevereiro de 2007	
INTERESSADO ****	CNPJ/CPF ****	
DOMICÍLIO FISCAL ****		

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Ementa: INCIDÊNCIA DO II. ENTRADA FÍSICA DA MERCADORIA.

Não incide o Imposto de Importação na operação de compra e venda em que não ocorre a transferência física da mercadoria para o território brasileiro.

Dispositivos Legais: Decreto-lei nº 37/1966, art. 1º, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472/1988, art. 1º; Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002 (Regulamento Aduaneiro), arts. 72 e 73.

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Ementa: INCIDÊNCIA DO IPI VINCULADO. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. INCIDÊNCIA DO IPI. VENDA NO EXTERIOR.

Não incide o IPI vinculado à Importação na operação de compra e venda realizada no exterior quando não ocorre desembaraço aduaneiro da mercadoria comprada.

Também não incide o IPI sobre venda de produto estrangeiro realizada no exterior, sem que haja transferência física para o território brasileiro.

Dispositivos Legais: Lei nº 4.502/1964, art. 2º; Decreto nº 4.544/2002 (RIPI), art. 34, I e II.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ementa: INCIDÊNCIA NA COMPRA E VENDA REALIZADA NO EXTERIOR.

Incide a Contribuição para o PIS/PASEP sobre a receita de vendas para o exterior de mercadorias estrangeiras que não transitem fisicamente pelo território brasileiro.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637/2002, arts 1º, § 2º, e 5º, I e II, com a redação dada pela Lei nº 10.865/2004.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ementa: INCIDÊNCIA NA COMPRA E VENDA REALIZADA NO EXTERIOR.

Incide a COFINS sobre a receita de vendas para o exterior de mercadorias estrangeiras que não transitem fisicamente pelo território brasileiro.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833/2003, arts 1º, § 2º, e 6º, I e II, com a redação dada pela Lei nº 10.865/2004.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Ementa: INCIDÊNCIA DO PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO E DA COFINS-IMPORTAÇÃO. ENTRADA FÍSICA DA MERCADORIA.

Não incidem a Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação na operação de compra e venda em que não ocorre a transferência física da mercadoria para o território brasileiro

Dispositivos Legais: Lei nº 10.865/2004, art. 3º, I.

Assunto: Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF

Ementa: INCIDÊNCIA DE IOF. OPERAÇÃO “BACK TO BACK”.

Incide alíquota zero nas operações de câmbio componentes da operação “back to back”.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172/1966, art. 63, II; Lei nº 8.894/1994, art. 5º; Decreto nº 4.494/2002 (RIOF), arts. 11 e 14, § 1º, III.

Assunto: Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF

Ementa: INCIDÊNCIA NO PAGAMENTO DE COMPRA. OPERAÇÃO “BACK TO BACK”.

Incide a CPMF no lançamento a débito em conta corrente de depósito, quando do pagamento de compra (câmbio) realizada dentro da operação “back to back”

Dispositivos Legais: Lei nº 9.311/1996, arts. 2º, I, e 3º, com as alterações da Lei nº 10.306/2001.

Assunto: Obrigações Acessórias

Ementa: NOTA-FISCAL. OBRIGATORIEDADE. OPERAÇÃO “BACK TO BACK”.

Não há obrigatoriedade de emissão de nota-fiscal em operações de compra e venda realizadas no exterior, em que não há a transferência física das mercadorias para o território brasileiro.

Dispositivos Legais: Lei nº 4.502/1964, art. 47, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 34/1966.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ementa: Compete à COSIT solucionar consultas relacionadas a preços de transferência.

Dispositivos Legais: IN SRF nº 243/2002, art. 42.

RELATÓRIO

O interessado, acima identificado, vem formular consulta a esta Superintendência sobre a interpretação da legislação tributária relativa à operação denominada “back to back”.

2. Informa o consulente que, por questões operacionais do grupo multinacional a que ele pertence, as vendas de veículos aos países do Mercosul são por ele gerenciadas. Recebe, por isso, pedidos da Argentina, do Uruguai e do Paraguai e coordena a aquisição dos produtos junto às fábricas do grupo no mundo.
3. Afirma que serão emitidas faturas (“invoices”) tanto na aquisição do produto pelo consulente junto à fábrica quanto na venda, pelo consulente, a clientes do Mercosul. O trânsito financeiro será representado por dois contratos de câmbio, um de ingresso e outro de remessa de divisas, a serem formalizados simultaneamente. Haverá um saldo positivo na operação, que corresponderá a 1 a 3% do valor do veículo. Os produtos, no entanto, seguirão fisicamente da fábrica ao comprador, sem trânsito físico pelo território brasileiro, acompanhados do conhecimento de embarque (BL).
4. Aduz que a operação pretendida pelo consulente se enquadra no conceito “back to back”, estabelecido pelo Banco Central do Brasil em seu glossário na Internet.
5. Pondera o consulente sobre as alternativas possíveis para a caracterização jurídica: como uma operação mercantil típica, consistente em duas compra e vendas internacionais, ou como uma operação meramente financeira.
6. Transcreve ementa da Solução de Consulta SRRF/DISIT/8ª RF nº 202, de 16 de outubro de 2003, que descreve a operação de “back to back” como “uma operação de natureza cambial destinada a amparar a compra e venda de produto estrangeiro, realizada no exterior por empresa estabelecida no Brasil, sem que a mercadoria transite pelo território brasileiro”. Entende que essa definição representa o entendimento da Receita Federal de tratar-se de uma operação de natureza cambial.
7. Ao analisar a tributação, conclui o consulente que, por não haver ingresso em território nacional, não haveria incidência do Imposto de importação, Imposto de Exportação, do IPI vinculado à importação e do PIS/COFINS-Importação.
8. Entende também que não há incidência de IOF, haja vista enquadrar-se entre as operações de câmbio cuja alíquota é zero, consoante o artigo 14, § 1º do Decreto nº 4.494, de 3 de dezembro de 2002.
9. Também entende que, por não haver movimentação financeira, posto que os contratos de câmbio de ingresso e de saída serem simultâneos, e por conta da imunidade das receitas de exportação em relação às contribuições sociais, não incidiria CPMF na operação.
10. Afirma que não tem dúvida quanto à incidência de IRPJ e de CSLL, uma vez que a operação apresentará resultados positivos.
11. Questiona sobre a incidência de PIS e de COFINS no registro da receita decorrente da operação. Entende que, se a receita for de exportação, ela será imune das contribuições e, se for financeira, estaria submetida à alíquota zero, conforme previsão do Decreto nº 5.442, de 9 de maio de 2005. Assim, em qualquer caso, entende não haveria a incidência de PIS e de COFINS na receita correspondente à venda de produtos para o exterior.
12. Lembra o consulente que, caso se caracterize como um conjunto de duas compra e vendas mercantis, seria aplicável tanto na aquisição do exterior, quanto na venda para o exterior, a legislação que regulamenta os preços de transferência, a teor do disposto na Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, haja vista que as empresas envolvidas são vinculadas ao consulente. Nesse caso, a margem de lucro prevista para a operação (1 a 3%) não satisfaria

alguns critérios relativos aos preços de transferência, gerando um arbitramento do lucro em valor superior.

13. Pondera ainda que, caso a operação fosse entendida como uma operação financeira, não haveria pagamento de juros, mas simplesmente uma diferença entre entrada e saída.

14. Resume, por fim, seus questionamentos a se a operação “back to back” é considerada uma operação financeira ou duas operações de compra e venda mercantis. Pergunta também se é necessário emitir notas fiscais de entrada e de saída dos produtos.

15. Faz ainda as seguintes indagações: se não incidem II, IE, IPI, PIS/COFINS-Importação e IOF, se há incidência de CPMF sobre a receita proveniente do contrato de câmbio de exportação, se há incidência de PIS e de COFINS sobre o ganho da operação, se, caso for considerada uma operação financeira, seria aplicada a legislação relativa aos preços de transferência, se, caso for considerada a operação como um conjunto de duas compra e vendas mercantis, seria aplicada a legislação de preços de transferência a ambas etapas e se, considerando ser o lucro da operação economicamente justificável, seria possível afastar a necessidade de eventuais ajustes.

FUNDAMENTOS LEGAIS

16. Preliminarmente, é oportuno definir o termo “operações ‘back to back’”. O Glossário, apresentado na página do Banco Central do Brasil na Internet (www.bacen.gov.br/glossario), apresenta a seguinte definição de “back to back credits”:

Back to back credits

Expressão que corresponde à realização de operação em que a aquisição e a entrega da mercadoria ocorre no exterior, sem trânsito pelas fronteiras brasileiras, sob comando de uma empresa localizada no País, que deve realizar o pagamento ao exterior pela compra efetuada, sob autorização do Banco Central, e o correspondente recebimento de valores pela venda.

17. O RMCCI – Regulamento do Mercado de Câmbio e de Capitais Internacionais - do Banco Central, divulgado pela Circular nº 3.280, de 9 de março de 2005, em seu Título 1, Capítulo 1, item 33, afirma que pagamentos e recebimentos do exterior devem ter seu câmbio contratado separadamente, ou seja, que deve haver um contrato para a compra e outro para venda de moeda:

33. A contratação de câmbio e a transferência internacional em reais relativas aos **pagamentos ao exterior e os recebimentos do exterior devem ser realizadas separadamente** pelo total de valores de mesma natureza. (grifou-se)

18. Também na Internet, no “site” da Editora Aduaneiras, (www.aduaneiras.com.br), mais detalhes a respeito da operação “back to back” são apresentados:

8 Back to back

A crescente adesão da comercialização internacional ao processo de globalização leva as empresas a se adaptarem à compra de produtos em outros países para poder competir internacionalmente, fornecendo-os a determinados importadores. Uma forma bastante comum de se operar sob esta alternativa, sem que o produto assim negociado circule pelo território brasileiro, é denominada “back to back”.

Entende-se por back to back aquela intervenção comercial que consiste em uma empresa estabelecida no Brasil **comprar determinado produto no exterior e vendê-lo a um terceiro**

sem que o bem assim transacionado circule fisicamente pelo território nacional.

Observe-se que esse procedimento não pode ser caracterizado como vinculado às rotinas normais de exportação ou importação, uma vez que se trata de operação financeira, figurando a empresa brasileira como compradora/pagadora e vendedora/recebedora.

Pelo fato de não haver legislação que trate desta matéria, são apresentadas algumas dicas que objetivam auxiliar a consecução do problema com respeito às exigências específicas, para que se possa desenvolvê-la com êxito:

- a) retire no Banco Central do Brasil o “Roteiro” que indica o passo a passo;
- b) solicite, conforme estipula o roteiro, anuência prévia do Banco Central;
- c) encaminhe idêntico pedido ao Decex – Departamento de Operações de Comércio Exterior, quando se referir a produtos contingenciados ou mesmo a países sujeitos a restrições comerciais impostas pela ONU;
- d) informe, quando da solicitação ao Banco Central, todos os elementos da operação que se tenciona executar:
 - produto: especificação, quantidade, preço unitário e total;
 - fornecedor e comprador: nome, endereço e país;
 - Incoterms ou condições de compra e de venda;
 - condições de pagamento e recebimento: prazo e forma;
 - comissão de agente: se houver, percentual, valor e identificação completa;
 - despesas adicionais: se houver, que representem remessa financeira;
 - resultado: lucro líquido a ser apurado;
- e) atente para o fato de que o pagamento ao fornecedor deverá ser concretizado após o recebimento da venda;
- f) lembre-se de que essa forma de operar não poderá ser conduzida sob o amparo do CCR – Convênio de Créditos Recíprocos;
- g) **elabore dois contratos de câmbio: de venda para importação e de compra para exportação;**
- h) **note que essa operação não exige a emissão dos documentos usuais de comércio exterior: RE, DI e nota fiscal, pois se trata apenas da geração de entrada e saída de moeda estrangeira;**
- i) respeite as determinações contidas na carta de autorização obtida no Banco Central. (LR/LMG) (grifou-se)

19. Pode-se deduzir daí que, do ponto de vista comercial, dois negócios ocorrem na operação “back to back”: duas operações de compra e venda de mercadorias, com emissão de duas faturas. Como consequência, dois contratos de câmbio são efetivados, inclusive por determinação expressa da norma do Banco Central transcrita. Ou seja, efetivamente, não há como querer simplificar a operação comercial a uma mera operação financeira, pois ela é mais do que isso. Ocorrem efetivamente duas operações de compra e venda mercantis. A única diferença significativa entre essa operação e uma intermediação comercial usual é que a mercadoria não entra fisicamente no território nacional, com as devidas consequências em termos de ocorrência de fato gerador. Querer simplificar a operação a uma mera intermediação financeira seria admitir que uma intermediação comercial em que a mercadoria fosse diretamente entregue ao segundo comprador seria uma operação financeira e não duas operações de compra e venda. A própria emissão de duas faturas e a realização de dois contratos de câmbio denotam a ocorrência de dois negócios jurídicos.

20. Vejamos o que diz o Código Civil (Lei nº 10.406/2002), a respeito do contrato de compra e venda:

Art. 481. Pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes **se obriga a transferir o domínio de certa coisa**, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro. (grifou-se)

21. Nota-se que o contrato de compra e venda se trata de um contrato consensual, em que, para que o contrato se aperfeiçoe, basta o consentimento dos contratantes, não havendo a necessidade da entrega da coisa. A transferência do domínio do bem é mero direito obrigacional que tem o comprador em decorrência do contrato. A transferência do domínio da coisa não ocorre simultaneamente à assinatura do contrato de compra e venda.

22. É perfeitamente possível, como foi o caso, o contrato estipular que a coisa seja entregue em lugar diverso do domicílio do comprador. Assim, a única peculiaridade dos contratos de compra e venda discutidos é tratar-se o objeto da relação obrigacional de uma obrigação de dar coisa incerta, que envolve terceira pessoa, diferente do comprador e do vendedor. Na dicção do Código Civil, é a estipulação em favor de terceiro, prevista no artigo 436, e a promessa de fato de terceiro, prevista no artigo 439.

23. Assim, não há que se negar que são dois contratos de compra e venda distintos, com características *sui generis*, mas que identificam relações obrigacionais distintas e que devem ser examinados separadamente.

24. Feita essa consideração, analisar-se-á, a partir de agora, em relação à operação “back to back”, a ocorrência ou não dos diversos fatos geradores objeto de questionamento pelo consulente.

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO

25. O Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002), em seus artigos 72 e 73, estabelece o fato gerador que dá origem à cobrança do Imposto de Importação:

Art. 72. O fato gerador do imposto de importação é a **entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro** (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 1º, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 1º).

§ 1º Para efeito de ocorrência do fato gerador, considera-se entrada no território aduaneiro a mercadoria que conste como tendo sido importada e cujo extravio venha a ser apurado pela administração aduaneira (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 1º, § 2º, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 1º).

§ 2º O disposto no § 1º não se aplica:

I - às malas e às remessas postais internacionais; e

II - à mercadoria importada a granel que, por sua natureza ou condições de manuseio na descarga, esteja sujeita a quebra ou a decréscimo, desde que o extravio não seja superior a um por cento (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 1º, § 3º, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 1º):

§ 3º Na hipótese de ocorrer quebra ou decréscimo em percentual superior ao fixado no inciso II do § 2º, será exigido o imposto somente em relação ao que exceder a um por cento.

Art. 73. Para efeito de cálculo do imposto, considera-se ocorrido o fato gerador (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 23 e parágrafo único):

I - na data do registro da declaração de importação de mercadoria submetida a despacho para consumo;

II - no dia do lançamento do correspondente crédito tributário, quando se tratar de:

a) bens contidos em remessa postal internacional não sujeitos ao regime de importação comum;

b) bens compreendidos no conceito de bagagem, acompanhada ou desacompanhada; e

c) mercadoria constante de manifesto ou de outras declarações de efeito equivalente, cujo extravio ou avaria for apurado pela autoridade aduaneira; e

III - na data do vencimento do prazo de permanência da mercadoria em recinto alfandegado, se iniciado o respectivo despacho aduaneiro antes de aplicada a pena de perdimento da mercadoria,

na hipótese a que se refere o inciso XXI do art. 618 (Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, art. 18 e parágrafo único). (Redação dada pelo Decreto nº 4.765, de 24.6.2003)

Parágrafo único. O disposto no inciso I aplica-se, inclusive, no caso de despacho para consumo de mercadoria sob regime suspensivo de tributação, e de mercadoria contida em remessa postal internacional ou conduzida por viajante, sujeita ao regime de importação comum. (grifou-se)

26. No caso em tela, não existe a entrada da mercadoria estrangeira em território nacional. Por conseguinte, o fato gerador do Imposto de Importação não se realiza e não há que se falar em incidência desse imposto.

IPI VINCULADO À IMPORTAÇÃO

27. O Regulamento do IPI (Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002), em seu artigo 34, estabelece os fatos geradores do IPI:

Art. 34. Fato gerador do imposto é (Lei nº 4.502, de 1964, art. 2º):

I - o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira; ou

II - a saída de produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial. (grifou-se)

28. No caso em questão, não ocorre registro de Declaração de Importação e, por consequência, a mercadoria não é submetida a despacho aduaneiro, ou seja, não há desembaraço aduaneiro. Não há, portanto, a ocorrência do fato gerador do IPI vinculado à importação.

PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO E COFINS-IMPORTAÇÃO

29. O artigo 3º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, define os fatos geradores relativos à incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre a importação:

Art. 3º O fato gerador será:

I - a entrada de bens estrangeiros no território nacional; ou

II - o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado.

30. Da mesma forma que para o Imposto de Importação, não há a incidência da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, uma vez que, na operação “back to back”, não ocorre entrada de bens estrangeiros no território nacional.

IPI NA VENDA DA MERCADORIA AO EXTERIOR

31. Conforme o transcrito artigo 34, II, do RIPI, é a saída do estabelecimento industrial o fato gerador do IPI. Duas razões podem ser trazidas para justificar a não ocorrência do fato gerador na venda para o exterior, que constitui a segunda etapa da operação “back to back”. A um, não ocorre a saída da mercadoria do estabelecimento industrial do vendedor, posto que ela é entregue diretamente ao comprador sem passar por nenhum estabelecimento do vendedor. A dois, não há subsunção ao critério espacial da hipótese de incidência, haja vista que o estabelecimento industrial que dá saída ao produto está situado no exterior.

PIS/PASEP E COFINS SOBRE A RECEITA DE VENDAS PARA O EXTERIOR

32. O fato gerador da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS é estabelecido pelo artigo 1º, respectivamente, das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Essa é a redação do artigo 1º da Lei nº 10.833/2003:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como **fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas** pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende **a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas** auferidas pela pessoa jurídica. (grifou-se)

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no *caput*.

33. Observe-se que o faturamento, estabelecido como fato gerador das contribuições, corresponde ao total das receitas, o que engloba todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica.

34. Todavia, as mesmas leis cuidaram de retirar do campo de incidência algumas receitas, entre elas, as decorrentes de operações de exportação. O artigo 5º da Lei nº 10.637/2002 e o artigo 6º da Lei nº 10.833/2003 estabelecem algumas receitas contempladas pela não-incidência:

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

- I - exportação de mercadorias para o exterior;
- II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; ([Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004](#))
- III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

35. A receita proveniente da segunda operação de compra e venda que compõe a operação “back to back” não pode ser considerada de “exportação de mercadorias para o exterior”, como quer o consulente, pois falta um pressuposto essencial para configurar a exportação de mercadorias, que é a saída efetiva da mercadoria do país. O Parecer CST/DTCEX nº 1.266, de 28 de dezembro de 1988, estabelece, de forma inequívoca, que a transferência física da mercadoria para o exterior é pressuposto essencial da exportação, o que não ocorre no caso da operação “back to back”, haja vista que a mercadoria não passa fisicamente pelo território brasileiro. Assim, essa operação não está abrangida pela não-incidência decorrente de exportação de mercadorias para o exterior.

36. Cabe esclarecer que, nas preliminares desta Fundamentação, foi discutida a natureza jurídica da operação “back to back”, concluindo-se por entendê-la como duas operações de compra e venda mercantis. Entendido isso, fica afastada a hipótese de compreender a diferença entre o preço de venda e de compra como prestação de serviços para pessoa jurídica domiciliada no exterior, hipótese de não-incidência prevista no artigo 6º, II, da Lei nº 10.865/2004. Na verdade, a diferença entre os preços de venda e de compra corresponde ao lucro bruto da intermediação comercial, nada tendo a ver com prestação de serviços.

37. É importante ressaltar que, em que pese o questionamento do consulente tenha sido quanto à incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre o ganho da operação, a natureza desta obriga a que a tributação ocorra em relação à receita de vendas, que é a base de cálculo das contribuições, conforme o já transcrito § 2º do art. 1º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

IOF SOBRE OPERAÇÕES DE CÂMBIO

38. O artigo 11 do Decreto nº 4.494, de 3 de dezembro de 2002 (Regulamento do IOF), define o fato gerador do IOF sobre operações de câmbio:

Art. 11. O fato gerador do IOF é a **entrega de moeda nacional ou estrangeira**, ou de documento que a represente, ou sua colocação à disposição do interessado, **em montante equivalente à moeda estrangeira ou nacional** entregue ou posta à disposição por este (Lei nº 5.172, de 1966, art. 63, inciso II). (grifou-se)

39. Os contratos de compra e venda constantes da operação “back to back”, conforme já afirmado, geram dois contratos de câmbio, de forma que, nos dois momentos, ocorre o fato gerador de IOF sobre operações de câmbio.

40. Por sua vez, o artigo 14 do mesmo Regulamento estabelece a alíquota do imposto em 25%. No entanto, o § 1º do artigo 14 reduz as alíquotas, sendo que o inciso III atribui alíquota zero a todas as demais operações de câmbio que não sejam as dos incisos I e II:

Art. 14. A alíquota do IOF é de vinte e cinco por cento (Lei nº 8.894, de 1994, art. 5º).

§ 1º A alíquota do IOF fica reduzida para os percentuais abaixo enumerados:

I - nas operações de câmbio destinadas ao cumprimento de obrigações de administradoras de cartão de crédito ou de bancos comerciais ou múltiplos na qualidade de emissores de cartão de crédito decorrentes de aquisição de bens e serviços do exterior efetuada por seus usuários, observado o disposto no inciso III: dois por cento;

II - sobre o valor ingressado no País decorrente de ou destinado a empréstimos em moeda com os prazos médios mínimos de até noventa dias: cinco por cento;

III - **nas demais operações de câmbio**, inclusive nas destinadas ao cumprimento de obrigações de administradoras de cartão de crédito ou de bancos comerciais ou múltiplos na qualidade de emissores de cartão de crédito decorrentes de aquisição de bens e serviços do exterior quando forem usuários do cartão a União, Estados, Municípios, Distrito Federal, suas fundações e autarquias: **zero**. (grifou-se)

41. Como os contratos de compra e venda relativos à operação “back to back” não correspondem às operações previstas nos incisos I e II (compras em cartões de crédito e empréstimos com prazo de até 90 dias), estão incluídos nas “demais operações de câmbio” do inciso III, que sujeitam as operações à alíquota zero.

CPMF SOBRE DÉBITOS EM CONTA CORRENTE

42. Entre outras hipóteses, a Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, em seu artigo 2º, I, traz como fato gerador da Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira – CPMF o lançamento a débito em conta corrente:

Art. 2º O fato gerador da contribuição é:

I - **o lançamento a débito, por instituição financeira, em contas correntes de depósito**, em contas correntes de empréstimo, em contas de depósito de poupança, de depósito judicial e de depósitos em consignação de pagamento de que tratam os [parágrafos do art. 890 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973](#), introduzidos pelo [art. 1º da Lei nº 8.951, de 13 de dezembro de 1994](#), junto a ela mantidas;

(...) (grifou-se)

43. Por sua vez, o artigo 3º da mesma lei traz os casos de não-incidência da CPMF:

Art. 3º A contribuição não incide:

I - no lançamento nas contas da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios, de suas autarquias e fundações;

II - no lançamento errado e seu respectivo estorno, desde que não caracterizem a anulação de operação efetivamente contratada, bem como no lançamento de cheque e documento

compensável, e seu respectivo estorno, devolvidos em conformidade com as normas do Banco Central do Brasil;

III - no lançamento para pagamento da própria contribuição;

IV - nos saques efetuados diretamente nas contas vinculadas do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS e do Fundo de Participação PIS/PASEP e no saque do valor do benefício do seguro-desemprego, pago de acordo com os critérios previstos no [art. 5º da Lei nº 7.998, de 11 de janeiro de 1990](#);

V - sobre a movimentação financeira ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira das entidades beneficentes de assistência social, nos termos do § 7º do art. 195 da Constituição Federal.

VI – nos lançamentos a débito nas contas-correntes de depósito cujos titulares sejam: [\(Incluído pela Lei nº 10.306, de 2001\)](#)

- a) missões diplomáticas; [\(Incluída pela Lei nº 10.306, de 2001\)](#)
- b) repartições consulares de carreira; [\(Incluída pela Lei nº 10.306, de 2001\)](#)
- c) representações de organismos internacionais e regionais de caráter permanente, de que o Brasil seja membro; [\(Incluída pela Lei nº 10.306, de 2001\)](#)
- d) funcionário estrangeiro de missão diplomática ou representação consular; [\(Incluída pela Lei nº 10.306, de 2001\)](#)
- e) funcionário estrangeiro de organismo internacional que goze de privilégios ou isenções tributárias em virtude de acordo firmado com o Brasil. [\(Incluída pela Lei nº 10.306, de 2001\)](#)

44. No caso da operação “back to back”, quando da operação de câmbio correspondente à compra do veículo pelo consulente, há um lançamento a débito em conta corrente de depósito, o que repercute na ocorrência do fato gerador da contribuição. Conforme se pode verificar do artigo 3º supra transcrito, não existe nenhuma determinação legal com vistas a determinar a não-incidência da CPMF nas operações de câmbio a serem realizadas pelo consulente. Sendo assim, incide a CPMF quando do lançamento à débito em conta corrente dentro da operação “back to back”.

45. Não procede o argumento do consulente de que a operação estaria imune à CPMF, por tratar-se de receita de exportação. Não faz sentido falar-se em imunidade à CPMF pelo fato de ser receita de exportação, pois, na exportação, o que ocorre é crédito em conta corrente, que não gera CPMF. A CPMF será gerada quando do pagamento da importação, momento em que ocorre débito em conta corrente, caso em que a lei não prevê a não-incidência.

EXIGÊNCIA DE NOTA-FISCAL

46. Em relação ao questionamento do consulente a respeito do dever de emitir ou não notas-fiscais por ocasião das operações de compra e venda componentes da operação “back to back”, é pertinente a consulta ao artigo 47 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 34, de 18 de novembro de 1966, que assim determina:

Art. 47. É obrigatória a emissão de nota-fiscal em tôdas as **operações tributáveis que importem em saídas de produtos tributados ou isentos dos estabelecimentos industriais ou dos estabelecimentos comerciais atacadistas**, e ainda nas operações referidas nas alíneas *a* e *b* do inciso II do art. 5º. [\(Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966\)](#) (grifou-se)

47. Ora, em nenhuma fase da operação “back to back” existe a saída de mercadorias de estabelecimento ou comercial atacadista situado no Brasil. Conforme já examinamos, são operações que fisicamente se processam no exterior e que não geram repercussão tributária em relação à maior parte dos tributos examinados (exceto CPMF, e, obviamente, IR e CSLL).

Assim, do ponto de vista da administração tributária federal, não há obrigatoriedade de emissão de nota-fiscal em relação a essas operações.

48. Cabe advertir, contudo, que a exigência da emissão de nota-fiscal pode provir de legislação estadual, de modo que seria conveniente uma consulta ao Fisco Estadual.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

49. O artigo 42 da Instrução Normativa SRF nº 243, de 11 de novembro de 2002, estabelece a COSIT como o órgão competente para solucionar consultas sobre preços de transferência, *in verbis*:

Art. 42. A competência para solucionar consultas, relacionadas com os preços de transferência de que trata esta Instrução Normativa é da Cosit.

50. Assim, não cabe a esta Divisão de Tributação pronunciar-se acerca dos preços de transferência, de forma que deverá ser, posteriormente, encaminhado o processo à Coordenação-Geral de Tributação -COSIT.

CONCLUSÃO

51. À vista do exposto, conclui-se que a operação “back to back” associa dois negócios jurídicos, ou seja, dois contratos de compra e venda, em face dos quais os fatos geradores dos tributos produzem a seguinte incidência tributária:

- a) Não incide o Imposto de Importação na operação de compra e venda em que não ocorre a transferência física da mercadoria para o território brasileiro;
- b) Não incide o IPI vinculado à Importação na operação de compra e venda realizada no exterior quando não ocorre desembaraço aduaneiro da mercadoria comprada;
- c) Não incidem a Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação na operação de compra e venda em que não ocorre a transferência física da mercadoria para o território brasileiro;
- d) Não incide o IPI sobre a venda de mercadoria estrangeira no exterior, quando não ocorre a transferência física da mercadoria para o território brasileiro;
- e) Incidem a Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS sobre a receita de vendas para o exterior de mercadorias estrangeiras que não transitam fisicamente pelo país;
- f) Incide alíquota zero nas operações de câmbio componentes da operação “back to back”;
- g) Incide a CPMF no lançamento a débito em conta corrente de depósito, quando do pagamento de compra (câmbio) realizada dentro da operação “back to back”;
- h) Não há obrigatoriedade de emissão de nota-fiscal em operações de compra e venda realizadas no exterior, em que não há a transferência física das mercadorias para o território brasileiro;
- i) Compete à COSIT solucionar consultas relacionadas a preços de transferência.

ORDEM DE INTIMAÇÃO

*Ao ****, para ciência do interessado.*

Encaminhar, posteriormente, o presente processo à Coordenação-Geral de Tributação para seguimento em relação aos preços de transferência.

Marco Antônio Ferreira Possetti
Chefe da Divisão de Tributação
SRRF 9ª RF - Matr. 1936

*Competência delegada pela
Portaria SRRF nº 59, de 3/3/1997
(DOU de 11/3/1997)*

Parecerista: José Fernando Hüning