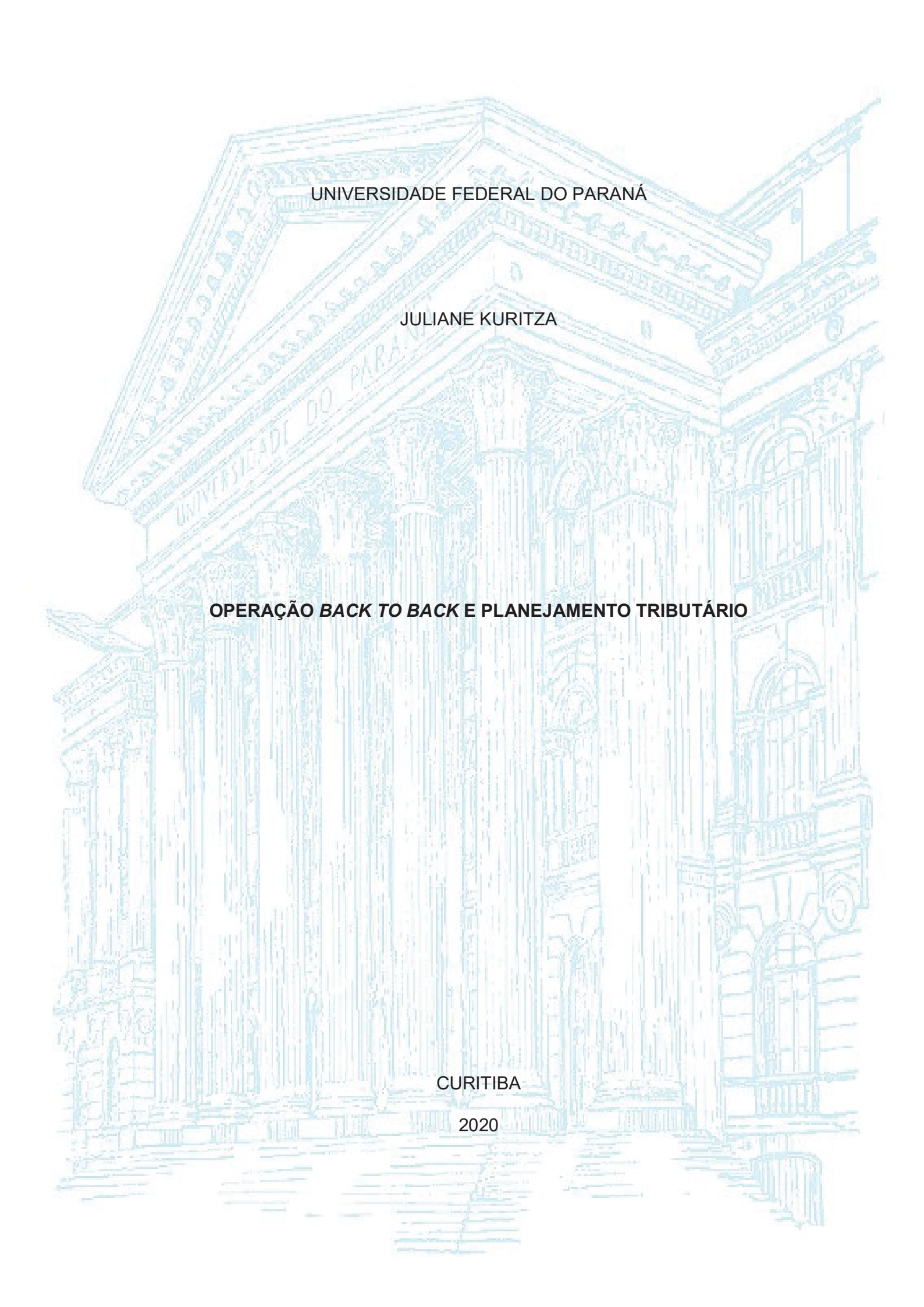




UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

JULIANE KURITZA

OPERAÇÃO *BACK TO BACK* E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

CURITIBA

2020

JULIANE KURITZA

OPERAÇÃO BACK TO BACK E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista, MBA - Gestão Contábil e Tributária, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, ao Departamento de Ciências Contábeis, da Universidade Federal do Paraná.

Orientador: MSc. Luiz Carlos de Souza

CURITIBA

2020

RESUMO

O presente trabalho tem o objetivo de analisar a operação *Back to Back* como ferramenta de planejamento tributário, através de um comparativo entre os regimes tributários Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real, aplicados sobre a operação e sobre um processo de importação e exportação. Para isso, identificou-se os impostos incidentes sobre importação e exportação de acordo a legislação vigente, definiu-se o conceito da operação *Back to Back* e a incidência tributária sobre ela. Destaca-se que, por se tratar de uma operação triangular internacional, não ocorre a nacionalização do produto e por isso, não sofre a incidências de impostos de importação e exportação, mas de acordo o regime tributário escolhido. Assim, partindo da premissa que uma importação pode ser excessivamente onerosa para a empresa, pode-se avaliar a viabilidade da operação *Back to Back* como uma alternativa mais econômica de negociação no comércio exterior.

Palavras-chaves: Regimes Tributários, Importação e Exportação, Operação *Back to Back*.

ABSTRACT

This work aims to analyze the Back to Back operation as a tax planning tool, through a comparison between the Simples Nacional, Presumed Profit and Real Profit tax regimes, applied on the operation and on an import and export process. For this, the taxes on import and export were identified according to the current legislation, the concept of the Back to Back operation and the tax incidence on it were defined. It is noteworthy that, as it is an international triangular operation, the nationalization of the product does not occur and therefore, it does not suffer the incidence of import and export taxes, but according to the chosen tax regime. Thus, based on the premise that an import can be excessively costly for the company, one can evaluate the viability of the Back to Back operation as a more economical alternative for negotiating in foreign trade.

Keywords: Tax Regimes, Import and Export, Back to Back Operation.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	6
1.1 CONTEXTO E PROBLEMA	6
1.2 OBJETIVOS	7
1.2.1 OBJETIVO GERAL.....	7
1.2.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS	7
1.3 JUSTIFICATIVAS	7
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	7
2.1 TRIBUTOS RELACIONADOS AO PROCESSO DE IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA	8
2.1.1 IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO (II)	8
2.1.2 IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI).....	8
2.1.3 PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO E COFINS-IMPORTAÇÃO	9
2.1.4 IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA E SERVIÇO - ICMS – IMPORTAÇÃO	9
2.2 TRIBUTOS RELACIONADOS AO PROCESSO DE EXPORTAÇÃO DE MERCADORIA	10
2.2.1 IMPOSTO DE EXPORTAÇÃO	10
2.2.2 PIS/PASEP-EXPORTAÇÃO E COFINS- EXPORTAÇÃO.....	10
2.2.3 IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA E SERVIÇO ICMS- EXPORTAÇÃO	11
2.2.4 IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI).....	11
2.3 REGIMES TRIBUTÁRIOS NO COMÉRCIO EXTERIOR.....	12
2.3.1 SIMPLES NACIONAL.....	12
2.3.2 LUCRO PRESUMIDO	14
2.3.3 LUCRO REAL	16
2.4 OPERAÇÃO <i>BACK TO BACK</i>	18
2.4.1 TRIBUTAÇÃO SOBRE A OPERAÇÃO <i>BACK TO BACK</i>	19
2.4.1.1 PIS E COFINS SOBRE A OPERAÇÃO <i>BACK TO BACK</i>	19
2.4.1.2 ICMS SOBRE A OPERAÇÃO <i>BACK TO BACK</i>	19
2.4.1.3 IRPJ E CSLL SOBRE A OPERAÇÃO <i>BACK TO BACK</i>	20
2.5 RECONHECIMENTO DE RECEITA DA OPERAÇÃO <i>BACK TO BACK</i>	20
3 METODOLOGIA DA PESQUISA	22
3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS OBJETIVOS.....	22
3.2 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS PROCEDIMENTOS	23
3.3 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO À ABORDAGEM DO PROBLEMA.....	23
3.4 LEVANTAMENTO DE DADOS E INFORMAÇÕES	23
4 ESTUDO DE CASO	23
4.1 ESTUDO DE CASO – IMPORTAÇÃO	24
4.2 ESTUDO DE CASO – EXPORTAÇÃO	25
4.3 ESTUDO DE CASO – OPERAÇÃO <i>BACK TO BACK</i>	26
4.7 ESTUDO DE CASO – APURAÇÃO DE IMPOSTOS E DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO.	33
4.7.1 APURAÇÃO DE IMPOSTOS - SIMPLES NACIONAL	34
4.7.2 APURAÇÃO DE IMPOSTOS - LUCRO PRESUMIDO	35
4.7.3 APURAÇÃO DE IMPOSTOS - LUCRO REAL	37

4.8 ESTUDO DE CASO – APURAÇÃO DE IMPOSTOS <i>BACK TO BACK</i>	38
4.8.1 APURAÇÃO DE IMPOSTOS <i>BACK TO BACK</i> - SIMPLES NACIONAL	38
4.8.2 APURAÇÃO DE IMPOSTOS <i>BACK TO BACK</i> - LUCRO PRESUMIDO	40
4.8.3 APURAÇÃO DE IMPOSTOS <i>BACK TO BACK</i> - LUCRO REAL	41
4.9 COMPARATIVO - OPERAÇÃO <i>BACK TO BACK</i>	43
5 CONCLUSÃO.....	47
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	49

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTO E PROBLEMA

O Brasil está entre os países que possui uma das maiores cargas tributárias do mundo e buscar formas de minimizar o impacto financeiro nas organizações tornou-se um desafio devido à complexidade e constantes mudanças provenientes da legislação brasileira, que é modificada e ampliada quase que diariamente.

Para conseguirem se manter, as empresas precisam lidar com a onerosidade e variedade de tributos, atender as demandas de obrigações fiscais sempre atentas a forma da lei, além de enfrentarem a competitividade no mercado, inovando com produtos e serviços que encantem o cliente e atendam suas necessidades, oferecendo um preço atraente e condições favoráveis para o consumo, o que leva muitas empresas a buscarem oportunidades no comércio exterior.

Num primeiro momento, o processo de importação e exportação pode despertar incertezas quanto aos custos, pois envolve variação cambial da moeda estrangeira, despesas aduaneiras e impostos específicos que precisam ser levados em consideração na formação de custos dos produtos e na viabilidade das negociações.

Dentro desse cenário, especialmente os processos de importação são impactados pelo alto valor dos tributos, o que faz a busca de produtos diferenciados e com melhores preços no mercado internacional ir além de estratégia mercadológica, precisando de uma análise mais apurada sobre os tributos envolvidos a fim de buscar sua redução.

Não há dúvidas que a tributação tem peso significativo nos custos dos produtos e despesas de uma organização, portanto, o planejamento tributário tem sido uma ferramenta de auxílio na tomada de decisão, direcionando qual caminho a empresa irá optar em sua gestão de tributos. Uma forma de negociação que favorece a economia tributária é a operação *Back to Back*, pois não sofre incidências dos impostos de importação e exportação, por não transitar em território nacional. Assim, conhecer essa operação e as formas de tributação permitidas pela legislação brasileira auxilia em definir qual o caminho para manter a empresa competitiva no mercado.

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Analisar a operação *Back to Back* como procedimento de planejamento tributário das empresas que mantêm relacionamento comercial no exterior.

1.2.2 Objetivos Específicos

- 1- Identificar os impostos relacionadas ao comércio exterior;
- 2- Analisar a operação *Back to Back*;
- 3- Analisar como a operação *Back to Back* pode ser uma ferramenta de planejamento tributário nas operações de comércio exterior.

1.3 JUSTIFICATIVAS

Através do conhecimento sobre a operação *Back to Back* e sobre as formas de tributação permitidas no Brasil, busca-se entender qual o melhor caminho para as empresas não serem excessivamente prejudicadas com a elevada tributação nas negociações com o exterior.

Evidentemente, precisa ser levado em consideração diversas situações como o porte da empresa e produto comercializado, o que justifica uma análise específica para cada caso. Entretanto, a intenção deste trabalho é ter uma visão geral referente a alternativa que as empresas podem ter com a operação *Back to Back*, trabalhando com as tributações de Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Considerando as formas de tributação existentes no Brasil, as empresas interessadas em investir no comércio exterior deparam-se com as questões tributárias envolvidas nesses processos. Não há restrições relacionadas ao regime tributário, assim, tanto as empresas tributadas pelo Lucro Real como empresas tributadas pelo Lucro Presumido e pelo Simples Nacional podem efetuar importação e exportação de

produtos, diferenciando apenas nas apropriações de créditos tributários favoráveis ao regime escolhido.

Para um entendimento mais específico, é importante conhecer quais são os tributos relacionados ao processo de importação e exportação.

2.1 Tributos Relacionados ao Processo de Importação de Mercadoria

Referem-se aos tributos incidentes nas operações de importação, de acordo a legislação vigente.

2.1.1 Imposto de Importação (II)

O Imposto de Importação está previsto na Constituição Federal 1988, artigo 153 inciso I. “Compete à União instituir impostos sobre: I - importação de produtos estrangeiros;”.

De acordo o artigo 19 e o artigo 22 do CTN:

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

Art. 22. Contribuinte do imposto é:
I - o importador ou quem a lei a ele equiparar;

2.1.2 Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

O Imposto sobre Produtos Industrializados, de acordo a Constituição Federal 1988, artigo 153, inciso IV. “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: IV - produtos industrializados;”.

Está descrito também no artigo 46 do CTN:

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

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

2.1.3 PIS/Pasep-Importação e COFINS-Importação

Sobre as contribuições sociais PIS e COFINS Importação, a Constituição Federal 1988, artigo 149, inciso II e artigo 195, inciso IV, cita:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais...

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.- PIS-Importação e COFINS-Importação;

A Lei 10.865/2.004 dispõe sobre PIS/Pasep-Importação e COFINS-Importação cuja hipótese de incidência está descrita no artigo 1º, conforme abaixo:

Art. 1º Ficam instituídas a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços - PIS/PASEP-Importação e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior - COFINS-Importação, com base nos art. 149, § 2º, inciso II, e 195, inciso IV, da Constituição Federal.

2.1.4 Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviço - ICMS – Importação

De acordo a Constituição Federal 1988, artigo 155:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre...

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

Na Lei 87/1996 - Lei Kandir, a incidência do ICMS está prevista no artigo 2º, parágrafo 1º:

Art. 2º O imposto incide sobre...

§ 1º O imposto incide também:

I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do

imposto, qualquer que seja a sua finalidade.

2.2 Tributos Relacionados ao Processo de Exportação de Mercadoria

Referem-se aos tributos incidentes nas operações de exportação, de acordo a legislação vigente.

2.2.1 Imposto de Exportação

O Imposto de Exportação (IE) está previsto na Constituição Federal 1988, artigo 153, inciso II. “ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; ”.

No CTN, o Imposto de Exportação está expresso no 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.

O artigo 27 do CTN, define o contribuinte do Imposto de Exportação, sendo, “artigo 27. Contribuinte do imposto é o exportador ou quem a lei a ele equiparar. ”

2.2.2 PIS/Pasep-Exportação e COFINS- Exportação

A Constituição Federal 1988 dispõe sobre a hipótese de não incidência do PIS/Pasep-Exportação e COFINS- Exportação, conforme Artigo 149.

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

Para a contribuição do PIS/Pasep decorrente de operações externas, são isentas de acordo com a Lei 10.637/2002, artigo 5º, inciso I:

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

Com relação a COFINS, não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias, conforme isenção concedida pela Lei 10.833/2003, artigo 6º, inciso I, “A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de: I - exportação de mercadorias para o exterior.”.

2.2.3 Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviço ICMS- Exportação

Em relação ao ICMS, também ocorre tratamento fiscal diferenciado nas exportações, através da não incidência e aproveitamento de crédito das operações anteriores, conforme artigo 155, § 2º, X, da Constituição Federal de 1988:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;

A Lei 87/1996 - Lei Kandir dispõe sobre a não incidência do ICMS, de acordo o artigo 3º:

Art. 3º O imposto não incide sobre:

II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;

2.2.4 Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

Para o IPI, a Constituição Federal de 1988 definiu que são imunes do imposto os produtos industrializados destinados ao exterior conforme artigo 153, § 3º, inciso III:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

IV - produtos industrializados;

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

Pode-se observar que a maior incidência de impostos ocorre nas importações do que nas exportações, uma vez que a tributação oferecida nesse tipo de transação comercial, tem caráter extrafiscal, ou seja, a finalidade não é arrecadatória, mas reguladora do mercado interno brasileiro. Para Sabbag, (2015, p. 221), o imposto de importação “possui forte função extrafiscal por ter como objetivo proteger a indústria nacional”. Assim, quanto maior os impostos decorrentes na importação, maior será o incentivo para indústria e comércio brasileiro. Em contrapartida, as isenções e imunidades nos tributos de exportação, estimulam as empresas a buscarem negociações fora do país.

2.3 Regimes tributários no Comércio Exterior

Tomando como base os regimes tributários Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real, e como se comportam os tributos relacionados ao comércio exterior, observa-se a importância do planejamento tributário nas organizações:

2.3.1 Simples Nacional

A tributação pelo Simples Nacional está referendada pela Lei Complementar 123/2006 conforme Artigo 1º:

Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Uma das características do Simples Nacional é agrupar os impostos devidos em um único documento arrecadatário, como dispõe o artigo 13 da Lei 123/2006, conforme segue abaixo:

Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

- I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ;
- II - Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;
- III - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL;
- IV - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;
- V - Contribuição para o PIS/Pasep, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;
- VI - Contribuição Patronal Previdenciária - CPP para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, exceto no caso da microempresa e da empresa de pequeno porte que se dedique às atividades de prestação de serviços referidas no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar;
- VII - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS;
- VIII - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS.

Apesar do documento arrecadatário único, o Simples Nacional está sujeito outros tributos quando houver hipótese de incidência, e sendo recolhido em uma guia separada conforme parágrafo 1º do Artigo 13, da Lei Complementar 123/2006.

§ 1º O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:

- I - Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF;
- II - Imposto sobre a Importação de Produtos Estrangeiros - II;
- III - Imposto sobre a Exportação, para o Exterior, de Produtos Nacionais ou Nacionalizados - IE;
- IV - Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR;
- V - Imposto de Renda, relativo aos rendimentos ou ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda fixa ou variável;
- VI - Imposto de Renda relativo aos ganhos de capital auferidos na alienação de bens do ativo permanente;
- VII - Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF;
- VIII - Contribuição para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;
- IX - Contribuição para manutenção da Seguridade Social, relativa ao trabalhador;
- X - Contribuição para a Seguridade Social, relativa à pessoa do empresário, na qualidade de contribuinte individual;
- XI - Imposto de Renda relativo aos pagamentos ou créditos efetuados pela pessoa jurídica a pessoas físicas;

XII - Contribuição para o PIS/Pasep, COFINS e IPI incidentes na importação de bens e serviços;
XIII - ICMS devido;
XIV - ISS devido;
XV - demais tributos de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, não relacionados nos incisos anteriores.

Verifica-se que nesse regime tributário diferenciado e direcionado às microempresas e empresas de pequeno porte, não há algum tipo específico de impedimento legal sobre as operações de comércio exterior, salvo as vedações do artigo 17 da Lei 123/2006:

Art. 17. Não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou empresa de pequeno porte:
VIII - que exerça atividade de importação ou fabricação de automóveis e motocicletas;
IX - que exerça atividade de importação de combustíveis;

Assim, é necessário observar quais as atividades econômicas estão legalmente embasadas para se beneficiarem do Simples Nacional, bem como as alíquotas incidentes sobre o faturamento.

2.3.2 Lucro Presumido

Instituído a partir do artigo 1º da Lei 9.430/1996, que determina. “Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido ou arbitrado”.

Definido como um regime tributário simplificado que utiliza uma presunção de lucro trimestral e não o faturamento total da empresa para base de cálculo do IRPJ e CSLL. De acordo a Lei 9.718/1998, artigo 13, o enquadramento para o lucro presumido pode ocorrer da seguinte maneira:

Art. 13. A pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido.

Para Padoveze, Bertassi, Cillo, Cillo e Nazareth, (2.017, p. 262 e 263), “A intenção da legislação não é, na realidade, a redução da carga tributária, mas sim a simplificação do processo de cálculo e arrecadação. ”

Além disso, nesse regime tributário a apuração de PIS e COFINS, pode estar sujeito ao regime não cumulativo, em que ocorre a apropriação do crédito, como pode estar sujeito ao regime cumulativo, em que não é permitido apropriar-se de créditos de PIS e COFINS, sendo este o mais usual.

Assim, Padoveze, Bertassi, Cillo, Cillo e Nazareth, definem:

O tributo é denominado cumulativo quando o seu valor declarado ou implícito na documentação fiscal não é recuperável (passível de aproveitamento). Dessa maneira, o tributo é suportado pelo emissor do documento fiscal, que o recolhe, sendo que o recebedor da mercadoria não aproveita como crédito os tributos da transação. (PADOVEZE, BERTASSI, CILLO, CILLO e NAZARETH, 2.017 p. 36)

Os autores Padoveze, Bertassi, Cillo, Cillo e Nazareth, também definem o regime não cumulativo da seguinte maneira:

Nesse tipo de regime de incidência tributária, a empresa credita os tributos sobre as suas compras descontando o valor dos tributos gerados pelas vendas. Em outras palavras, ela recupera os tributos pagos dentro das compras, abatendo-os dos tributos calculados nas suas vendas. (PADOVEZE, BERTASSI, CILLO, CILLO e NAZARETH, 2.017 p. 38)

As alíquotas são definidas na Lei 9.249/1995 e variam de acordo a atividade do estabelecimento, incidindo sobre a base de cálculo da receita bruta operacional ajustada a 12% para empresas de comércio e 32% para empresas de serviços. Sobre a presunção dessa receita ajustada, calcula-se 3% para PIS, 0,65% para COFINS, 9% para CSLL e 15% para IRPJ.

Vale salientar que para o IRPJ a lei 9.249/1995 em seu artigo 3º, § 1º, obriga ainda a cobrança do adicional de imposto de renda quando lucro exceder vinte mil reais por mês.

Art. 3º A alíquota do imposto de renda das pessoas jurídicas é de quinze por cento.

§ 1º A parcela do lucro real, presumido ou arbitrado, que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo

número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

2.3.3 Lucro Real

Da mesma forma, a tributação pelo Lucro Real está no artigo 1º da Lei 9.430/1996. “ Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido ou arbitrado”.

O regime tributário Lucro Real consiste na apuração dos impostos sobre a renda com base no lucro líquido auferido pela empresa. Parte-se do lucro ou prejuízo contábil acrescido de ajustes positivos (adições) ou negativos (exclusões) para se chegar ao lucro efetivamente apurado. É o regime de tributação mais complexo e exige controle preciso das rendas e despesas do negócio.

No Regulamento de Imposto de Renda RIR/1.999 introduzido pelo Decreto 3.000/1.999, define no artigo 247 “Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto”. Baseado no regulamento, Padoveze, Bertassi, Cillo, Cillo e Nazareth, definem Lucro Real:

Para fins tributários, Lucro Real nada mais é que o lucro tributável, ou seja, o lucro líquido obtido na demonstração de resultado do Exercício, ajustado pelas adições, exclusões e compensações previstas ou autorizadas pela legislação vigente. (PADOVEZE, BERTASSI, CILLO, CILLO e NAZARETH, 2.017 p. 219)

Deve-se considerar também a cobrança do adicional de imposto de renda quando lucro exceder vinte mil reais por mês, conforme a lei 9.249/1995 em seu artigo 3º § 1º, citada anteriormente.

Além disso, pode se beneficiar do princípio da cumulatividade ou não-cumulatividade para o PIS e a COFINS, definidos anteriormente, sendo este o mais usual, devido a apropriação de créditos dos impostos, compensados na efetiva apuração do imposto.

Existem hipóteses de não-cumulatividade nos processos de importação, que, segundo Brogini, ocorrem o seguinte:

No caso do regime não-cumulativo, o que ocorre, na verdade, é a antecipação do tributo que deveria incidir sobre o faturamento da empresa. O imposto recolhido na importação gera um crédito que será deduzido quando da comercialização do produto importado. (BROGINI, 2.008 p. 64)

Nos casos de exportação não ocorre a incidência de PIS e COFINS, entretanto, a legislação permite a utilização dos créditos decorrentes de operações anteriores. Assim, a Lei 10.637/2002, artigo 5º, firma o entendimento de que a empresa tributada pelo regime não cumulativo poderá utilizar os créditos de PIS.

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

A Lei 10.833/2003, artigo 6º, inciso I, § 1º, possibilita a apropriação de créditos da COFINS para o regime não cumulativo.

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

I - exportação de mercadorias para o exterior;

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Diante dessas condições, há grandes possibilidades das empresas tributadas pelo Lucro Real terem vantagens econômicas nos processos de importação e exportação, pois, por mais que a alíquota seja maior, a apropriação de créditos dos impostos a serem compensados e a base de cálculo ser o lucro contábil, poderá existir um favorecimento econômico.

2.4 Operação *Back to Back*

Evidentemente os impostos não são as únicas despesas relacionadas a importação e exportação, existem outras que indeferem a forma de tributação, como por exemplo, despesas com fretes. Parte dessas despesas e até mesmo os impostos são cobradas no momento do desembaraço aduaneiro, devido a ocorrência da nacionalização do produto através da declaração de importação.

Uma forma das empresas trabalharem com o comércio exterior com mais dinamismo e evitando algumas dessas despesas, refere-se à operação de *Back to Back*, que por não efetuar a nacionalização da mercadoria, acaba não sendo tratada como importação e exportação, mas como uma operação triangular de natureza cambial.

Para Lopez e Gama (2007), a operação *Back to Back* trata-se de uma triangulação, como definido abaixo:

Trata-se de uma operação de venda internacional conjugada com simultânea ou anterior compra do produto objeto da venda em um terceiro mercado, em que a mercadoria é encaminhada diretamente do país vendedor para o país comprador, ou seja, a empresa brasileira promove uma triangulação, comprando de um país e revendendo para outro, sem que o produto circule fisicamente pelo território nacional. (LOPEZ e GAMA, 2.007, p. 252)

Segundo Faro e Faro (2012):

Trata-se de uma transação comercial que compreende apenas uma operação de natureza cambial, onde uma empresa estabelecida no Brasil realiza a compra de um determinado produto no mercado externo, realizando sua venda, sem envolver, ainda que transitoriamente, o seu respectivo ingresso no País. Na prática, ocorre a remessa direta de mercadoria de um segundo país para um terceiro, figurando o Brasil apenas como o domicílio de um mesmo comprador e vendedor imediato. (FARO e FARO, 2.012, p.70)

Devido a tratativa de natureza cambial, a operação *Back to Back* está sujeita a cobrança de IOF, conforme o Decreto nº 6.306/2007, artigo 2º, inciso II, “O IOF incide sobre: II - operações de câmbio”. Entretanto, o valor da alíquota é reduzido a zero, conforme no artigo 8º, inciso VII.

Art. 8º A alíquota do imposto é reduzida a zero na operação de crédito sem prejuízo do disposto no § 5º:

VII - realizada entre instituição financeira e outra instituição autorizada a funcionar pelo Banco Central do Brasil, desde que a operação seja permitida pela legislação vigente;

2.4.1 Tributação Sobre a Operação *Back to Back*

Como o *Back to Back* não se caracteriza como uma operação de importação e exportação, não há incidência dos impostos relacionados a essas operações, contudo ela não é isenta de sofrer tributação, ocorrendo o seguinte tratamento tributário.

2.4.1.1 PIS e COFINS sobre a Operação *Back to Back*

Referente a contribuição de PIS é aplicado a tributação sobre o valor da fatura, conforme a Solução de Consulta 8059, Disit/SRRF08, 08 de agosto de 2017 que trata do assunto:

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).

A Solução de Consulta 8059, Disit/SRRF08/2017, refere-se à tributação da COFINS sobre o valor da fatura, conforme segue:

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).

2.4.1.2 ICMS sobre a Operação *Back to Back*

Como a operação *Back to Back* é considerada de natureza financeira e não de circulação de mercadorias, ocorre a não incidência de ICMS e a não obrigatoriedade de emissão de nota fiscal, de acordo a Solução de Consulta nº 49, Disit/SRRF09 de 06 de fevereiro de 2.007:

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

2.4.1.3 IRPJ e CSLL sobre a Operação *Back to Back*

O cálculo dos impostos de IRPJ e CSLL relativos às operações de *Back to Back*, ocorre de acordo o regime tributário adotado pela empresa, auferidos de acordo as alíquotas vigentes.

Além disso, a Receita Federal do Brasil traz a tratativa de aplicação da legislação de preço de transferência para a incidência de IRPJ e CSLL, somente nos casos de operações de *Back to Back* com pessoas vinculadas e para países com tributação favorecida mesmo para pessoas vinculadas, conforme a Instrução Normativa IN RFB 1.312/12, artigo 37.

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.

Assim, é importante definir o reconhecimento contábil da operação a fim de identificar novas incidências de tributos e evidenciar como se ela comporta contabilmente.

2.5 Reconhecimento de Receita da Operação *Back to Back*

Pode-se entender a operação *Back to Back* a partir de dois momentos importantes. Primeiramente ocorre a compra da mercadoria no exterior, porém ela não é nacionalizada, ou seja, ela não entra em território brasileiro. Num segundo momento, a empresa vende essa mercadoria, ou melhor, entrega a mercadoria ao país comprador, concretizando o fim da operação.

Como não acontece a entrada da mercadoria no país, não há legalmente a obrigatoriedade de emissão de notas fiscais para reconhecimento da operação, assim, os documentos usados nos processos, como por exemplo - e o mais habitual - a Fatura Pro Forma ou Pro Forma Invoice, poderão servir de embasamento para o reconhecimento contábil da operação. De acordo a ITG 2000 artigo 27, “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”. ”, assim, valida-se esses documentos para originar os lançamentos contábeis.

Além disso, para reconhecer as receitas decorrentes da operação *Back to Back*, pode-se considerar as instruções do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC 47¹. Nesse caso, de acordo o Item 9 do CPC 47, deve-se contabilizar a receita diante dos efeitos dos contratos, conforme segue abaixo:

A entidade deve contabilizar os efeitos de um contrato com um cliente que esteja dentro do alcance deste pronunciamento somente quando todos os critérios a seguir forem atendidos: (a) quando as partes do contrato aprovarem o contrato (por escrito, verbalmente ou de acordo com outras práticas usuais de negócios) e estiverem comprometidas em cumprir suas respectivas obrigações;

(b) quando a entidade puder identificar os direitos de cada parte em relação aos bens ou serviços a serem transferidos;

(c) quando a entidade puder identificar os termos de pagamento para os bens ou serviços a serem transferidos;

(d) quando o contrato possuir substância comercial (ou seja, espera-se que o risco, a época ou o valor dos fluxos de caixa futuros da entidade se modifiquem como resultado do contrato); e

(e) quando for provável que a entidade receberá a contraprestação à qual terá direito em troca dos bens ou serviços que serão transferidos ao cliente. Ao avaliar se a possibilidade de recebimento do valor da contraprestação é provável, a entidade deve considerar apenas a capacidade e a intenção do cliente de pagar esse valor da contraprestação quando devido. O valor da contraprestação à qual a entidade tem direito pode ser inferior ao preço

¹ CPC 47 – Comitê de Pronunciamentos Contábeis – Receita de Contrato com Cliente.

declarado no contrato se a contraprestação for variável, pois a entidade pode oferecer ao cliente uma redução de preço.

O reconhecimento da receita deverá atender a transferência de controle do bem ou serviço, conforme definido no Item 31 do CPC 47:

A entidade deve reconhecer receitas quando (ou à medida que) a entidade satisfizer à obrigação de performance ao transferir o bem ou o serviço (ou seja, um ativo) prometido ao cliente. O ativo é considerado transferido quando (ou à medida que) o cliente obtiver o controle desse ativo.

A receita deverá ser mensurada, conforme Item 46 do CPC 47:

Quando (ou à medida que) uma obrigação de performance for satisfeita, a entidade deve reconhecer como receita o valor do preço da transação (o qual exclui estimativas de contraprestação variável que sejam restringidas de acordo com os itens 56 a 58), o qual deve ser alocado a essa obrigação de performance.

Pode-se observar que a operação *Back to Back* atende esses quesitos, uma vez que possui o contrato da operação pela Fatura Pro Forma, transfere o bem ao cliente e tem o preço da transação possível de ser mensurado mesmo sendo em moeda estrangeira. Nesse caso, o valor da operação *Back to Back* será considerado como receita e, portanto, passível de tributação.

Assim, mesmo que as mercadorias da operação *Back to Back* não são tributadas pelos impostos de importação, (II, IPI, PIS, COFINS, ICMS) e pelo Imposto de Exportação (IE), a receita auferida na transação será tributada de acordo o regime de cada empresa. Portanto, observa-se a necessidade de um planejamento tributário para definir em qual regime a operação é mais viável.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS OBJETIVOS

De acordo Beuren (2003, p.80) “Por meio do estudo exploratório, busca-se conhecer com maior profundidade o assunto, de modo a torna-lo mais claro ou construir questões importantes para a condução de pesquisa. ”

Assim, será usada a pesquisa exploratória, a fim de se conhecer mais sobre a operação *Back to Back*, procurando aprofundar nas questões tributárias e de reconhecimento contábil.

3.2 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS PROCEDIMENTOS

Para aprofundar os estudos, será realizado um estudo de caso, conforme definição de Beuren:

A pesquisa tipo estudo de caso caracteriza-se principalmente pelo estudo concentrado de um único caso. Esse estudo é preferido pelos pesquisadores que desejam aprofundar conhecimentos a respeito de determinado caso específico. (BEUREN, 2003, p.84)

3.3 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO À ABORDAGEM DO PROBLEMA

A problemática será abordada por meio de pesquisa qualitativa, a fim de aprofundar o tema, conforme define Beuren:

Na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado. A abordagem qualitativa visa destacar características não observadas por meio de estudo quantitativo, haja vista a superficialidade deste último. (BEUREN, 2003, p.92):

3.4 LEVANTAMENTO DE DADOS E INFORMAÇÕES

Será usado uma empresa fictícia para realizar o estudo sobre a operação *Back to Back* nos três regimes tributários: Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real.

4 ESTUDO DE CASO

Para o estudo de caso, será considerado uma empresa fictícia no ramo de componentes eletrônicos de informática, cuja operação *Back to Back* ocorrerá entre os países da China, Brasil e Estados Unidos, denominada Soluções & Soluções S/A. Nesse exemplo, a empresa no Brasil compra de uma empresa da China e vende para outra localizada nos Estados Unidos, promovendo a triangulação na data fictícia de

17/06/2020, cuja cotação do dólar para compra é de US\$ 5,2492 e para venda é de US\$ 5,2499, de acordo a consulta realizada no Banco Central, em 18/06/2020².

Considerando que a primeira operação da empresa é uma aquisição de 1.000 unidades a US\$60,00, totalizando US\$60.000,00 em componentes eletrônicos – NCM 8473.30.41 Placas Mãe (*mother boards*), conforme tabela TIPI³ -, que convertidos para valores em reais totaliza R\$314.994,00.

A mesma quantidade do produto será vendida por U\$144,79 a unidade, totalizando U\$144.788,85, que convertidos para reais, totaliza R\$760.127,01.

4.1 Estudo de Caso – Importação

Nesse processo hipotético de importação da China para o Brasil, a operação apresentaria a seguinte incidência tributária:

Tabela 1 – Valor Aduaneiro

Valor Aduaneiro	
Valor da Importação	314.994,00
Frete Internacional	524,99
Seguro Internacional	524,99
THC (Capatazia)	571,28
Taxa Siscomex	214,50
Total do Valor Aduaneiro	316.829,76

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 2 – Impostos sobre Importação

Imposto	Alíquota	Valor
Imposto de Importação (II)	12%	37.993,83
Imposto sobre Produto Industrializado (IPI)	15%	53.191,36
PIS-Importação	2,1%	6.648,92
Cofins-Importação	9,65%	30.553,37
ICMS- Importação	18%	97.730,62
Total de Impostos		226.118,10

² Consulta realizada em 18/06/2020 <https://www4.bcb.gov.br/pec/taxas/port/ptaxnpesq.asp?frame=1>

³ Consulta realizada em 18/06/2020 <https://receita.economia.gov.br/acesso-rapido/legislacao/documentos-e-arquivos/tipi-1.pdf>

	(conclusão)
Custo Total da Importação	542.947,86

Fonte: Dados da pesquisa

Para as empresas tributadas pelo Simples Nacional, os valores correspondentes aos impostos de importação são recolhidos em documentos arrecadatários separados, conforme parágrafo 1º do Artigo 13, da Lei Complementar 123/2006, já referenciado.

As empresas tributadas pelo Lucro Presumido sujeitas ao regime cumulativo, não recuperam os créditos de PIS e COFINS, mas incorporam esses valores ao custo dos produtos. Entretanto, é permitido se beneficiarem do crédito sobre os impostos IPI e ICMS, assim, nesse caso, o valor do crédito para IPI é de R\$ 53.191,36 e ICMS é de R\$ 97.730,62, totalizando R\$ 150.921,98.

Em contrapartida as empresas tributadas pelo Lucro Real, sujeitas ao regime não-cumulativo, podem tomar créditos dos impostos. Nesse caso, há a recuperação de crédito nos valores de IPI R\$ 53.191,36, PIS-Importação R\$ 6.648,92, COFINS-Importação R\$ 30.553,37, ICMS-Importação R\$ 97.730,62, totalizando R\$ 188.124,27.

4.2 Estudo de Caso – Exportação

O tratamento fiscal das exportações brasileiras segue dispositivos constitucionais que garantem a desoneração dos tributos e, nesse caso hipotético de exportação do Brasil para os Estados Unidos, cujo valor é R\$760.127,01, a despesa tributária é nula, pois, para o produto em questão, ocorre a seguinte situação:

Tabela 3 – Impostos sobre Exportação

Imposto	Situação
Imposto de Exportação	Não sujeito
Imposto sobre Produto Industrializado (IPI)	Imune/ Não contribuinte
PIS-Exportação	Não Incidência
COFINS-Exportação	Não Incidência
ICMS- Exportação	Não Incidência
Total de Crédito de Impostos	0,00

Fonte: Dados da pesquisa

Apesar de o Imposto de Exportação ser um tributo pago no ato do despacho da mercadoria para o exterior, de acordo a regulamentação do governo federal através da normatização do Decreto-Lei 1.578, de 11 de outubro de 1977⁴, quando ficou decidido que o Poder Executivo relacionaria os produtos sujeitos ao imposto e todos os demais estariam acobertados pela isenção. Assim, como o imposto é atribuído a casos específicos listados em lei, os componentes eletrônicos – NCM 8473.30.41 Placas Mãe (*mother boards*) objeto desse estudo, não está sujeito a tributação pelo IE.

É importante salientar que, apesar de existir a desoneração de diversos tributos nas operações de vendas externas, quando se trata do IRPJ e da CSLL as receitas de exportações são tributadas, de acordo com o regime de tributação optante pela empresa no período. O detalhamento dessas operações e o cálculo do IRPJ e CSLL serão apresentados ao longo desse estudo.

4.3 Estudo de Caso – Operação *Back to Back*

Por não se caracterizar como uma operação de importação ou de exportação, no caso hipotético, a operação triangular *Back to Back*, não sofreria a incidência de R\$542.947,86 de tributos de importação e não sofreria a incidência de tributos de exportação – mesmo considerando o fato do produto ser isento -. Além disso, possíveis custo com fretes e despesas aduaneiras, em regra, ficam a encargo do comprador, situado no país que receberá a mercadoria e, portanto, sujeito as normas daquele país. Assim, percebe-se algumas das vantagens de uma empresa brasileira trabalhar com a operação *Back to Back*, devido à redução significativa dos custos de negociação no mercado exterior.

Entretanto, a empresa não está livre de reconhecer a operação *Back to Back* nas demonstrações contábeis, bem como de ser tributada de acordo o seu regime tributário.

⁴ Art.1º - O Imposto sobre a Exportação, para o estrangeiro, de produto nacional ou nacionalizado tem como fato gerador a saída deste do território nacional.

§ 3º O Poder Executivo relacionará os produtos sujeitos ao imposto

4.4 Estudo de Caso – Reconhecimento Contábil Importação:

Primeiramente, será realizado o reconhecimento da entrada da mercadoria considerando o processo de importação dos produtos e o regime tributário. Para compor o caso hipotético, será considerado a data de pagamento ao fornecedor estrangeiro em 07/06/2020, cujo cotação do dólar para compra é de U\$ 4,9325 e para venda é de U\$ 4,9331, de acordo a consulta realizada no Banco Central, em 18/06/2020⁵.

Assim, na compra de 1.000 unidades a US\$60,00, totalizando US\$60.000,00 em componentes eletrônicos – NCM 8473.30.41 Placas Mãe (mother boards), conforme tabela TIPI⁶ -, que convertidos para valores em reais totaliza R\$ 295.986,00, valor esse que será pago como forma de adiantamento ao fornecedor estrangeiro. Além disso, será considerada a contratação da empresa prestadora de serviços de despachante aduaneiro Aduana Comércio Exterior Ltda., cujo valor da nota fiscal é de R\$ 2.000,00.

Considerando a prática do mercado em realizar pagamento adiantado para o fornecedor estrangeiro e para o despachante aduaneiro, a contabilização de uma importação ocorre da seguinte maneira, de acordo o regime tributário.

4.4.1 Importação - Simples Nacional:

As contabilizações serão realizadas de acordo com os dados propostos, seguindo os princípios contábeis e as legislações vigentes:

Tabela 4 – Contabilização Importação Simples Nacional

Contabilização em 07/06/2020	Valores
D: Adiantamento de Fornecedores - Despachante Aduaneiro - AC	229.953,86
C: Banco - AC	229.953,86
D: Adiantamento de Fornecedores Estrangeiro - AC	295.986,00
C: Banco - AC	295.986,00

⁵ Consulta realizada em 18/06/2020 <https://www4.bcb.gov.br/pec/taxas/port/ptaxnpesq.asp?frame=1>

⁶ Consulta realizada em 18/06/2020 <https://receita.economia.gov.br/acesso-rapido/legislacao/documentos-e-arquivos/tipi-1.pdf>

	(conclusão)
Contabilização em 17/06/2020	Valores
D: Despesa com Importação - Despachante Aduaneiro - CR	2.000,00
C: Fornecedores - Despachante Aduaneiro - PC	2.000,00
D: Fornecedor - Despachante Aduaneiro - PC	2.000,00
D: Estoque - AC	227.953,86
C: Adiantamento de Fornecedores - Despachante Aduaneiro - AC	229.953,86
D: Estoque - AC	314.994,00
C: Fornecedores Estrangeiros - PC	314.994,00
D: Fornecedores Estrangeiros - PC	314.994,00
C: Variação Cambial Ativa - CR	19.008,00
C: Adiantamento de Fornecedores Estrangeiro - AC	295.986,00

Fonte: Dados da pesquisa

Legenda: AC – Ativo Circulante; PC - Passivo Circulante; CR – Conta de Resultado

Neste caso, o valor de frete internacional – R\$ 524,99, de despesas aduaneiras R\$ 1.310,77 e dos impostos sobre importação - R\$ 216.118,10, totalizando R\$ 227.953,86, são considerados custo de mercadoria, sendo contabilizados na conta Estoques – Ativo Circulante, conforme a definição de custo de aquisição do item 11 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC 16⁷.

“O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição. (NR) (Nova Redação dada pela Revisão CPC n.º 1, de 8/01/2010) ”.

Assim, a conta Estoques – Ativo Circulante é composta pelo valor da mercadoria de R\$ 314.994,00, acrescido do custo da mercadoria de R\$ 227.953,86, totalizando R\$ 542.947,86.

Nas contas de resultado, foram contabilizados o valor de despesa com importação, que é a prestação de serviços do despachante aduaneiro – R\$ 2.000,00 e a variação cambial ativa de R\$ 19.008,00.

⁷ CPC 16 – Comitê de Pronunciamentos Contábeis – Estoques.

4.4.2 Importação - Lucro Presumido:

As contabilizações serão realizadas de acordo com os dados propostos, seguindo os princípios contábeis e as legislações vigentes:

Tabela 5 – Contabilização Importação Lucro Presumido

Contabilização em 07/06/2020	Valores
D: Adiantamento de Fornecedores - Despachante Aduaneiro - AC	229.953,86
C: Banco - AC	229.953,86
D: Adiantamento de Fornecedores Estrangeiro - AC	295.986,00
C: Banco - AC	295.986,00
Contabilização em 17/06/2020	Valores
D: Despesa com Importação - Despachante Aduaneiro - CR	2.000,00
C: Fornecedores - Despachante Aduaneiro - PC	2.000,00
D: Fornecedor - Despachante Aduaneiro - PC	2.000,00
D: Estoque - AC	77.031,88
D: Imposto sobre Produto Industrializado (IPI) a Recuperar - AC	53.191,36
D: ICMS Importação a Recuperar - AC	97.730,62
C: Adiantamento de Fornecedores - Despachante Aduaneiro - AC	229.953,86
D: Estoque - AC	314.994,00
C: Fornecedores Estrangeiros - PC	314.994,00
D: Fornecedores Estrangeiros - PC	314.994,00
C: Variação Cambial Ativa - CR	19.008,00
C: Adiantamento de Fornecedores Estrangeiro - AC	295.986,00

Fonte: Dados da pesquisa

Legenda: AC – Ativo Circulante; PC - Passivo Circulante; CR – Conta de Resultado

Na tributação pelo Lucro Presumido Cumulativo ocorre a recuperação de alguns impostos, neste caso IPI – R\$ 53.191,36 e ICMS – R\$ 97.730,62, contabilizados nas contas de impostos a recuperar no Ativo Circulante. O restante dos tributos pagos, agrega ao custo e são contabilizados na conta Estoque – Ativo Circulante, que somado ao frete e outras despesas aduaneiras, totaliza R\$ 77.031,88, conforme CPC 16 Item 11, já referenciado.

Assim, a conta Estoques – Ativo Circulante é composta pelo valor da mercadoria de R\$ 314.994,00, acrescido do custo da mercadoria de R\$ 77.031,88, totalizando R\$ 392.025,88.

Nas contas de resultado, foram contabilizados o valor de despesa com importação, que é a prestação de serviços do despachante aduaneiro – R\$ 2.000,00 e a variação cambial ativa de R\$ 19.008,00.

4.4.3 Importação - Lucro Real:

As contabilizações serão realizadas de acordo com os dados propostos, seguindo os princípios contábeis e as legislações vigentes:

Tabela 6 – Contabilização Importação Lucro Real

Contabilização em 07/06/2020	Valores
D: Adiantamento de Fornecedores - Despachante Aduaneiro - AC	229.953,86
C: Banco - AC	229.953,86
D: Adiantamento de Fornecedores Estrangeiro - AC	295.986,00
C: Banco - AC	295.986,00
Contabilização em 17/06/2020	Valores
D: Despesa com Importação - Despachante Aduaneiro - CR	2.000,00
C: Fornecedores - Despachante Aduaneiro - PC	2.000,00
D: Fornecedor - Despachante Aduaneiro - PC	2.000,00
D: Estoque - AC	39.829,59
D: Imposto sobre Produto Industrializado (IPI) a Recuperar - AC	53.191,36
D: PIS-Importação a Recuperar - AC	6.648,92
D: COFINS-Importação a Recuperar - AC	30.553,37
D: ICMS Importação a Recuperar - AC	97.730,62
C: Adiantamento de Fornecedores - Despachante Aduaneiro - AC	229.953,86
D: Estoque - AC	314.994,00
C: Fornecedores Estrangeiros - PC	314.994,00
D: Fornecedores Estrangeiros - PC	314.994,00
C: Variação Cambial Ativa - CR	19.008,00
C: Adiantamento de Fornecedores Estrangeiro - AC	295.986,00

Fonte: Dados da pesquisa

Legenda: AC – Ativo Circulante; PC - Passivo Circulante; CR – Conta de Resultado

Já na tributação pelo lucro real ocorre a recuperação dos impostos, neste caso IPI – R\$ 53.191,36, PIS – R\$ 6.648,92, COFINS – R\$ 30.553,37 e ICMS – R\$ 97.730,62, totalizando R\$ 188.124,77, contabilizados nas contas de impostos a recuperar no Ativo Circulante. O Imposto de Importação – R\$ 37.993,83, por não ser recuperável, agrega ao custo e é contabilizado na conta Estoque – Ativo Circulante,

além do frete - R\$ 524,99 e outras despesas aduaneiras – R\$ 1.310,77, conforme CPC 16 Item 11, já referenciado.

Assim, a conta Estoques – Ativo Circulante é composta pelo valor da mercadoria de R\$ 314.994,00, acrescido do custo da mercadoria de R\$ 39.829,59, totalizando R\$ 354.823,59.

Nas contas de resultado, foram contabilizados o valor de despesa com importação, que é a prestação de serviços do despachante aduaneiro – R\$ 2.000,00 e a variação cambial ativa de R\$ 19.008,00.

4.5 Estudo de Caso – Reconhecimento Contábil Exportação:

O reconhecimento contábil da receita de exportação ocorrerá no dia em que a operação foi realizada, assim na data hipotética de 18/06/2020, será registrado o valor de R\$ 760.127,01 como receita tributável para os três regimes tributários, por se tratar da primeira e única venda da empresa.

4.5.1 Exportação - Simples Nacional:

As contabilizações serão realizadas de acordo com os dados propostos, seguindo os princípios contábeis e as legislações vigentes:

Tabela 7 – Contabilização Exportação Simples Nacional

Contabilização em 18/06/2020	Valores
D: Clientes a Receber - AC	760.127,01
C: Receita sobre Venda - CR	760.127,01
D: Banco - AC	760.127,01
C: Clientes a Receber - AC	760.127,01
D: Custo de Mercadoria Vendida - CR	542.947,86
C: Estoque - AC	542.947,86

Fonte: Dados da pesquisa

Legenda: AC – Ativo Circulante; CR – Conta de Resultado

Nesse caso, ocorreu o reconhecimento de receita no valor de R\$ 760.127,01 e o custo de mercadoria vendida de R\$ 542.947,86.

4.5.2 Exportação - Lucro Presumido

As contabilizações serão realizadas de acordo com os dados propostos, seguindo os princípios contábeis e as legislações vigentes:

Tabela 8 – Contabilização Exportação Lucro Presumido

Contabilização em 18/06/2020	Valores
D: Clientes a Receber - AC	760.127,01
C: Receita sobre Venda - CR	760.127,01
D: Banco - AC	760.127,01
C: Clientes a Receber - AC	760.127,01
D: Custo de Mercadoria Vendida - CR	392.025,88
C: Estoque - AC	392.025,88

Fonte: Dados da pesquisa

Legenda: AC – Ativo Circulante; CR – Conta de Resultado

Nesse caso, ocorreu o reconhecimento de receita no valor de R\$ 760.127,01 e o custo de mercadoria vendida de R\$ 392.025,88.

4.5.3 Exportação - Lucro Real

As contabilizações serão realizadas de acordo com os dados propostos, seguindo os princípios contábeis e as legislações vigentes:

Tabela 9 – Contabilização Exportação Lucro Real

Contabilização em 18/06/2020	Valores
D: Clientes a Receber - AC	760.127,01
C: Receita sobre Venda - CR	760.127,01
D: Banco - AC	760.127,01
C: Clientes a Receber - AC	760.127,01
D: Custo de Mercadoria Vendida - CR	354.823,59
C: Estoque - AC	354.823,59

Fonte: Dados da pesquisa

Legenda: AC – Ativo Circulante; CR – Conta de Resultado

4.6 Estudo de Caso – Reconhecimento Contábil Operação *Back to Back*:

Na operação de *Back to Back*, como não ocorre despesas aduaneiras e não há incidência de impostos de importação, a forma de reconhecimento contábil será igual nos três regimes de tributação em estudo - Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real.

Assim, o reconhecido como custo do produto adquirido será o valor da compra, neste caso, R\$ 314.994,00, contabilizado na conta Estoque – Ativo Circulante, na data da aquisição em 17/06/2020. Já o reconhecimento da receita numa operação *Back to Back*, será o valor da venda, neste caso, R\$ 760.127,01, contabilizado na data de 18/06/2020, bem como o reconhecimento do valor do Custo de Mercadoria Vendido – CMV, de R\$ 314.994,00.

Tabela 10 – Contabilização *Back to Back*

Contabilização em 17/06/2020	Valores
D: Estoque - AC	314.994,00
C: Fornecedores Estrangeiros - PC	314.994,00
D: Fornecedores Estrangeiros - PC	314.994,00
C: Banco - AC	314.994,00
Contabilização em 18/06/2020	Valores
D: Clientes a Receber - AC	760.127,01
C: Receita sobre Venda - CR	760.127,01
D: Clientes a Receber - AC	760.127,01
C: Banco - AC	760.127,01
D: Custo de Mercadoria Vendida - CR	314.994,00
C: Estoque - AC	314.994,00

Fonte: Dados da pesquisa

Legenda: AC – Ativo Circulante; CR – Conta de Resultado

4.7 Estudo de Caso – Apuração de Impostos e Demonstração do Resultado.

A apuração dos impostos e demonstração do resultado serão realizados a partir dos dados hipotéticos já apresentados, nos regimes tributários de Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real.

Paralelamente a demonstração do resultado, será apresentado uma análise horizontal em percentual, considerando 100% para a receita bruta em relação aos outros dados.

4.7.1 Apuração de Impostos - Simples Nacional

Para a apuração do imposto do Simples Nacional será considerado o valor de receita bruta apurada nos últimos 12 meses de R\$ 760.121,01, multiplicada pela alíquota 10,70%, conforme tabela do Anexo I da Lei 123/2006⁸.

Tabela 11 – Apuração de Impostos Simples Nacional

Receita Acumulada	760.121,01
Receita	760.121,01
Alíquota	10,70%
Total	81.332,95
Parcela a Deduzir	-22.500,00
Valor da Subtração	58.832,95
Divisão por RBT12	0,08
Valor a Pagar	58.832,95

Fonte: Dados da pesquisa

Na demonstração de resultado, observa-se que em relação a receita, o custo de mercadorias vendidas equivale a 71%, os impostos incidentes a 8% e as despesas operacionais a 0,41%, totalizando 79,41% de despesas. Levando em consideração o percentual de 3% referente a variação cambial, o lucro líquido do exercício para a tributação pelo regime do Simples Nacional, equivale a 23% da receita bruta.

Tabela 12 – Demonstração do Resultado - Simples Nacional

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO	jun/20	Percentual s/ Receita
RECEITA OPERACIONAL BRUTA	760.121,01	100%
Venda de Produtos	760.121,01	
(-) DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA	58.832,95	8%
Impostos incidentes	58.832,95	
(=) RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA	701.288,06	92%
CUSTOS DE MERCADORIA VENDIDA	542.947,86	71%
(-) Custo de Mercadoria Vendido - CMV	542.947,86	
(=) LUCRO BRUTO OPERACIONAL	158.340,20	21%
(-) DESPESAS OPERACIONAIS	3.100,00	0,41%

⁸ normas.receita.fazenda.gov.br, acesso em 05/07/2020

		(conclusão)
Despesas Comerciais	2.000,00	
Despesas Administrativas	1.000,00	
Despesas Financeira	100,00	
Receitas Financeira	19.008,00	3%
(=) LUCRO LÍQUIDO OPERACIONAL	174.248,20	23%
(=) LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	174.248,20	23%

Fonte: Dados da pesquisa

4.7.2 Apuração de Impostos - Lucro Presumido

Considerando que para as receitas de exportações ocorre a não incidência de impostos, nesse caso, os impostos PIS, COFINS e ICMS serão zero.

Para calcular o IPRJ e a CSLL, se faz necessário conhecer a margem de lucro presumida aplicando o percentual de 8% - IRPJ e de 12% - CSLL, para o caso específico (Vendas de Placas Mãe - *mother boards*) sobre a receita bruta auferida no período. Na sequência, calcular os tributos devidos com as alíquotas previstas na legislação, sendo IRPJ - 15% e CSLL - 9%.

Esta apuração refere-se ao 2º trimestre, assim o valor do adicional foi calculado considerando um mês - junho 2020 –, conforme a memória de cálculo abaixo:

Tabela 13 – Apuração de Impostos - Lucro Presumido

Receita Líquida de Vendas	760.121,01
Receita Trimestral	760.121,01
Receita Financeira	19.008,00
Margem de Presunção	8%
Base de Cálculo Lucro Presumido	79.817,68
IRPJ (79.817,68 x 15%)	11.972,65
Adicional IRPJ - (59.817,68 x 10%)	5.981,77
Total a Pagar IRPJ	17.954,42
Margem de Presunção CSLL	12%
Base de Cálculo Lucro Presumido	110.222,52
CSLL (110.222,52 x 9%)	9.920,03
Total a Pagar CSLL	9.920,03
PIS - Não incidência	0,00
COFINS - Não incidência	0,00
ICMS - Não incidência	0,00
IE - Não sujeito	0,00

	(conclusão)
IPI - Imune/ Não contribuinte	0,00
Total de Impostos a Pagar	27.874,45
Fonte: Dados da pesquisa	

Na demonstração de resultado, observa-se que em relação a receita, o custo de mercadorias vendidas equivale a 52% e as despesas operacionais a 0,41%, totalizando 52,41% de despesas. Além disso, não ocorreu impostos incidentes para dedução da receita bruta, pois trata-se de uma receita de exportação e, portanto, não há incidência de impostos, conforme indicado na Tabela 3 – Impostos sobre Importação. Entretanto, ocorre a tributação de CSLL e IRPJ sobre o faturamento, cuja porcentagem é de 51% em relação a receita bruta.

Assim, levando em consideração o percentual de 3% referente a variação cambial, o lucro líquido do exercício para a tributação pelo regime do Lucro Presumido Cumulativo, equivale a 47% da receita bruta.

Tabela 14 – Demonstração do Resultado - Lucro Presumido

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO	jun/20	Percentual s/ Receita
RECEITA OPERACIONAL BRUTA	760.121,01	100%
Venda de Produtos	760.121,01	
(-) DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA	0,00	0%
Impostos incidentes	0,00	
(=) RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA	760.121,01	100%
CUSTOS DE MERCADORIA VENDIDA	392.025,88	52%
(-) Custo de Mercadoria Vendido - CMV	392.025,88	
(=) LUCRO BRUTO OPERACIONAL	368.095,13	48%
(-) DESPESAS OPERACIONAIS	3.100,00	0,41%
Despesas Comerciais	2.000,00	
Despesas Administrativas	1.000,00	
Despesas Financeira	100,00	
Receitas Financeira	19.008,00	3%
(=) LUCRO LÍQUIDO OPERACIONAL	384.003,13	51%
(=) RESULTADO OPERACIONAL ANTES DO IRPJ/CSLL	384.003,13	51%
LUCRO ANTES DA CSLL E IRPJ	384.003,13	51%
Provisão da CSLL	9.920,03	
Provisão da IRPJ	17.954,42	
LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	356.128,68	47%

Fonte: Dados da pesquisa

4.7.3 Apuração de Impostos - Lucro Real

Considerando que para as receitas de exportações ocorre a não incidência de impostos, nesse caso, os impostos PIS, COFINS e ICMS serão zero.

Para a apuração do IRPJ e CSLL pelo regime tributário do Lucro Real, considera-se os ajustes positivos (adições) ou negativos (exclusões) sobre o lucro ou prejuízo contábil, para se chegar ao lucro efetivamente apurado.

Esta apuração refere-se ao mês de junho 2020, assim o valor do adicional foi calculado considerando um mês, conforme a memória de cálculo abaixo:

Tabela 15 – Apuração de Impostos - Lucro Real

Lucro Líquido Operacional	421.205,42
IRPJ - 15%	63.180,81
Adicional IRPJ - (401.205,42 x 10%)	40.120,54
CSLL - 9%	37.908,49
Total a Pagar IRPJ	103.301,35
Total a Pagar CSLL	37.908,49
PIS - Não incidência	0,00
COFINS - Não incidência	0,00
ICMS - Não incidência	0,00
IE - Não sujeito	0,00
IPI - Imune/ Não contribuinte	0,00
Total de Impostos a Pagar	141.209,84

Fonte: Dados da pesquisa

Na demonstração de resultado, observa-se que em relação a receita, o custo de mercadorias vendidas equivale a 47% e as despesas operacionais a 0,41%, totalizando 47,41% de despesas. Além disso, não ocorreu impostos incidentes para dedução da receita bruta, pois trata-se de uma receita de exportação e, portanto, não há incidência de impostos, conforme indicado na Tabela 3 – Impostos sobre Importação. Entretanto, ocorre a tributação de CSLL e IRPJ sobre o lucro líquido, cuja porcentagem é de 55% em relação a receita bruta.

Assim, levando em consideração o percentual de 3% referente a variação cambial, o lucro líquido do exercício para a tributação pelo regime do Lucro Real, equivale a 37% da receita bruta.

Tabela 16 – Demonstração do Resultado - Lucro Real

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO	jun/20	Percentual s/ Receita
RECEITA OPERACIONAL BRUTA	760.121,01	100%
Venda de Produtos	760.121,01	
(-) DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA	0,00	0%
Impostos incidentes	0,00	
(=) RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA	760.121,01	100%
CUSTOS DE MERCADORIA VENDIDA	354.823,59	47%
(-) Custo de Mercadoria Vendido - CMV	354.823,59	
(=) LUCRO BRUTO OPERACIONAL	405.297,42	53%
(-) DESPESAS OPERACIONAIS	3.100,00	0,41%
Despesas Comerciais	2.000,00	
Despesas Administrativas	1.000,00	
Despesas Financeira	100,00	
Receitas Financeira	19.008,00	3%
(=) LUCRO LÍQUIDO OPERACIONAL	421.205,42	55%
(=) RESULTADO OPERACIONAL ANTES DO IRPJ/CSLL	421.205,42	55%
LUCRO ANTES DA CSLL E IRPJ	421.205,42	55%
Provisão da CSLL	37.908,49	
Provisão da IRPJ	103.301,35	
LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	279.995,58	37%

Fonte: Dados da pesquisa

4.8 Estudo de Caso – Apuração de Impostos *Back to Back*

A apuração dos impostos e demonstração do resultado referente a operação *Back to Back* serão realizados a partir dos dados hipotéticos já apresentados, nos regimes tributários de Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real.

Paralelamente a demonstração do resultado, será apresentado uma análise horizontal em percentual, considerando 100% para a receita bruta em relação aos outros dados.

4.8.1 Apuração de Impostos *Back to Back* - Simples Nacional

Para a apuração do imposto do Simples Nacional será considerado o valor de receita bruta apurada nos últimos 12 meses de R\$ 760.121,01, multiplicada pela alíquota 10,70%, conforme tabela do Anexo I da Lei 123/2006⁹.

Tabela 17 – Apuração de Impostos *Back to Back* - Simples Nacional

Receita Acumulada	760.121,01
Receita	760.121,01
Alíquota	10,70%
Total	81.332,95
Parcela a Deduzir	-22.500,00
Valor da Subtração	58.832,95
Divisão por RBT12	0,08
Valor a Pagar	58.832,95

Fonte: Dados da pesquisa

Na demonstração de resultado referente a operação *Back to Back*, observa-se que em relação a receita, o custo de mercadorias vendidas equivale a 41%, os impostos incidentes a 8% e as despesas operacionais a 0,14%, totalizando 49,14% de despesas. Assim, o lucro líquido do exercício para a tributação pelo regime do Simples Nacional, equivale a 51% da receita bruta.

Tabela 18 – Demonstração do Resultado *Back to Back* - Simples Nacional

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO	jun/20	Percentual s/ Receita
RECEITA OPERACIONAL BRUTA	760.121,01	100%
Venda de Produtos	760.121,01	
(-) DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA	58.832,95	8%
Impostos incidentes	58.832,95	
(=) RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA	701.288,06	92%
CUSTOS DE MERCADORIA VENDIDA	314.994,00	41%
(-) Custo de Mercadoria Vendido - CMV	314.994,00	
(=) LUCRO BRUTO OPERACIONAL	386.294,06	51%
(-) DESPESAS OPERACIONAIS	1.100,00	0,14%
Despesas Comerciais	0,00	
Despesas Administrativas	1.000,00	
Despesas Financeira	100,00	
Receitas Financeira	0,00	
(=) LUCRO LÍQUIDO OPERACIONAL	385.194,06	51%
(=) RESULTADO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	385.194,06	51%

⁹ normas.receita.fazenda.gov.br, acesso em 05/07/2020

Fonte: Dados da pesquisa

4.8.2 Apuração de Impostos *Back to Back* - Lucro Presumido

No Lucro Presumido regime cumulativo as alíquotas para o PIS/PASEP e da COFINS são, respectivamente, de 0,65% e de 3%, conforme determinação legal¹⁰, e serão calculadas sobre o valor da fatura R\$ 760.121,01.

Para calcular o IPRJ e a CSLL, se faz necessário conhecer a margem de lucro presumida aplicando o percentual de 8% - IRPJ e de 12% - CSLL, para o caso específico (Vendas de Placas Mãe - *mother boards*) sobre a receita bruta auferida no período. Na sequência, calcular os tributos devidos com as alíquotas previstas na legislação, sendo IRPJ - 15% e CSLL - 9%.

Esta apuração refere-se ao 2º trimestre, assim o valor do adicional foi calculado considerando um mês - junho 2020 –, conforme a memória de cálculo abaixo:

Tabela 19 – Apuração de Impostos *Back to Back* – Lucro Presumido

Receita Líquida de Vendas	760.121,01
Receita Trimestral	760.121,01
Margem de Presunção	8%
Base de Cálculo Lucro Presumido	60.809,68
IRPJ (60.809,68 x 15%)	9.121,45
Adicional IRPJ - (40.809,68 x 10%)	4.080,97
Total a Pagar IRPJ	13.202,42
Margem de Presunção CSLL	12%
Base de Cálculo Lucro Presumido	91.214,52
CSLL (91.214,52 x 9%)	8.209,31
Total a Pagar CSLL	8.209,31
PIS - 0,65%	4.940,79
COFINS - 3%	22.803,63
ICMS - Não incidência	0,00
IE - Não sujeito	0,00
IPI - Imune/ Não contribuinte	0,00
Total de Impostos a Pagar	49.156,14

Fonte: Dados da pesquisa

¹⁰ Lei 10.637/2002 – PIS/PASEP e Lei 10.833/2003 – COFINS

Na demonstração de resultado referente a operação *Back to Back*, observa-se que em relação a receita, o custo de mercadorias vendidas equivale a 41% e as despesas operacionais a 0,14%, totalizando 41,14% de despesas. Além disso, ocorreu impostos incidentes para dedução da receita bruta equivalente a 4%, pois trata-se de uma receita de venda, entretanto, ela não é considerada uma receita de exportação e, portanto, a tributação é devida. Ocorre também a tributação de CSLL e IRPJ sobre o faturamento, cuja porcentagem é de 55% em relação a receita bruta.

Assim, o lucro líquido do exercício para a tributação pelo regime do Lucro Presumido Cumulativo, equivale a 52% da receita bruta.

Tabela 20 – Demonstração do Resultado *Back to Back* – Lucro Presumido

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO	jun/20	Percentual s/ Receita
RECEITA OPERACIONAL BRUTA	760.121,01	100%
Venda de Produtos	760.121,01	
(-) DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA	27.744,42	4%
Impostos incidentes	27.744,42	
(=) RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA	732.376,59	96%
CUSTOS DE MERCADORIA VENDIDA	314.994,00	41%
(-) Custo de Mercadoria Vendido - CMV	314.994,00	
(=) LUCRO BRUTO OPERACIONAL	417.382,59	55%
(-) DESPESAS OPERACIONAIS	1.100,00	0,14%
Despesas Comerciais	0,00	
Despesas Administrativas	1.000,00	
Despesas Financeira	100,00	
Receitas Financeira	0,00	
(=) LUCRO LÍQUIDO OPERACIONAL	416.282,59	55%
(=) RESULTADO OPERACIONAL ANTES DO IRPJ/CSLL	416.282,59	55%
LUCRO ANTES DA CSLL E IRPJ	416.282,59	55%
Provisão da CSLL	8.209,31	
Provisão da IRPJ	13.202,42	
LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	394.870,87	52%

Fonte: Dados da pesquisa

4.8.3 Apuração de Impostos *Back to Back* - Lucro Real

As alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS regime não cumulativo são, respectivamente, de 1,65% e de 7,6%, conforme determinação legal¹¹ e também serão calculados sobre o valor da fatura R\$ 760.121,01.

Para a apuração do IRPJ e CSLL pelo regime tributário do Lucro Real, considera-se os ajustes positivos (adições) ou negativos (exclusões) sobre o lucro ou prejuízo contábil, para se chegar ao lucro efetivamente apurado.

Esta apuração refere-se ao mês de junho 2020, assim o valor do adicional foi calculado considerando um mês, conforme a memória de cálculo abaixo:

Tabela 21 – Apuração de Impostos *Back to Back* – Lucro Real

Receita Operacional Bruta	760.121,01
Despesas	70.311,19
Lucro Líquido Operacional	689.809,82
IRPJ - 15%	103.471,47
Adicional IRPJ - (383.297,42 x 10%)	66.980,98
CSLL - 9%	62.082,88
Total a Pagar IRPJ	170.452,45
Total a Pagar CSLL	62.082,88
PIS - 1,65%	12.542,00
COFINS - 7,6%	57.769,20
ICMS - Não incidência	0,00
IE - Não sujeito	0,00
IPI - Imune/ Não contribuinte	0,00
Total de Impostos a Pagar	302.846,53

Fonte: Dados da pesquisa

Na demonstração de resultado referente a operação *Back to Back*, observa-se que em relação a receita, o custo de mercadorias vendidas equivale a 41% e as despesas operacionais a 0,14%, totalizando 41,14% de despesas. Além disso, ocorreu impostos incidentes para dedução da receita bruta equivalente a 9%, pois trata-se de uma receita de venda, entretanto, ela não é considerada uma receita de exportação e, portanto, a tributação é devida. Ocorre também a tributação de CSLL e IRPJ sobre o lucro líquido, cuja porcentagem é de 49% em relação a receita bruta.

¹¹ Lei 10.637/2002 – PIS/PASEP e Lei 10.833/2003 – COFINS

Assim, o lucro líquido do exercício para a tributação pelo regime do Lucro Real, equivale a 19% da receita bruta.

Tabela 22 – Demonstração do resultado *Back to Back* – Lucro Real

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO	jun/20	Percentual s/ Receita
RECEITA OPERACIONAL BRUTA	760.121,01	100%
Venda de Produtos	760.121,01	
(-) DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA	70.311,19	9%
Impostos incidentes	70.311,19	
(=) RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA	689.809,82	91%
CUSTOS DE MERCADORIA VENDIDA	314.994,00	41%
(-) Custo de Mercadoria Vendido - CMV	314.994,00	
(=) LUCRO BRUTO OPERACIONAL	374.815,82	49%
(-) DESPESAS OPERACIONAIS	1.100,00	0,14%
Despesas Comerciais	0,00	
Despesas Administrativas	1.000,00	
Despesas Financeira	100,00	
Receitas Financeira	0,00	
(=) LUCRO LÍQUIDO OPERACIONAL	373.715,82	49%
(=) RESULTADO OPERACIONAL ANTES DO IRPJ/CSLL	373.715,82	49%
LUCRO ANTES DA CSLL E IRPJ	373.715,82	49%
Provisão da CSLL	62.082,88	
Provisão da IRPJ	170.452,45	
LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	141.180,48	19%

Fonte: Dados da pesquisa

4.9 Comparativo - Operação *Back to Back*

Após o levantamento dos valores referentes aos impostos incidentes na importação, exportação e na operação *Back to Back*, será realizado o comparativo entre os regimes tributários, a fim de identificar em qual deles torna-se mais viável realizar uma operação de comércio exterior.

A planilha abaixo, demonstra os impostos sobre importação, exportação e na operação *Back to Back* referente o caso hipotético estudado, sendo que, quando houver impostos a recuperar, os valores estarão negativos, com o objetivo de identificar o quanto efetivamente foi pago de tributos.

Tabela 23 – Comparativo entre os Regimes Tributários

Impostos Incidentes	Importação - Exportação			Operação <i>Back to Back</i>		
	Simple Nacional	Lucro Presumido	Lucro Real	Simple Nacional	Lucro Presumido	Lucro Real
Imposto de Importação (II)	37.993,83	37.993,83	37.993,83	0,00	0,00	0,00
Imposto s/ Produto Industrializado (IPI)	53.191,36	53.191,36	53.191,36	0,00	0,00	0,00
IPI a Recuperar	0,00	-53.191,36	-53.191,36	0,00	0,00	0,00
PIS	6.648,92	6.648,92	6.648,92	0,00	4.940,79	12.542,00
PIS a Recuperar	0,00	0,00	-6.648,92	0,00	0,00	0,00
Cofins	30.553,37	30.553,37	30.553,37	0,00	22.803,63	57.769,20
Cofins a Recuperar	0,00	0,00	-30.553,37	0,00	0,00	0,00
ICMS	97.730,62	97.730,62	97.730,62	0,00	0,00	0,00
ICMS a Recuperar	0,00	-97.730,62	-97.730,62	0,00	0,00	0,00
Imposto de Exportação	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Simple Nacional	58.832,95	0,00	0,00	58.832,95	0,00	0,00
IRPJ	0,00	17.954,42	103.301,35	0,00	13.202,42	170.452,45
CSLL	0,00	9.920,03	37.908,49	0,00	8.209,31	62.082,88
Total de Tributos	284.951,05	103.070,57	179.203,67	58.832,95	49.156,14	302.846,53

Fonte: Dados da pesquisa

Observa-se que a negociação no comércio exterior fica mais onerosa quando tributada pelo Simple Nacional, totalizando R\$ 284.951,05 de impostos recolhidos, sendo R\$ 226.118,10 incidente sobre a importação e R\$ 58.832,95 sobre a receita de exportação.

A tributação mais vantajosa ocorre no Lucro Presumido, que soma um total de R\$ 103.070,57, sendo R\$ 226.118,10 de impostos de importação e R\$ 27.874,45 de impostos sobre a receita de exportação. Neste caso, ocorre a apropriação de créditos de R\$ 150.921,98.

Já para o regime de Lucro Real, mesmo apresentando uma apropriação de créditos maior, de R\$ 188.124,27, o valor da tributação é de R\$ 179.203,67, sendo R\$ 226.118,10 de impostos de importação e R\$ 141.209,84 sobre o lucro, fazendo essa opção também ser onerosa.

Na operação *Back to Back*, observa-se que a tributação pelo Simple Nacional tem como único imposto recolhido, o valor sobre a venda, de R\$ 58.832,95.

A tributação pelo Lucro Presumido na operação *Back to Back*, também se apresenta como a opção mais viável, uma vez que totaliza R\$ 49.156,14 de tributos sobre a receita de venda. Já a tributação pelo Lucro Real, apresentou-se a mais onerosa, totalizando o valor de R\$ 302.846,53 sobre o lucro da operação. É importante

destacar que na operação *Back to Back*, a tributação ocorre sobre o valor da receita e sobre o lucro auferido, porém sem caracterizar a venda como uma exportação.

Assim, conclui-se que mesmo ocorrendo a apropriação de créditos decorrentes da importação, a operação *Back to Back* tributada pelo Lucro Presumido apresentou-se como a mais vantajosa para uma negociação de comércio exterior, oferecendo uma economia tributária de 47,69% em relação as operações de importação e exportação do mesmo regime tributário.

Comparando as demonstrações de resultados, pode-se identificar as porcentagens das despesas em relação a receita bruta, conforme a tabela abaixo:

Tabela 24 – Comparativo entre as Demonstrações de Resultado dos Regimes Tributários

Impostos Incidentes	Importação - Exportação			Operação <i>Back to Back</i>		
	Simple Nacional	Lucro Presumido	Lucro Real	Simple Nacional	Lucro Presumido	Lucro Real
RECEITA OPERACIONAL BRUTA	100%	100%	100%	100%	100%	100%
(-) DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA	8%	0%	0%	8%	4%	9%
(=) RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA	92%	100%	100%	92%	96%	91%
(-)CUSTOS DE MERCADORIA VENDIDA	71%	52%	47%	41%	41%	41%
(=) LUCRO BRUTO OPERACIONAL	21%	48%	53%	51%	55%	49%
(-) DESPESAS OPERACIONAIS	0,41%	0,41%	0,41%	0,14%	0,14%	0,14%
Receitas Financeira	3%	3%	3%	0%	0%	0%
(=) LUCRO LÍQUIDO OPERACIONAL	23%	51%	55%	51%	55%	49%
LUCRO ANTES DA CSLL E IRPJ	0%	51%	55%	0%	55%	49%
LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	23%	47%	37%	51%	52%	19%

Fonte: Dados da pesquisa

Nos processos de importação e exportação, a dedução da receita bruta é maior para o Simples Nacional, bem como o custo de mercadoria vendida, pois nesse regime é apropriado para o estoque todos os valores de tributos de importação, ou seja, não há créditos tributários. Consequentemente obtém-se o menor índice de Lucro Bruto Operacional, impactando o índice de Lucro Líquido que também é o menor, sendo de 23%.

Já na tributação do Lucro Presumido, o índice do custo de mercadoria vendida é maior em comparação ao Lucro Real, portanto, o índice de Lucro Bruto Operacional apresenta-se maior para o Lucro Real, sendo de 53%. Entretanto, o índice tributário de

CSLL e IRPJ é mais elevado para o Lucro Real – 55%, tornando a opção pelo Lucro Presumido mais lucrativa, com o índice de 47% para o Lucro Líquido do Exercício.

Na operação *Back to Back*, pode-se observar que o menor índice de dedução da receita bruta ocorre para o regime do Lucro Presumido, sendo de 4%, devido as alíquotas de impostos serem menores. Como neste caso não ocorre a apropriação de créditos tributários a recuperar, considera-se como valor de custo de mercadoria vendida o valor correspondente a compra, integralmente alocado no estoque, para os três regimes. Assim, o maior índice de Lucro Bruto Operacional refere-se à tributação do Lucro Presumido, no valor de 55%.

Além disso, observa-se que para o Lucro Real os altos valores calculados para CSLL e IRPJ impactaram significativamente o Lucro Líquido do Exercício, cujo índice é 19%. Em contrapartida, esse índice para o Lucro Presumido apresentou-se como o mais elevado, sendo 52%, tornando essa a opção mais lucrativa.

Em concordância com o comparativo monetário, as opções de Lucro Presumido tornam-se as mais viáveis, tanto para o processo de importação e exportação, como para a operação *Back to Back*. Entretanto, entre elas, a opção operação *Back to Back* tributada pelo Lucro Presumido é a mais vantajosa.

5 CONCLUSÃO

Nas negociações de comércio exterior, observa-se que a importação de produtos pode ser onerada pela elevada incidência da carga tributária, mesmo diante da condição de apropriação de créditos tributários, os quais podem ser compensados pelo contribuinte. Em contrapartida nos processos de exportação, a legislação permite a isenção dos impostos, com o intuito não arrecadatório, mas de regular o mercado nacional, pois quanto maior os impostos de importação e menor os de exportação, mais a indústria brasileira será incentivada.

Apesar disso, uma alternativa viável para as negociações com o exterior é a operação triangular *Back to Back*, pois trata-se de uma compra e venda de mercadorias no exterior sem, contudo, elas transitarem em território nacional. Neste caso, uma empresa brasileira adquire o produto de um fornecedor estrangeiro, em seguida vende-o para um cliente estrangeiro, porém, a mercadoria será entregue diretamente para o comprador em seu país. Como a mercadoria não entra fisicamente em território brasileiro não ocorrendo a nacionalização do produto, ou seja, passa a não existir fato gerador dos impostos de importação.

Assim, observa-se que a operação *Back to Back*, oferece uma economia tributária relevante, pois como não ocorre a nacionalização do produto, ela não pode ser caracterizada como importação. Da mesma maneira, a operação *Back to Back* não pode ser caracterizada como exportação, pois não ocorre a saída de mercadoria do território nacional para o exterior, entretanto, acontece uma venda, a qual precisa sofrer a tributação devida, conforme o seu regime tributário.

Considerando os dados apresentados nesse estudo, observou-se que se uma empresa comercializadora de componentes eletrônicos, efetuasse a importação e, posteriormente a exportação desse produto, teria maior viabilidade se optasse pela tributação no regime Lucro Presumido. Da mesma forma, na operação *Back to Back*, ao efetuar a triangulação do mesmo produto, a empresa seria beneficiada pela tributação no regime Lucro Presumido, sendo esta a mais vantajosa, pois apresenta uma economia de 47,69% no total das despesas tributária, em relação a operação de importação e exportação tributada pelo Lucro Presumido.

Vale destacar que, caso a empresa optasse pelo Lucro Real, as operações de importação e exportação seria mais vantajosa que a operação *Back to Back* tributada pelo Lucro Real, uma vez que ao importar, ela se apropria dos créditos decorrentes dos impostos de importação, os quais poderão ser compensados posteriormente. É importante ressaltar que para esse estudo, foi objeto de análise apenas as informações hipotéticas referentes a importação, exportação e operação *Back to Back* e, evidentemente, para que ocorra a aplicação da tributação sugerida, é necessário analisar as informações e particularidades de cada empresa. Assim, sugere-se que, ao deparar-se com a possibilidade de negociação triangular, a empresa avalie suas demonstrações financeiras, a fim de identificar a viabilidade da operação.

Diante dessas considerações, evidencia-se que os objetivos específicos foram alcançados, através da identificação dos impostos relacionados ao comércio exterior e pela apresentação de um estudo e a realização de uma análise sobre a operação *Back to Back*. Destaca-se o grande desafio em relação a esse estudo, pois a operação é pouco conhecida e praticada no mercado, além de possuir legislação e material teórico restritos. Entretanto, facilmente se conclui que a operação *Back to Back* pode ser uma ferramenta muito útil para as empresas devido à redução de custos e, por isso, deve ser levada em consideração na elaboração de um planejamento tributário nas negociações com o comércio exterior.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BEUREN, Ilse Maria. Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade – Teoria e Prática. São Paulo, 2003.

BRASILa – Banco Central do Brasil. Disponível em: <https://www4.bcb.gov.br/pec/taxas/port/ptaxnpesq.asp?frame=1>. Acesso em 18 de junho de 2020;

BRASILb – CTN Código Tributário Nacional. Disponível em: www.planalto.gov.br/cc. Acesso em 19 de outubro de 2.019;

BRASILc – Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC 16 - Estoques, de 08 de maio de 2.009. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=105> Acesso em 19 de outubro de 2020;

BRASILd – Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC 47 - Receita de Contrato com Cliente, de 22 de dezembro de 2.006. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=105> Acesso em 19 de outubro de 2020;

BRASILE – Constituição da República Federativa do Brasil 1.988. Disponível em: www.planalto.gov.br/cc; Acesso em 19 de outubro de 2.019;

BRASILf – Decreto nº 6.306, de 14 de dezembro de 2007. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Atos2007-2010/2007/Decreto/D6306.htm; Acesso em 19 de outubro de 2.019;

BRASILg – Decreto nº 1.578, de 11 de outubro de 1997. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1578.htm. Acesso em 20 de julho de 2.019;

BRASILh - Instrução Normativa IN RFB 1.312, de 28 de dezembro de 2.012. Disponível em: www.normas.receitas.fazenda.gov.br. Acesso em 19 de outubro de 2.019;

BRASILi - Instrução Técnica ITG 2000. Disponível em: www1.cfc.org.br. Acesso em 19 de outubro de 2.019;

BRASILj – Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2.002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10637.htm Acesso em 19 de outubro de 2.019;

BRASIL - Lei 10.865, de 30 de abril de 2.004. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil_03/ Ato2004-2006/2004/Lei/L10.865.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Ato2004-2006/2004/Lei/L10.865.htm). Acesso em 20 de julho de 2.020;

BRASILm - Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2.003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.833compilado.htm. Acesso em 20 de julho de 2.020;

BRASILn - Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1.996 - Lei Kandir. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em 19 de outubro de 2.019;

BRASILo - Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2.006. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/lcp/lcp123.htm. Acesso em 19 de outubro de 2.019;

BRASILp - Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1.996. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9430.htm. Acesso em 19 de outubro de 2.019;

BRASILq - Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1.998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9718. Acesso em 20 de julho de 2020;

BRASILr - Tabela TIPI, de 29 de dezembro de 2006. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/aceso-rapido/legislacao/documentos-e-arquivos/tipi-1.pdf>. Acesso em 18 de junho de 2020;

BROGINI, Gilvan. Tributação e Benefícios Fiscais no Comércio Exterior, Curitiba: Editora IBPEX, 2.008;

FARO, Ricardo e FARO, Fátima. Curso de Comércio Exterior, 3ª Edição, São Paulo: Editora Atlas S.A, 2.012;

LOPEZ, José Manoel Cortiñas e GAMA Marilza. Comércio Exterior Competitivo, 3ª Edição, São Paulo, Editora Aduaneiras, 2.007.

PADOVEZE, Clóvis Luís, Bertassi, André Luís, CILLO, André Alberto, CILLO Geraldo, NAZARETH, Luiz Gustavo Camarano. Contabilidade e Gestão Tributária Teoria, Prática e Ensino.

SABBAG, Eduardo. Direito Tributário Essencial, 3ª Edição. São Paulo: Editora Método, 2.015;

Solução de Consulta nº 49, Disit/SRRF09 de 06 de fevereiro de 2.007: Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=72290> . Acesso em 20 de julho de 2020;

Solução de Consulta 8059, Disit/SRRF08, de 08 de agosto de 2007. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=86758&visao=anotado>. Acesso em 20 de julho de 2020.