

Back to Back: Um Enfoque na Redução dos Custos Logísticos e Tributários

Back to Back: A Focus on Reducing the Logistics Costs and Tax

Rogério João Lunkes

Doutor em Engenharia de Produção – UFSC

Professor do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UFSC

Campus Universitário Reitor João David F. Lima – Trindade – Florianópolis, SC - 88040-970

rogeriolunkes@hotmail.com

Fernando Rodrigo Sagaz

Mestre em Ciências Contábeis – UFSC

Egresso do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UFSC

Campus Universitário Reitor João David F. Lima – Trindade – Florianópolis, SC - 88040-970

sagaz@intelbras.com.br

Resumo

O objetivo do estudo é identificar os principais aspectos relacionados à operação de *Back to Back* prevista no comércio internacional, a qual possibilita redução dos custos logísticos e tributários. A operação de *Back to Back* é uma excelente oportunidade para aumentar o ganho cambial e oferecer maior flexibilidade às operações mercantis que o mundo dos negócios exige. A metodologia empregada na elaboração do presente estudo foi a pesquisa qualitativa em função das características e natureza do problema. A partir da utilização da pesquisa descritiva o estudo pretende demonstrar os principais aspectos teóricos que fundamentam o tema em referência. O presente estudo pretende identificar os principais aspectos relacionados à operação de *Back to Back* prevista no comércio internacional e os efeitos tributários e logísticos em uma organização industrial do segmento de eletro-eletrônicos do Estado de Santa Catarina. O estudo demonstrou que as vantagens da operação de *Back to Back* são de suma importância para as empresas impactando positivamente em termos financeiros com a redução da necessidade de pagamentos de tributos e custos logísticos que oneram os processos de importação e exportação. Os resultados apresentados na empresa estudada evidenciaram que a operação de *Back to Back* é essencial para as negociações internacionais.

Palavras-chave: Back to back. Custos logísticos. Custos tributários.

Abstract

The objective is to identify the main aspects related to the operation of Back to Back set out in international trade, which enables reduction of logistics costs and taxes. The operation of Back to Back is an excellent opportunity to increase foreign exchange gain and offer greater flexibility to commercial operations that the business requires. The methodology used in preparing this study was qualitative research according to the characteristics and nature of the problem. From the use of descriptive research study aims to demonstrate the main theoretical aspects underlying the subject in reference. This study aimed to identify the main aspects related to the operation of Back to Back set out in international trade and tax effects in an organization and logistics of industrial electronics segment of the State of Santa Catarina. The

Artigo publicado anteriormente nos Anais do XV Congresso Brasileiro de Custos em 2008.

Artigo submetido em 15 de dezembro de 2011 e aceito em 10 de abril de 2012 pelo Editor Marcelo Alvaro da Silva Macedo, após *double blind review*.

study demonstrated that the benefits of the operation of Back to Back is of paramount importance for companies having a positive impact in financial terms by reducing the need for tax payments and logistics costs which affect the processes of import and export. The results presented showed that the company studied the operation of Back to Back is essential for international negotiations.

Keywords: Back to back. Logistics costs. Tax costs.

1 Introdução

A limitação de indústrias de ponta e o elevado custo da produção nacional são fatores relevantes no processo logístico que contribuem para que as empresas do segmento tecnológico sejam as principais importadoras de insumos. Ao longo do ano passado, a China foi o país que mais comercializou produtos com o Brasil. No total, foram exportados US\$ 30,8 bilhões para o gigante asiático. O valor representa um aumento de 46% em relação a 2009 (na comparação entre as médias diárias). As importações de produtos chineses também cresceram e alcançaram US\$ 25,6 bilhões em 2010, alta de 60% na comparação com 2009 (UOL Economia, 2011).

Neste contexto, a maioria das empresas que atuam neste ramo exporta um percentual relevante da sua produção, aumentando de forma significativa o volume de intercâmbio internacional.

As necessidades de redução dos diversos custos existentes nas operações de exportação e, principalmente importação de insumos, são alvos de estudos minuciosos sobre todas as operações relacionadas ao comércio exterior.

No entendimento de Ashikaga (2005), o comércio exterior é uma alternativa que poderia ser denominada imprescindível às atividades empresariais, principalmente, no caso de países em desenvolvimento, onde sua sobrevivência torna-se impossível, atualmente, sem a importação de insumos para elaborar seus produtos ou mesmo para vendê-los.

As oportunidades de redução dos custos logísticos e tributários dependem, na maioria dos casos, do conhecimento aprofundado de todas as operações relacionadas às rotinas dos processos de exportação e importação. Neste aspecto, vários estudos e pesquisas evidenciam e comprovam o desconhecimento dos gestores das organizações sobre os diversos temas relacionados na legislação tributária e cambial. Em 2005 o diagnóstico do setor exportador catarinense realizado pela Federação das Indústrias do Estado de Santa Catarina (FIESC) identificou, em pesquisa, que poucas empresas utilizaram o incentivo fiscal concedido para exportadores “*Drawback*”. Este é um exemplo do desconhecimento por parte dos gestores das empresas. A pesquisa evidenciou que as empresas apontaram um alto grau de desconhecimento deste e de outros incentivos fiscais que permitem a desoneração dos tributos incidentes nas operações de importação.

A relevância que os tributos e os custos logísticos representam na estrutura financeira das organizações justifica o investimento em pesquisas específicas que visam à redução dos referidos custos. O presente artigo pretende analisar todos os aspectos relacionados à operação *Back to Back*, sendo que para verificar as oportunidades de redução dos custos logísticos e tributários, propõe-se responder a seguinte questão: Existe alguma alternativa legal de redução dos custos logísticos e tributários na exportação de produtos acabados oriundos do exterior?

Diante do problema exposto, o objetivo deste estudo é identificar a operação existente no comércio exterior que permita a redução dos custos logísticos e tributários nas operações de exportação de produtos acabados oriundos do exterior.

2 Revisão de Literatura

2.1 Custos Logísticos

O custo representa a soma de vários itens que fazem parte de determinado processo, em geral, o custo é evidenciado em processos industriais, onde os insumos são constituídos pela matéria-prima, mão-de-obra da produção, depreciação, etc.

Alvarenga e Novaes (1994, p.5) descrevem que “dependendo da maneira como é calculado, da sua composição e de outros fatores, pode-se definir diversos tipos de custo, cujos conceitos são importantes para a solução de problemas logísticos”.

Neste contexto, o conceito de custo torna-se essencial para o entendimento ser aplicado nos diversos segmentos econômicos, pois os custos podem representar oportunidades concretas de melhores resultados se forem corretamente apropriados.

Neste sentido, Perez Jr., Oliveira e Costa (2003) definem como custos os gastos relativos aos bens e serviços (recursos) consumidos na produção de outros bens e serviços, ou seja, todos os gastos incorridos no processo produtivo são classificados como custos.

As definições sobre custos na literatura contábil seguem o mesmo princípio, sempre dando ênfase aos bens e serviços consumidos na produção, tais como: matéria-prima consumida, mão-de-obra produtiva, custos gerais de fabricação, etc..

Para Dutra (2003, p. 33), “custo é a parcela do gasto que é aplicado na produção ou em qualquer outra função de custo, gasto esse desembolsado ou não”.

As definições do termo custo são importantes para diferenciar do conceito de despesa, visto que em muitas situações esses conceitos acabam sendo confundidos.

Neste aspecto, os custos são divididos em vários segmentos, no entanto, os mais detalhados são os custos diretos e indiretos e os variáveis e fixos.

Para Leone (2000, p. 58), “todo o item de custo que é identificado naturalmente ao objeto do custeio é denominado de custo direto”. O autor esclarece que todo o item de custo que precisa de determinada característica para ser identificado e debitado ao produto ou objeto de custeio é considerado um custo indireto.

Esta separação de custo direto e indireto é de extrema relevância para a correta apropriação e controle dos custos, assim como, a definição de custos fixos e variáveis contribui para a consolidação do sistema de custos.

Hansen e Mowen (2003, p.88) definem que os “custos fixos são custos que no seu total são constantes dentro de uma faixa relevante enquanto o nível do direcionador de atividade varia”.

Nos processos de importação, os custos logísticos de transporte, causam forte impacto tributário, pois, fazem parte da base de cálculo da maioria dos tributos que incidem nas operações de importação. Já nas operações de exportação os custos logísticos não causam tanto impacto tributário, pois tais operações são desoneradas de tributos.

2.2 Tributos Incidentes na Importação

As importações de produtos acabados e insumos sofrem uma forte incidência tributária. Para evidenciar os impactos dos tributos nas operações de importação, se faz necessário discorrer sobre os tributos que mais afetam tais operações.

Neste contexto, Ashikaga (2005) descreve que numa importação de bens estrangeiros, ocorrerá fato gerador do Imposto de Importação (II), do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), do Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), 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.

Diante deste aspecto, os principais tributos incidentes nos processos de importação de produtos são:

- Imposto de Importação (II);
- Imposto sobre Produtos Industriais (IPI);
- Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Intermunicipal e Interestadual e de Comunicações (ICMS);
- Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS); e
- Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS).

Existem outros tributos como taxas e adicionais que incidem nas importações, no entanto, representam um impacto irrelevante no custo tributário destas operações.

2.2.1 Imposto de importação – II

O II é um imposto de competência federal que incide sobre a entrada de produtos no território nacional. O conceito de produto é amplo e abrange tanto mercadorias (finalidade comercial) como outros bens destinados ao consumo, tais como os insumos para o processo produtivo.

Conforme Paulsen e Melo (2006, p. 33), “as alíquotas do Imposto sobre a Importação, por sua vez, sempre foram estabelecidas de forma seletiva, conforme os interesses comerciais brasileiros”.

A partir de janeiro de 1995 entrou em vigor a Tarifa Externa Comum (TEC). Na TEC os produtos são relacionados conforme uma classificação fiscal específica formada de oito dígitos, a qual define a alíquota do Imposto de Importação.

Pêgas (2006, p. 339) descreve que “desde a edição da Decisão nº 22 do Conselho do Mercado Comum, foi adotada a Tarifa Externa Comum – TEC, onde estão fixadas, de comum acordo entre os participantes do Mercosul, as alíquotas vigentes para o Comércio extra bloco”.

O Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002, regulamenta todos os aspectos que envolvem a tributação pelo Imposto de Importação (II), sendo esse Decreto conhecido como Regulamento aduaneiro.

2.2.2 Imposto sobre produtos industrializados - IPI

O IPI é um tributo de competência da União, que é seletivo em função da essencialidade do produto, ou seja, quanto mais importante for o produto para a economia, menor será sua alíquota. A alíquota será definida por meio da classificação fiscal do produto na Tabela de Incidência do IPI (TIPI).

Outra característica importante deste imposto, refere-se a não-cumulatividade. Para Coelho (2003, p. 62), “por meio do mesmo instrumento legal fica estabelecido que o imposto será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”.

Diante deste aspecto, nas aquisições efetuadas pelo importador de insumos, no lançamento fiscal, este tributo será escriturado como crédito, sendo abatido do valor do tributo devido nas vendas de produtos ocorridas no mesmo período.

O IPI incide na importação de insumos, bens para o ativo imobilizado, mercadorias e materiais de consumo. Na importação o fato gerador do IPI é o desembaraço aduaneiro de produtos de procedência estrangeira. O valor tributável é o mesmo que serviu de base de cálculo para o imposto de importação, acrescido do montante do próprio imposto de importação.

Paulsen e Melo (2006, p. 114) complementam que

na importação, a base de cálculo é o valor que serve de base para o cálculo do imposto de importação (o preço CIF, ou seja, o preço do produto em condições de livre concorrência para entrega no porto ou lugar de entrada do produto no país, incluindo, pois, os custos de seguro e de frete), acrescido do montante do próprio Imposto sobre a Importação e dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou deste exigíveis.

O IPI, assim como o II são impostos não submetidos ao princípio da anterioridade, logo suas alíquotas podem ser alteradas a qualquer momento, inclusive durante o próprio exercício financeiro.

2.2.3 Imposto Sobre Operações Relativas À Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS)

O ICMS é um imposto de competência estadual que incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

O imposto também incide sobre operações de importação, qualquer que seja a sua finalidade, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio do destinatário da mercadoria, portanto, será aplicada a alíquota interna deste mesmo Estado.

Gorges (2005, p. 416) define que a base de cálculo do ICMS é

a soma das seguintes parcelas: o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação; o imposto de importação; o imposto sobre produtos industrializados; o imposto sobre operações de câmbio; quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas devidas às repartições alfandegárias e o montante do próprio imposto.

Percebe-se uma multiincidência tributária, onde um imposto entra na base de cálculo do outro de forma cumulativa, ou seja, o II entra na base de cálculo do IPI; o II, o IPI e o próprio ICMS fazem parte da base de cálculo do ICMS.

O ICMS também é um imposto não-cumulativo, ou seja, seguindo a mesma lógica do IPI, as aquisições geram créditos, que serão compensadas com as saídas de mercadorias. A alíquota do ICMS corresponde ao percentual determinado na legislação tributária estadual, aplicado à base de cálculo, resultando no valor do tributo a ser recolhido. No Estado de Santa Catarina, por exemplo, a alíquota aplicada nas importações de mercadorias é 17% (dezessete por cento).

2.2.4 Programa de Integração Social (PIS - Importação) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS - Importação)

No ano de 2004, a Lei nº. 10.865 instituiu dois novos tributos sobre as importações, a Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) incidente na Importação de Produtos estrangeiros, conhecida como PIS-Importação, e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social, devida pelo Importador de Bens estrangeiros ou Serviços do exterior, conhecida como COFINS-Importação.

Como contribuinte, Campos (2006, p.5) define que “o importador, assim considerada a pessoa física ou jurídica que promova a entrada de bens estrangeiros no território nacional; a pessoa física ou jurídica contratante de serviços de residente ou domiciliado no exterior”.

O fato gerador das respectivas Contribuições é a entrada de bens estrangeiros no território nacional, o pagamento, o crédito, a entrega ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado.

A base de cálculo segundo a Lei nº. 10.865/2004 é o valor aduaneiro que servir ou que serviria de base para o cálculo do Imposto de Importação, acrescido do ICMS devido e o valor das próprias contribuições, na hipótese de entrada de bens estrangeiros no território nacional

ou o valor pago ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do Imposto Sobre Serviços (ISS) e do valor das próprias Contribuições, na hipótese de importação de serviços.

Segundo Pinto (2007, p. 496) “as contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo, das alíquotas de: 1,65% para o PIS/PASEP-Importação e 7,6% para a COFINS-Importação”.

A Lei nº. 10.865/2004 define:

Artigo 15 - as pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins, na modalidade de incidência não-cumulativa, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das mesmas contribuições.

Pinto (2007, p. 508) descreve que “de modo geral, o crédito será apurado mediante a aplicação das alíquotas de 1,65% para o PIS/PASEP e 7,6% para a COFINS, sobre o valor que serviu de base de cálculo das referidas contribuições, incidentes sobre a importação, acrescido do valor das próprias contribuições e, quando integrante do custo de aquisição, do IPI vinculado a importação”.

As Contribuições para o PIS e a COFINS sobre as importações refletem diretamente no fluxo de caixa das empresas importadoras, pois, o desembolso financeiro é imediato, enquanto o crédito ocorrerá somente no recolhimento das respectivas Contribuições incidentes sobre o faturamento das empresas.

2.3 Tributos Incidentes na Exportação

A exportação de produtos não sofre a mesma incidência tributária das 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.

Ashikaga (2005) descreve que 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.

Diante do exposto, verifica-se que a exportação de produtos é incentivada, não sofrendo a incidência dos tributos incidentes sobre o faturamento, ou seja, ICMS, IPI, PIS e COFINS. Resta saber sobre a incidência do Imposto de Exportação.

Pegas (2006, p. 339) descreve 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”.

Na prática, os produtos tributados pelo Imposto de Exportação (IE) são poucos, no entanto, não é prudente afirmar que tal imposto não incide sobre nenhum produto exportado, pois, existe dispositivo legal que relaciona alguns produtos tributados pelo IE.

Ashikaga (2005) esclarece que atualmente poucos produtos estão sujeitos ao pagamento do IE, sendo que a grande maioria é tributada à alíquota zero, devido à política governamental de incentivo às exportações. Assim, segundo o autor, serão tributados pelo IE apenas os produtos relacionados na Portaria SECEX (Secretaria do Comércio Exterior) nº. 15/04, tais como peles e couros de animais (9%), armas e munições (150%), fumo, cigarro, filtro de papel para cigarros (150%), castanha de caju com casca (30%), couros e peles curtidos de bovinos depilados mas não preparados de outra forma (4%).

Diante do exposto, verifica-se que são raros os produtos tributados pelo Imposto de Exportação (IE), portanto, enquanto as importações sob 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.

3 Procedimentos Metodológicos

A metodologia empregada na elaboração do presente estudo foi a pesquisa qualitativa em função das características e natureza do problema.

Neste contexto, Richardson (2007, p.90) descreve que

A pesquisa qualitativa pode ser caracterizada como a tentativa de uma compreensão detalhada dos significados e características situacionais apresentadas pelos entrevistados, em lugar da produção de medidas quantitativas de características ou comportamentos.

A partir da utilização da pesquisa descritiva, o estudo pretende demonstrar os principais aspectos teóricos que fundamentam o tema em referência.

Neste aspecto, Beuren (2003, p.81) descreve 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.

A técnica utilizada na obtenção dos propósitos desta pesquisa é do tipo indireta, a qual Marconi e Lakatos (2007, p.176) esclarecem que “é a fase da pesquisa realizada com o intuito de recolher informações prévias sobre o campo de interesse.”

O presente estudo pretende identificar os principais aspectos relacionados à operação de *Back to Back* prevista no comércio internacional e os efeitos tributários e logísticos em uma organização industrial do segmento de eletro-eletrônicos, do Estado de Santa Catarina.

Neste sentido, Martins (2006, p.4) descreve que “um caso suficiente é aquele em que os limites, isto é, as fronteiras entre o fenômeno que está sendo estudado e seu contexto estão claramente delimitados, evitando-se interpretações e descrições indevidas, ou não contempladas pelo estudo.”

Assim foram analisadas as operações de uma empresa que efetuou uma operação de *Back to Back*, ou seja, uma operação comercial onde uma empresa brasileira realiza uma importação e exportação simultânea, sem que o produto transite em território nacional.

4 Resultados

4.1 Operação Back To Back

O crescimento da importação de produtos chineses em função do baixo custo não é uma novidade, no entanto, a possibilidade de exportar os produtos da China diretamente para outros países, sem o ingresso destes no Brasil, ainda é uma operação pouco conhecida. Esta alternativa permite que empresas sediadas em outros países importem produtos chineses, sem manter contato algum com aquele país.

A operação em referência é conhecida como *Back to Back*. Na definição constante no endereço eletrônico do Banco Central do Brasil, a expressão *Back to Back* corresponde a 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 e o correspondente recebimento de valores pela venda.

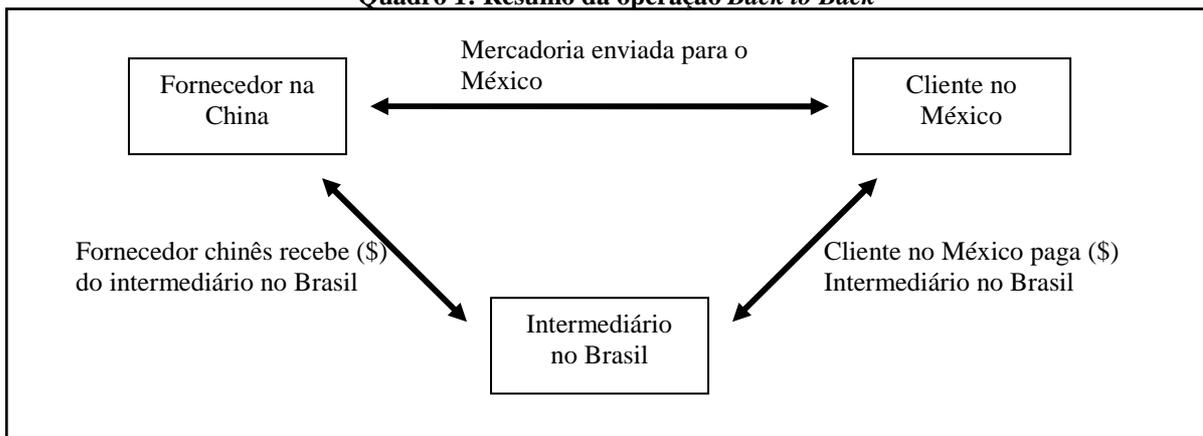
A partir da definição que o Banco Central do Brasil (BACEN) apresentou para a operação de *Back to Back* é possível verificar que esta alternativa facilita as operações mercantis que o mundo dos negócios exige, dando flexibilidade, aumentando a eficiência das transações comerciais e diminuindo os custos logísticos e tributários.

Para Bueno e Carvalho (2004, p. 1)

a operação denominada *Back to Back credits*, ou apenas *Back to Back*, é uma operação triangular na qual há a comercialização, concomitante por parte de empresa situada no Brasil, de mercadorias adquiridas em um determinado país e vendidas a um terceiro país, sem que elas transitem pelo território nacional.

A operação pode ser resumida da seguinte forma, a empresa brasileira acaba sendo a intermediária entre o fornecedor e o comprador estrangeiros. Em muitas situações, este fato ocorre em função da empresa situada no exterior não efetuar um volume de compras relevante, ou não possuir crédito junto ao fornecedor estrangeiro. O Quadro 1 apresenta um resumo da operação de *Back to Back*.

Quadro 1: Resumo da operação *Back to Back*



Fonte: autores

A mercadoria não transita pelo Brasil, ou seja, a mesma é enviada da China diretamente para o México, sendo que o intermediário no Brasil paga o fornecedor chinês e recebe do cliente mexicano, a diferença entre o pagamento e o recebimento, será a sua receita na operação.

Bueno e Carvalho (2004) descrevem que o fato das mercadorias não transitarem pelo Brasil, não haverá circulação física de mercadorias dentro do país, não ocorrendo o fato gerador do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), do Imposto sobre Exportação (IE), do Imposto sobre Importação (II) e de suas respectivas guias de exportação e importação.

A não incidência de todos estes tributos torna a operação de *Back to Back* extremamente interessante para as organizações. Outro ponto forte da operação está no fato de evitar os custos de frete, seguro e demais despesas aduaneiras que oneram os processos de importação e exportação de mercadorias.

4.2 *Back To Back* E A Desoneração Tributária

As grandes organizações vêm tratando os tributos de forma estratégica, buscando alternativas legais de redução da carga tributária, visando melhores resultados e o aumento da competitividade num mercado muito disputado.

Desta forma, quando o assunto é redução do ônus tributário, se faz necessário a evidenciação dos dispositivos legais que amparam qualquer desoneração tributária.

4.2.1 Desoneração do ICMS

Na operação de *Back to Back* não há circulação física de mercadorias dentro do país, portanto, não ocorre o fato gerador dos diversos tributos incidentes nas operações de importação.

O dispositivo que ampara a não-incidência do ICMS nas operações de *Back to Back* está evidenciado na Lei Complementar nº. 87/96, que regulamenta o imposto no âmbito nacional:

O artigo 12 da referida Lei Complementar esclarece que:

Art.12 – considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

.....
IX – do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior;
.....

O artigo em referência que trata do fato gerador do ICMS nas operações de importação, não atinge as operações de *Back to Back*, pois, não acontece o desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens.

Para Ashikaga (2005), o desembaraço aduaneiro é o último ato do procedimento administrativo de despacho aduaneiro de importação, não se confundindo com o momento do registro da Declaração de Importação no Siscomex.

A mercadoria é desembaraçada quando passa pelos canais de parametrização (verde, amarelo, vermelho ou cinza). Assim, o desembaraço poderá ser automático ou exigir conferência física e documental das importações.

4.2.2 Desoneração do IPI

O dispositivo que ampara a não incidência do IPI encontra-se no Código Tributário Nacional (CTN) e no próprio Regulamento do IPI (RIPI). No CTN ou Lei nº. 5.172/66, no artigo 46 é determinado:

Art. 46 – O imposto de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

I – o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;
.....

No Regulamento do IPI (RIPI) ou Decreto nº. 4.544/02, o artigo 34 trata do fato gerador do imposto:

Art. 34 – Fato gerador do imposto é (Lei nº. 4.502/64, art. 2º):

I – o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira;
.....

Em ambos os dispositivos a referência à ocorrência do fato gerador está atrelada ao desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira. Na operação de *Back to Back* não ocorre a importação, ou seja, o produto não entra fisicamente no Brasil, não ocorrendo o desembaraço aduaneiro do produto de procedência estrangeira.

4.2.3 Desoneração do II

O dispositivo legal que ampara a não incidência do II nas operações de *Back to Back* também está presente no CTN, especificamente no artigo 19:

Art. 19 – O imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros tem como fato gerador a entrada destes no território nacional.

A principal característica da operação de *Back to Back* é o fato dos produtos, objeto de comercialização, não transitarem pelo Brasil, ou seja, não há circulação física de produtos dentro do país, logo não ocorre o fato gerador do II.

4.2.4 Desoneração do PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação

O artigo 113 do CTN, que trata da obrigação tributária principal (recolhimento de tributos) e a acessória (demais obrigações) estabelece em seus parágrafos 1º e 2º que não há obrigação principal nem obrigação acessória quando não ocorrer o fato gerador.

Art. 113 – A obrigação tributária principal e acessória.

§ 1º - A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º - A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações positivas ou negativas nela previstas no interesse de arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

O dispositivo previsto no artigo 113 do CTN já justifica a não incidência das contribuições para o PIS e a COFINS nas importações, no entanto, para reforçar a desoneração destas contribuições nas operações de *Back to Back*, cita-se a Solução de Consulta nº. 49, de 06 de fevereiro de 2007, da Superintendência Regional da Receita Federal da 9ª Região Fiscal (PR e SC) que define o seguinte: “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”.

A mesma Solução de Consulta da Receita Federal do Brasil também confirma a não-incidência do II e do IPI nas operações onde não ocorre a transferência física dos produtos para o território brasileiro. Outro ponto importante abordado na Solução de Consulta refere-se a não 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.

A empresa situada no Brasil (intermediária) fica dispensada da emissão de guias de importação ou exportação, notas fiscais ou qualquer outro documento fiscal, bem como do registro nos livros fiscais de entrada, de saída, de inventário e de apuração do ICMS ou do IPI. (BUENO e CARVALHO 2004, p. 2)

A operação de *Back to Back* torna-se muito interessante, pois evita a incidência dos tributos que oneram de forma significativa as importações, e ainda evita uma série de atividades vinculadas às obrigações acessórias.

4.2.5 Desoneração do IE

As operações de exportação são beneficiadas pela legislação tributária vigente, não incidindo ICMS, IPI, PIS e COFINS sobre o faturamento das empresas para o exterior. Com relação ao Imposto de Exportação (IE), este também não incide nas operações de *Back to Back*, sendo que o dispositivo que ampara tal desoneração encontra-se no CTN, artigo 23:

Art. 23 – O imposto, de competência da União, sobre a exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados tem como fato gerador a saída destes do território nacional.

Na operação de *Back to Back* os produtos não entram fisicamente no Brasil, logo, também não saíram do país. Desta forma, fica evidenciada a não ocorrência do fato gerador do IE.

Bueno e Carvalho (2004) descrevem que ao equiparar a operação à receita originada no exterior, o processo de *Back to Back* também fica isento do PIS e da COFINS sobre as exportações.

Para resumir as desonerações tributárias nos processos de importação de produtos e exportação dos mesmos, proporcionadas pela operação de *Back to Back*, apresenta-se o Quadro 2:

Quadro 2 – Resumo das desonerações tributárias pela operação de *Back to Back*

Tributos	Importação	Exportação
ICMS	não incidência	não incidência
IPI	não incidência	não incidência
II	não incidência	não incidência
PIS-Importação	não incidência	não incidência
COFINS-Importação	não incidência	não incidência
IE	não incidência	não incidência

Fonte: autores

4.3 Aspectos Contábeis

O fato de não haver a emissão de documentos fiscais, ou seja, notas fiscais, dúvidas podem ser geradas com relação a documentação que poderá apresentar suporte para a contabilização da operação de *Back to Back*.

De acordo com Bueno e Carvalho (2004, p. 2),

os únicos documentos são duas *commercial invoices* (faturas) com as devidas condições (formas e prazos para pagamento, fretes, etc.). A primeira, de compra, de emissão do fornecedor das mercadorias, contra a intermediária para remessa direta ao destino (sem transitar em território nacional). E a segunda, de venda, de emissão da intermediária, contra seu cliente estrangeiro.

Para esclarecer as dúvidas referentes a documentação que servirá de suporte para a contabilização da operação de *Back to Back* recorre-se a Norma Brasileira de Contabilidade – NBC T 2.2, presente na Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº. 597/85. A referida Resolução define que a documentação contábil compreende todos os documentos, livros, papéis, registros e outras peças que apóiam ou compõem a escrituração contábil.

O item 2.2.1 trata da documentação contábil: “Documento contábil, *estricto-senso*, é aquele que comprova os atos e fatos que originam lançamento(s) na escrituração contábil da Entidade”.

O item 2.2.2 esclarece que “a documentação contábil é hábil quando revestida das características intrínsecas ou extrínsecas essenciais, definidas na legislação, na técnica-contábil ou aceitas pelos usos e costumes”.

Bueno e Carvalho (2004) descrevem que os documentos de contrato de câmbio e *commercial invoices* (faturas) atendem às normas brasileiras de contabilidade, pois comprovam os atos, possuem recolhimento perante as autoridades e são aceitos pelos usos e costumes atrelados às operações de comércio exterior.

Os autores complementam que não é possível à empresa deixar de registrar as duas operações que compõem a transação como um todo (compra e venda). Dessa forma, são obrigatórios os registros de ambas as transações, e não apenas a do diferencial entre as mesmas.

Diante do exposto, fica evidenciado que mesmo sendo uma operação de intermediação, ou seja, a receita será a diferença entre o valor pago ao fornecedor pela importação menos o valor recebido cliente pela exportação, os efeitos da compra e da venda devem ser contabilizados.

4.4 O Impacto das Vantagens da Operação de Back To Back

Nas importações de produtos o custo representa a soma de todos os valores agregados ao bem, incluindo frete, seguro e outros, até a chegada ao estabelecimento adquirente. Ressalta-se que com relação aos tributos o único que apresenta custo é o Imposto de Importação, visto que os demais (ICMS, PIS, COFINS e IPI) são compensados pelas empresas enquadradas no regime de operação não cumulativo.

Sendo assim, fica evidenciada que a redução dos custos logísticos (frete e seguro na importação e outros) e os custos tributários (desoneração dos tributos na importação) são as principais vantagens da operação de *Back to Back*, além da redução dos custos logísticos que incidiriam na exportação dos produtos.

Para evidenciar as vantagens da operação de *Back to Back*, apresenta-se dados reais de uma operação realizada por uma Indústria do segmento de eletro-eletrônicos, localizada em Santa Catarina. Os dados da operação são referentes ao ano de 2007.

O Quadro 3 apresenta os dados referentes à importação de um produto oriundo da China.

Quadro 3 - Principais valores devidos no processo de importação do produto para o Brasil (vlrs em R\$)

NCM/ Classificação Fiscal	Descrição	Produto	Frete	Seguro	II	IPI	PIS	Cofins	ICMS	Total
85176255	Moduladores	77,00	3,85	0,05	12,94	14,08	1,87	8,63	24,25	142,67

O total de produtos importados referentes ao processo acima foi de 2.000 (duas mil) peças. Sendo assim, o Quadro 4 apresenta o total de desembolso da operação.

Quadro 4 – Resumo do total de desembolsado na operação de importação

NCM/ Classificação Fiscal	Descrição	Quantidade	Desembolso unitário (R\$)	Total (R\$)
85176255	Moduladores	2.000	142,67	285.340,00

A seguir são apresentados os dados do processo de exportação do produto para o México (Quadro 5).

Quadro 5 – Principais valores devidos no processo de exportação do produto para o México (vlrs em R\$)

NCM/ Classificação Fiscal	Descrição	Quantidade	Valor unitário	Seguro	Frete
85176255	Moduladores	2.000	165,00	0,50	5,00

Nas operações de exportação não há incidência tributária, portanto, o principal custo é o logístico (frete e seguro).

A seguir apresenta-se um resumo do total desembolsado na operação de exportação (Quadro 6).

Quadro 6 – Resumo do total de desembolsado na operação de exportação

NCM/ Classificação Fiscal	Descrição	Quantidade	Desembolso unitário (R\$)	Total (R\$)
85176255	Moduladores	2.000	170,50	341.000,00

Os valores dos tributos acima evidenciados foram taxados pelas seguintes alíquotas: II – 16%; IPI – 15%; ICMS – 17%; PIS – 1,62%; e COFINS – 7,6%.

O resultado, utilizando a operação de *Back to Back* é demonstrado no Quadro 7, conforme segue:

Quadro 7 – Resultado da operação *Back to Back*

<i>Receitas com operação Back to Back</i>	
R\$ 330.000,00	R\$ 165,00 * 2.000 un – na exportação
<i>Custo da operação de importação</i>	
R\$ 154.000,00	R\$ 77,00 * 2.000 un – na importação
<i>Lucro da operação</i>	
R\$ 176.000,00	

O fato de não haver o processo de importação, reduziu os custos tributários (II, IPI, ICMS, PIS e COFINS) e logísticos (frete e seguro) de R\$142,67/unidade, para apenas R\$77,00/unidade, totalizando uma redução de R\$ 131.340,00. A redução se deve ao fato de não haver o desembaraço aduaneiro em tal operação, visto que os produtos não transitaram pelo país.

Por outro lado, por não haver o processo de exportação ocorreu uma diminuição dos custos logísticos (frete e seguro) no valor de R\$ 5,50/unidade, totalizando uma redução de R\$ 11.000,00.

Portanto, a redução total dos custos logísticos e tributários, proporcionada pela operação de *Back to Back*, representa uma economia de R\$ 142.340,00.

5 Considerações Finais

O presente estudo pretendeu demonstrar um processo importante previsto nas operações de comércio internacional, o qual possibilita uma significativa redução dos custos logísticos e tributários.

O estudo demonstrou que as vantagens da operação de *Back to Back* são de suma importância para as empresas, pois impactam positivamente, em termos financeiros, com a redução da necessidade de pagamentos de tributos e custos logísticos que oneram os processos de importação e exportação.

Os resultados apresentados na empresa estudada evidenciaram que a operação de *Back to Back* é essencial para as negociações internacionais, visto que a operação em referência aumenta o poder de competitividade dos produtos importados de outros países.

O objetivo deste estudo foi demonstrar os reflexos que a não utilização das vantagens proporcionadas pela operação de *Back to Back* causam no resultado econômico e financeiro das empresas que exportam produtos importados.

A operação de *Back to Back* é de caráter financeiro, não envolvendo registro algum no Sistema de Comércio Exterior (Siscomex), portanto, infelizmente, não estão disponibilizados os dados históricos que possibilitem a identificação da evolução dessa modalidade de comercialização.

O presente trabalho buscou divulgar uma importante ferramenta de redução dos custos tributários e logísticos nas operações de comércio internacional, limitando-se a analisar uma única empresa. No entanto, servindo de base para pesquisas futuras sobre o tema em referência.

Referências

ALVARENGA, Antonio Carlos; NOVAES, Antonio Galvão N. **Logística aplicada: suprimentos e distribuição física**. 2ª ed. São Paulo: Pioneira, 1994.

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

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

BRASIL, Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis a União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, de 27/12/1966. Disponível em <http://www.fiscodata.com.br> Acesso em 20 fev. 2008.

BRASIL. Lei Nº 10.865, de 30 de abril de 2004. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 30 de abril de 2004. Disponível em <http://www.fiscodata.com.br> Acesso em 20 fev. 2008.

BRASIL. Lei Complementar N° 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 16 de setembro de 1996. Disponível em <http://www.fiscodata.com.br> Acesso em 20 fev. 2008.

BRASIL, Decreto n°. 4.543, de 26 de dezembro de 2002. Regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. **Diário Oficial da União**, de 27/12/2002. Disponível em <http://www.fiscodata.com.br> Acesso em 20 fev. 2008.

BRASIL, Decreto n°. 4.544, de 26 de dezembro de 2002. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. **Diário Oficial da União**, de 27/12/2002. Disponível em <http://www.fiscodata.com.br> Acesso em 20 fev. 2008.

BUENO, Artur F.; CARVALHO, Edmir Lopes de. Contabilização de operações do tipo *back to back*. **Boletim IOB**. n° 42, 2004.

CAMPOS, Cândido Henrique. **Planejamento Tributário: PIS/COFINS**, Importação e disposições legais. São Paulo: Saraiva, 2006.

COELHO, Guiomar. **Tributos sobre o Comércio Exterior**. São Paulo: Aduaneiras, 2003.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução n. 597 – Norma Brasileira de Contabilidade Técnica 2.2**, 1985. Dispõe sobre a documentação contábil. Disponível em <<http://www.cfc.org.br/resolucoes>> Acesso em: 20 fev. 2008.

DUTRA, René Gomes. **Custos: uma abordagem prática**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA. **Diagnóstico do setor exportador catarinense 2005**. Florianópolis: FIESC, 2005.

GORGES, José Almir. **Dicionário do ICMS – SC: o ICMS de A a Z**. 7. ed.. Blumenau: Renato Luiz Hinning, 2005.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: planejamento, implantação e controle**. 3ª ed. São Paulo: 2000.

LIMA, Maurício Pimenta. **Custos logísticos na economia brasileira**. IN: Revista Tecnológica – Janeiro/2006.

MAGNOLI, Demétrio; SERAPIÃO JR, Carlos. **Comércio exterior e negociações internacionais**. São Paulo: Editora Saraiva, 2006.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos da metodologia científica**. 6. ed.. São Paulo: Atlas, 2007.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Estudo de caso: uma estratégia de pesquisa**. São Paulo: Ed. Atlas, 2006.

PEREZ Jr, José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão estratégica de custos**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

PINTO, João Roberto Domingues. **Imposto de Renda, Contribuições Administradas pela Secretaria da Receita Federal e Sistema Simples**. Porto Alegre: CRC/RS, 2007.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa Social: Métodos e Técnicas**. 3. ed.. São Paulo: Atlas, 2007.

PAUSEN, Leandro; DE MELO, José Eduardo Soares. **Impostos: federais, estaduais e municipais**. 2. ed.. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

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

TEIXEIRA, Paulo Henrique; ZANLUCA, Júlio César. **Imposto de Renda das Empresas: Com Ênfase em Planejamento Tributário**. Curitiba: Portal Tributário, 2005.

UOL ECONOMIA. <http://economia.uol.com.br/ultimas-noticias/redacao/2011/01/05/cresce-peso-da-china-na-balanca-comercial-brasileira.jhtm>, 2011.