



---

## Solução de Consulta nº 306 - Cosit

**Data** 14 de junho de 2017

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

**Ementa:** A receita decorrente de operação “*back to back*”, isto é, a compra e a 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 Contribuição para o PIS/Pasep de que trata o art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002. A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep na operação “*back to back*” corresponde ao valor da fatura comercial emitida para o adquirente de fato (pessoa jurídica domiciliada no exterior).

**Dispositivos Legais:** arts. 1º e 5º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002; art. 37 da Instrução Normativa RFB nº 1.312, de 28 de dezembro de 2012; art. 28 da Circular BC nº 3.691, de 16 de dezembro de 2013; e art. 481 do Código Civil, Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.

### **Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

**Ementa:** A receita decorrente de operação “*back to back*”, isto é, a compra e a 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 de que trata o art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003. 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)

**Dispositivos Legais:** arts. 1º e 6º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003; art. 37 da Instrução Normativa RFB nº 1.312, de 28 de dezembro de 2012; art. 28 da Circular BC nº 3.691, de 16 de dezembro de 2013; e art. 481 do Código Civil, Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.

## Relatório

A interessada acima protocolizou a presente consulta no dia 12 de julho de 2013, na Delegacia da Receita Federal do Brasil em Ribeirão Preto/ SP, com a finalidade de dirimir dúvidas acerca da legislação tributária a ela aplicável.

2. Conforme declara, o ramo de atividade da consulente é a indústria (metalurgia de outros metais não-ferrosos e suas ligas não especificadas anteriormente), e *“realiza operações comerciais com outros países, comprando e vendendo tais mercadorias sem que haja o trânsito em solo brasileiro”*.

3. Entende ser tal operação, o que se denomina *“back to back”*, *“onde uma empresa sediada no Brasil adquire uma mercadoria de outro país para revenda a uma terceira empresa sediada em outro país, sendo certo que a mercadoria será enviada diretamente, sem passar pelo país revendedor”*.

4. Tendo em vista o inciso I do art. 5º da Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o inciso I do art. 6º da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, a consulente afirma que a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins não incidem sobre a exportação de mercadorias para o exterior.

4.1. E argumentando que o fato de *“não haver trânsito físico de mercadorias no Brasil não afasta a ocorrência de uma exportação”*, quer confirmação de seu entendimento de que não incide a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins sobre as operações de *“back to back”*.

4.2. É o relato.

## Fundamentos

5. Denota-se da consulta formulada pela interessada, que sua dúvida é acerca da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas operações *“back to back”*.

6. De início, cumpre observar a definição da operação denominada *“back to back”* dada pelo Glossário do sítio do Banco Central do Brasil (<http://www.bcb.gov.br/glossario.asp?idioma=P>):

### ***“Back to back***

***Operação em que a compra e a venda de mercadoria ocorre sem sua efetiva entrada ou saída do Brasil. Não há mais necessidade de autorização do Banco Central para a realização de referida operação.”*** (grifou-se)

7. A Instrução Normativa RFB n.º 1.312, de 28 de dezembro de 2012, que dispõe sobre ‘preços de transferência’, ou seja, os preços a serem praticados nas operações de compra e de venda de bens, serviços ou direitos efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, consideradas vinculadas, assim conceitua a operação *“back to back”* no § 1º de seu art. 37:

“CAPÍTULO IV  
DAS OPERAÇÕES BACK TO BACK

“**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 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.”.(Grifado e negrito nosso)*

8. O Banco Central do Brasil, regulamentando sobre o mercado de câmbio por meio da Circular BC nº 3.691, de 16 de dezembro de 2013, estabelece 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 a venda de moeda. Vale destacar o disposto no art. 28 de referida circular:

“**Art. 28.** *A contratação de câmbio e a transferência internacional em reais relativas aos **pagamentos ao exterior e aos recebimentos do exterior devem ser realizadas separadamente pelo total de valores de mesma natureza.**”(Grifado nosso)*

9. Portanto, das informações transcritas, tem-se nítido que em tal operação ocorrem dois negócios: duas transações de compra e venda de mercadorias, com emissão de duas faturas. E como consequência, dois contratos de câmbio são efetivados, por determinação expressa de norma do Bacen, acima transcrita.

10. 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 dos tributos incidentes na importação. A própria emissão de duas faturas e a realização de dois contratos de câmbio denotam a ocorrência de dois negócios jurídicos.

11. É oportuno verificar as disposições do Código Civil, Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, que em seu art. 481, assim define o 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.”** (grifado nosso)

12. Da leitura do dispositivo transcrito, verifica-se que o contrato de compra e venda é um contrato consensual, em que, para que o contrato se aperfeiçoe, basta o consentimento dos contratantes, não havendo a necessidade da entrega da coisa.

13. A transferência do domínio do bem é mero direito obrigacional que o comprador possui, em decorrência do contrato. A transferência do domínio da coisa não ocorre necessariamente de forma simultânea à assinatura do contrato de compra e venda.

14. Sendo assim, é de se concluir que é perfeitamente possível 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 que o objeto da relação obrigacional se refere a uma obrigação de dar coisa incerta, que envolve terceira pessoa, diferente do comprador e do vendedor.

15. Portanto, não há que se negar que são dois contratos de compra e venda distintos que identificam relações obrigacionais distintas e que devem ser examinados separadamente.

16. Após essas considerações, à vista dos questionamentos apresentados pela consulente na petição inicial, cabe analisar a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita auferida na operação *back to back*.

17. A Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, que trata da incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, define, na redação dada pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, a base de cálculo da Contribuição nos seguintes termos:

**“Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)**

**§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)**

**§ 2º A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)”.**(grifou-se)

18. No que tange à Cofins, a mesma Lei nº 12.973, de 2014, define de forma idêntica o atual conceito da base cálculo da Cofins ao modificar o art. 1º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que rege a incidência não cumulativa da Cofins:

**Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)**

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o **total das receitas** compreende a **receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica** com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do Caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 2º A **base de cálculo** da Cofins é o **total das receitas auferidas** pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)” (grifou-se)

19. Para melhor compreensão, não é demais transcrever o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, ao qual é também dada nova redação pela Lei nº 12.973, de 2014, que define receita bruta para os fins da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins:

**Art. 12.** A receita bruta compreende: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

II - o preço da prestação de serviços em geral; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

20. Das expressas disposições dos mandamentos legais acima transcritos, resta nítido que a **base de cálculo** de ambas contribuições em pauta é o **total das receitas auferidas pela pessoa jurídica**, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

21. Não obstante, a Lei nº 10.637, de 2002, também cuidou de retirar algumas receitas do campo de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep apurada em regime não cumulativo, dentre as quais, as relativas às exportações nos termos do art. 5º daquela lei:

“**Art. 5º** A contribuição para o PIS/Pasep 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;

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

(...)”(grifou-se)

22. E o art. 6º da Lei nº10.833, de 2003, por sua vez, o mesmo fez em relação à Cofins em regime não cumulativo:

“**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 n.º 10.865, de 2004)*

*III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.*

(...)"(grifou-se)

23. Importante registrar que, conforme estabelecido no Parecer CST/DTCEX n.º 1.266, de 28 de dezembro de 1988, a **exportação** “*tem por **pressuposto essencial a saída efetiva do produto do País**, ou seja, sua transferência física para o exterior*”.

24. Em adição, cabe mencionar que a legislação nacional, no art. 581 do Decreto n.º 6.759, de 2009 (Regulamento Aduaneiro), não concebe “exportação” de mercadorias para o exterior, para fins comerciais, sem efetivação de despacho de exportação.

25. Desta forma, a segunda transação de compra e venda que compõe a operação “*back to back*” não se trata de “*exportação de mercadorias para o exterior*”, como a consulente afirma crer, pois a essa transação falta um pressuposto essencial para configurar a exportação de mercadorias: a saída efetiva da mercadoria do país, haja vista que a mercadoria tampouco chega a transitar fisicamente pelo território brasileiro.

26. Portanto, as receitas em pauta, provenientes de operações “*back to back*” não estão abrangidas pela não incidência de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins de que tratam o inciso I do art. 5º da Lei n.º 10.637, de 2002, e o inciso I do art. 6º da Lei n.º 10.833, de 2003, relativas à exportação de mercadorias para o exterior.

27. Ademais, consoante o § 2º do art. 1º da Lei n.º 10.637, de 2002, e o § 2º do art. 1º da Lei n.º 10.637, de 2002, a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é o total das receitas, que, nos termos do inciso I do art. 12 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria.

28. Sendo assim, a base de cálculo das citadas contribuições na operação “*back to back*” corresponde ao valor da fatura comercial emitida para o adquirente de fato (pessoa jurídica domiciliada no exterior).

## **Conclusão**

29. Diante do exposto, soluciona-se a presente consulta, respondendo ao consulente que:

29.1. a receita decorrente de operação “*back to back*”, isto é, a compra e a 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 Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que tratam o art. 5º da Lei n.º 10.637, de 2002, e o art. 6º da Lei n.º 10.833, de 2003, respectivamente; e

29.2. a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na operação “back to back” corresponde ao valor da fatura comercial emitida para o adquirente de fato (pessoa jurídica domiciliada no exterior).

30. À consideração superior.

*Assinado digitalmente*  
LENI FUMIE FUJIMOTO  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

*Assinado digitalmente*  
JOSÉ FERNANDO HÜNING  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

31. De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotex.

*Assinado digitalmente*  
KARINA ALESSANDRA DE M. GOMES  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Disit - 8ª RF

*Assinado digitalmente*  
MARCO ANTÔNIO FERREIRA POSSETTI  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Disit - 9ª RF

32. De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

*Assinado digitalmente*  
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotex

## **Ordem de Intimação**

33. Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

*Assinado digitalmente*  
FERNANDO MOMBELLI  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador-Geral da Cosit