

**Os ilícitos aduaneiros e a apuração  
do Imposto de Renda das  
Pessoas Jurídicas**

3º Lugar

**CNEIO LUCIUS DE PONTES E SOUZA**



## **OS ILÍCITOS ADUANEIROS E A APURAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS**

---

### **RESUMO**

Os fatos relacionados à fiscalização do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) envolvidas em remessas ilegais de divisas ao exterior motivaram a realização de uma monografia que trata da coleta de provas das irregularidades na apuração do IRPJ com base nos desembaraços aduaneiros.

Assim, o objetivo do presente trabalho é demonstrar que o aprofundamento das investigações, incluindo os despachos de exportação e importação, poderia, eventualmente, adicionar provas aos lançamentos do IRPJ, na medida em que se poderia confirmar a existência de ilícitos que demandam o envio de recursos ao exterior para complemento do pagamento por importações irregulares ou a remessa ilegal de divisas para o exterior que tem como corolário o depósito, no exterior, em benefício de pessoa jurídica sediada no Brasil.

Para demonstrar a repercussão dos ilícitos aduaneiros na apuração do IRPJ, dividiu-se a monografia em dois tópicos: importação e exportação. Nos dois casos são particularizados ilícitos aduaneiros relacionados ao subfaturamento, ao superfaturamento ou à exportação fictícia e os reflexos contábeis das operações na apuração do IRPJ.

A ênfase dada a subfaturamento, ao superfaturamento e à exportação fictícia decorreu do fato de que a fiscalização do IRPJ normalmente é materializada muito tempo depois dos desembarços de importação ou exportação. Nestes casos, os ilícitos apuráveis são os relacionados ao subfaturamento e ao superfaturamento porque os valores declarados podem ser revistos. No caso da exportação fictícia, quando a carga não existe, a fiscalização pode confirmar o ilícito.

No caso de importações e exportações em quantidade diferente da declarada ou com falsa declaração de conteúdo, muito embora não seja possível a verificação da repercussão na apuração do IRPJ muito tempo após o desembarço, por falta de provas, tópicos específicos foram reservados para tratar da apuração de indícios desses ilícitos pela fiscalização do IRPJ. O objetivo é a prevenção desses ilícitos quando identificadas as empresas que se utilizam desse tipo de expediente.

No que se refere à relação custo–benefício, os procedimentos indicados na monografia, muito embora possam contribuir para a melhoria das ações fiscais na área de tributos internos e na aduaneira, não implicam nenhum custo adicional. Assim, o trabalho trata somente de benefício na execução dos trabalhos fiscais em decorrência da ampliação do foco da fiscalização do IRPJ.

A respeito do aumento da produtividade, espera-se que o trabalho subsidie as ações fiscais futuras, prevenindo ou reprimindo ilícitos aduaneiros e suas consequências na apuração do IRPJ, fato que implica o aumento da produtividade fiscal.

Os subsídios oferecidos no presente trabalho são absolutamente viáveis, bastando sua divulgação para os servidores que trabalham na fiscalização do IRPJ e na área aduaneira.

No que se refere à valorização do servidor e à melhoria na qualidade do serviço prestado, ambos são corolários do aperfeiçoamento da fiscalização e da integração da ação fiscal nos tributos internos com a área aduaneira.

Neste particular, o presente trabalho está vinculado aos seguintes objetivos gerais referentes à melhoria da qualidade dos serviços prestados:

1) subsidiar a formulação da política tributária e de comércio exterior; 2) intensificar a atuação da RFB no combate ao crime organizado; 3) fortalecer a imagem institucional da RFB e promover a conscientização tributária do cidadão; 4) otimizar o controle e a cobrança do crédito tributário; 5) aprimorar a qualidade e a produtividade do trabalho fiscal; e 6) aumentar a eficácia da vigilância e da repressão aos ilícitos aduaneiros.

Ressalte-se que o aperfeiçoamento dos trabalhos fiscais na área de tributos internos em relação às empresas que atuam no comércio exterior, além de promover a justiça fiscal, na medida em que previne e reprime ilícitos fiscais, contribui decisivamente para o fortalecimento do Estado por meio do aumento da arrecadação, conforme exposição no corpo da monografia.

Por fim, as principais conclusões da monografia são que é possível o aperfeiçoamento dos trabalhos fiscais na área de tributos internos quando este trabalho está relacionado a empresas que atuam no comércio exterior, bem como a integração da fiscalização de tributos internos com a área aduaneira.



# **OS ILÍCITOS ADUANEIROS E A APURAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS**

---

## **1 INTRODUÇÃO**

A abordagem desta monografia, como o próprio título explicita, refere-se a ilícitos aduaneiros no confronto com as nuances que cercam a apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, doravante denominado IRPJ. A motivação da abordagem surgiu em decorrência das ações fiscais em pessoas jurídicas envolvidas em irregularidades referentes a remessas ilegais de divisas ao exterior ou recebimento de recursos no exterior.

Neste particular, quando as provas coletadas foram entregues à fiscalização da Receita Federal, muitas empresas foram autuadas por omissão de receita em decorrência de terem seus nomes vinculados a remessas ilegais de divisas ao exterior ou a pagamentos no exterior que teriam como beneficiárias empresas sediadas no Brasil.

Entretanto, os autos de infração careciam de provas cabais, tendo em vista que aquelas disponibilizadas comprovavam que uma pessoa física, conhecida na linguagem coloquial como “doleiro”, intermediara operações nas quais ele, o “doleiro”, indicava o nome do ordenante dos pagamentos no exterior ou o nome do beneficiário dos pagamentos efetivados no exterior.

Várias empresas defenderam-se alegando desconhecerem essas operações e que o “doleiro” poderia indicar o nome de qualquer empresa,



não restando comprovada a materialidade da infração imputada. Assim, os processos careciam das provas cabais de que as empresas no Brasil ou eram ordenantes dos pagamentos ou eram as beneficiárias dos pagamentos realizados no exterior.

Em alguns casos, a fiscalização aprofundou um pouco as investigações, comprovando uma relação comercial entre as empresas no Brasil e aquelas sediadas no exterior por meio de despachos de importação ou exportação. A confirmação de relação comercial foi utilizada como indício da relação financeira entre as empresas. Malgrado os indícios, os processos ainda careciam das provas cabais da autoria dos pagamentos ou recebimento de valores por parte das pessoas jurídicas sediadas no Brasil.

Os fatos narrados no parágrafo precedente motivaram a elaboração do presente trabalho, porque tanto no caso das remessas ilegais de divisas como naqueles casos referentes a pagamentos realizados no exterior em favor de empresas sediadas no Brasil é possível à fiscalização do IRPJ a constatação da irregularidade por meio da análise dos despachos de exportação e importação.

Como a fiscalização dos tributos internos é realizada muito tempo após os desembarços de importação e exportação, e não é possível a apuração da repercussão desses ilícitos na apuração do IRPJ no caso de importações ou exportações em quantidade diferente da declarada ou com falsa declaração de conteúdo, a ênfase do trabalho está nos desembarços superfaturados, subfaturados ou exportação fictícia de produtos que não existem que podem ser apurados posteriormente mediante a revisão das declarações de importação ou exportação.

Além disso, todos os tópicos do presente trabalho tratam da viabilidade de apuração de indícios de ilícitos aduaneiros pela fiscalização dos tributos internos. E esses indícios podem indicar a utilização do expediente de importação e exportação de quantidade diferente da declarada ou a falsa declaração de conteúdo. Nestes casos, mesmo que não seja possível o lançamento do IRPJ, o objetivo seria demonstrar a viabilidade da atuação da fiscalização dos tributos internos na prevenção de ilícitos aduaneiros, na medida em que as empresas identificadas



podem passar a ter seus desembaraços futuros submetidos à fiscalização física e documental.

Por fim, a apuração contábil dos custos nos diversos exemplos indicados ao longo da monografia dar-se-á independentemente do regime de apuração desses custos (PEPS, UEPS ou custo médio) porque tal fato não provoca alteração substancial no resultado operacional bruto no cotejo com os objetivos do presente trabalho. Além disso, a expressão Resultado Operacional Bruto, que será diversas vezes mencionada, representa somente as receitas com vendas no confronto com os custos correspondentes, desconsiderando-se as devoluções e os tributos incidentes sobre as vendas.

## **2 EXPORTAÇÃO**

### **2.1 *Exportação com valores subfaturados***

Como será demonstrado nos parágrafos imediatos, a fiscalização do IRPJ pode iniciar a comprovação deste tipo de irregularidade com base no resultado operacional bruto (confronto das receitas com os custos correspondentes). Isso porque o ilícito acarreta o aparecimento de um resultado operacional bruto negativo, zero ou muito próximo de zero e implica omissão de receita na apuração do IRPJ.

Nesta irregularidade, o interessado visa à remessa ilegal de divisas e/ou de receita tributável (o preço de transferência será tratado em tópico próprio). Tal objetivo é alcançado com a aquiescência do importador, que participa ativamente do ilícito. Assim, se a exportação tem valor  $X + Y$ , o exportador declara apenas o valor  $X$ . A parcela correspondente a  $Y$  é depositada em uma conta do exportador no exterior.

Nos casos de irregularidades envolvendo o recebimento de recursos no exterior por empresas sediadas no Brasil, verificou-se que um banco no exterior recebia depósitos de uma empresa  $X$  também sediada no exterior que beneficiaria uma empresa  $Y$  sediada no Brasil. Neste caso, a investigação deveria ser centrada nas exportações do sujeito passivo.

Assim, a título de exemplo, um exportador formaliza uma exportação de dez máquinas de tear para as Ilhas Cayman com valor FOB (valor da carga sem frete e seguro) unitário real de US\$ 10.000,00. O valor real da exportação é de US\$ 100.000,00; mas consta atestado no documento de exportação que o valor total da carga é de US\$ 10.000,00, ou seja, US\$ 1.000,00 o preço unitário. A diferença (US\$ 90.000,00) é depositada pelo importador em uma conta do exportador naquele país ou em outro qualquer, fato que caracteriza a remessa ilegal de divisas.

No caso em debate, para efeito de apuração do IRPJ, está-se diante de omissão de receita porque o valor declarado pelo exportador como receita auferida é assaz menor que o real. Assim, há de se analisar o tratamento contábil e tributário a ser dado aos valores correspondentes à remessa ilegal de divisas.

Para facilitar a apresentação, presumir-se-á que: 1) o valor de conversão do dólar é de R\$ 2,00; 2) o exportador é um revendedor de máquinas e agregou 100% ao valor de custo das mercadorias; e 3) o exportador adquiriu as mercadorias com pagamento imediato.

Assim, quando da compra das máquinas para revenda, houve o seguinte lançamento contábil: débito na conta de Estoque no valor de R\$ 100.000,00 (US\$ 50.000,00) e crédito na conta Caixa no valor de R\$ 100.000,00 (US\$ 50.000,00).

Quando a exportação foi materializada, ocorreram os seguintes lançamentos contábeis: débito na conta Caixa ou Duplicata a Receber no valor de R\$ 20.000,00 (US\$ 10.000,00), crédito na conta de resultado Receita com Vendas no valor de R\$ 20.000,00 (US\$ 10.000,00), débito na conta de resultado Custo da Mercadoria Vendida no valor de R\$ 100.000,00 (US\$ 50.000,00) e crédito na conta Estoque no mesmo valor.

É possível visualizar que este tipo de ilícito aduaneiro acarreta o aparecimento de prejuízo operacional. Isso porque a receita declarada com a venda foi de R\$ 20.000,00, e o custo das mercadorias foi de R\$ 100.000,00, ou seja, há um resultado negativo de R\$ 80.000,00.

A legislação de regência determina que no caso de apuração de omissão de receita deverá ser observado o regime de tributação do sujeito passivo (Lei nº 9.249, de 1995, art. 24). Assim, no caso de lucro real, o prejuízo operacional deve ser revertido porque a receita omitida foi na ordem de R\$ 180.000,00 (US\$ 90.000,00). No presente caso, o prejuízo operacional na ordem de R\$ 80.000,00 seria revertido para lucro operacional de R\$ 100.000,00 ( $180.000 - 80.000 = 100.000$ ).

Por fim, mister ressaltar que o sujeito passivo, para dissimular, pode manipular o resultado operacional bruto para apurar resultado zero ou muito próximo disso, de sorte que as despesas operacionais neutralizem o aparecimento de receita tributável. Portanto, o foco da fiscalização deve ser no resultado operacional bruto de empresas exportadoras.

## ***2.2 Exportações com valores superfaturados***

Como será demonstrado nos parágrafos seguintes, a fiscalização do IRPJ pode comprovar este tipo de irregularidade com base no resultado operacional bruto (confronto das receitas com os custos correspondentes). Isso porque o ilícito acarreta o aparecimento de um resultado operacional bruto positivo e substancialmente maior que os custos.

Nos casos de exportações superfaturadas, o objetivo cobiçado é a oficialização da entrada no Brasil de numerário de origem espúria e/ou de receita tributável (o preço de transferência será tratado em tópico próprio). A título de exemplo, cita-se o tráfico de drogas ou numerário sonegado e enviado ao exterior por intermédio de remessa ilegal de divisas. Para sedimentação do objetivo do ilícito, segue um exemplo prático.

O sujeito passivo realiza exportação de calçados para o Uruguai. O valor FOB real da carga é de US\$ 10.000,00; mas na declaração de exportação consta que o valor é de US\$ 1.000.000,00. Desta forma, entrarão no Brasil US\$ 990.000,00 a mais do valor real da carga. Este numerário representa a entrada ilegal de divisas (mais conhecida como lavagem de dinheiro). Com isso, para todos os efeitos legais, o numerário irregular foi transformado em recursos legais originados de exportações.

Para os objetivos deste trabalho, importa analisar o tratamento tributário a ser dado ao valor excedente da exportação na apuração do IRPJ: no caso o numerário correspondente à “lavagem de dinheiro”.

Contabilmente, essas receitas são tratadas como não operacionais e integram normalmente a receita que resultará na base de cálculo do IRPJ, nos termos do disposto nos artigos 43, I, parágrafo 1º, 114 e 118, I, todos do Código Tributário Nacional, e parágrafo único do artigo 219 do Decreto nº 3.000 de 1999.

Ressalte-se que esses recursos excedentes não representaram exportação, e nessa condição o sujeito passivo não faz jus a qualquer benefício fiscal, mormente em relação ao PIS e à Cofins. Neste particular, há de ser ressaltado que se os valores correspondem à repatriação de divisas ilegalmente remetidas ao exterior, certamente estar-se-á diante de receita omitida. Omitida quando da remessa ilegal, que pode dar-se por meio de exportação subfaturada, tratada no tópico precedente.

Entretanto, se os valores forem oferecidos à tributação quando da operação de exportação superfaturada, estar-se-á diante de postergação no pagamento do IRPJ. Isso porque o sujeito passivo ofereceu à tributação uma receita que deveria ter sido incluída na base de cálculo do IRPJ em período anterior.

Assim, mesmo oferecendo a receita à tributação, o exportador está sujeito ao lançamento da multa de mora e dos juros contados da data em que foi apurada a remessa ilegal de divisas, quando for possível tal verificação.

Contabilmente, este tipo de ilícito provoca o aparecimento de resultado operacional bruto substancialmente superior aos custos porque a receita está superfaturada. No caso do nosso exemplo, se o sujeito passivo agrega 50% ao valor do custo real da carga exportada, seu custo será de R\$ 13.333,32 ( $US\$ 10.000,00/1,5 = US\$ 6.666,66 \times 2,00 = 13.333,32$ ) e a sua receita de R\$ 2.000.000,00 ( $US\$ 1.000.000,00 \times 2,00 = 2.000.000,00$ ). Assim, o resultado operacional bruto seria de R\$ 1.986.666,68, que equivale a 14.900,01% dos custos.

### **2.3 Exportação fictícia**

A exportação fictícia tem como objetivos primordiais a venda de produtos no mercado interno sem o pagamento dos tributos federal e estadual e contribuições federais, além da obtenção de benefícios fiscais decorrentes da exportação.

A operacionalização deste tipo de ilícito pode ocorrer de diversas formas, incluindo o caso de inexistência física do produto. A respeito do assunto, transcreve-se uma reportagem atestando a existência de exportações fictícias de produtos que não existiam ([http://www.unafisco.org.br/noticias/boletins/2005/julho/bol\\_1917\\_06072005.htm](http://www.unafisco.org.br/noticias/boletins/2005/julho/bol_1917_06072005.htm)):

*Para realizar a exportação falsa, a trading envolvida no esquema parte de uma exportação verdadeira. As notas emitidas com base nessa operação real (para uma empresa exportadora de soja para a qual a empresa trabalha regularmente) são clonadas a fim de simular a exportação fictícia. A trading entrega ao cliente (atraído pelas consultorias) todos os comprovantes da exportação e os extratos do Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex) que dão direito aos créditos fiscais.*

Em se tratando de exportação fictícia de produto inexistente, pode haver repercussão na apuração do IRPJ. Como já foi noticiado, as empresas envolvidas com exportação fictícia de produtos que não existiam procuraram apurar prejuízo operacional nessas operações, de sorte que a repercussão dessas exportações na apuração do IRPJ seja no sentido de reduzir o valor a pagar.

Com efeito, o custo de aquisição dos produtos indicados nas notas fiscais falsas é sempre maior do que o valor da exportação simulada, de sorte que se apura prejuízo operacional, reduzindo ou eliminando a receita tributável das demais atividades do sujeito passivo. A respeito do assunto, veja-se o que foi publicado sobre os ilícitos apurados ([http://www.sintaf-rs.org.br/clip\\_clipping\\_detalle.asp?cod\\_clipping=12688](http://www.sintaf-rs.org.br/clip_clipping_detalle.asp?cod_clipping=12688)):

*Sob esse esquema se oculta sofisticada engenharia financeira destinada não apenas a gerar créditos de ICMS,*

*IPI, PIS e Cofins, mas reflexos em termos de redução de Imposto de Renda (IRPJ) como resultado de suposto prejuízo comercial [...] Pelo menos a partir de maio de 2004, a venda de farelo e óleo bruto de soja à empresa exportadora invariavelmente se faz por preço inferior ao da aquisição de grãos”, segundo relatório de janeiro deste ano feito pela Deat (Diretoria Executiva da Administração Tributária) da Secretaria Estadual da Fazenda.*

Contabilmente, se a empresa registrou a compra dos produtos por um valor X, a receita sempre será de X-Y, de sorte que o prejuízo operacional será apurado. Um exemplo prático seria a simulação da compra de dez toneladas de soja para serem exportadas. O valor de compra é de R\$ 100.000,00, por exemplo. Assim, faz-se um débito na conta de Estoque no valor de R\$ 100.000,00 e um crédito na conta Caixa ou Duplicatas a Pagar no mesmo valor.

Quando da exportação fictícia, o sujeito passivo simula que a exportação das dez toneladas rendeu R\$ 50.000,00, por exemplo. Assim, haverá os seguintes lançamentos: débito na conta de resultado Custo dos Produtos Vendidos no valor de R\$ 100.000,00 e crédito na conta de Estoques no mesmo valor. Débito na conta patrimonial Caixa e Bancos ou Duplicatas a Receber no valor de R\$ 50.000,00 e um crédito na conta de resultado Receita com Vendas no mesmo valor.

Considerando somente as operações com a exportação fictícia, o sujeito passivo apurará prejuízo operacional de R\$ 50.000,00. Vendas R\$ 50.000,00 – custos R\$ 100.000,00 = -R\$ 50.000,00.

Assim, quando este tipo de ilícito for apurado, é mister a glosa dos valores das receitas e dos custos envolvidos nas operações. Todos são fictícios, e a glosa dos valores acarretará redução ou reversão de prejuízo apurado.

Neste caso, estar-se-á diante de omissão de receita escriturada, ou seja, o sujeito passivo criou artifício para omitir a receita tributável. A omissão, neste caso específico, deu-se por meio da agregação indevida de custos, de sorte que a receita tributável foi parcialmente ou integralmente obliterada.

A exportação fictícia ainda pode ser utilizada com o mesmo propósito das exportações superfaturadas, ou seja, o sujeito passivo pode utilizar-se desse expediente para a regularização de numerário de origem espúria, conhecida coloquialmente como “lavagem de dinheiro”.

Neste caso, a simulação gera uma particularidade: a agregação de custos inexistentes e a inclusão de receitas tributáveis. Nesse particular, tome-se como exemplo uma exportação fictícia com valor de US\$ 50.00,00.

Atribuindo-se um valor de conversão do dólar para o real na ordem de R\$ 2,00 e considerando que o sujeito passivo sempre declara a exportação com um valor inferior ao de custo do produto (50%, por exemplo) objetivando apurar prejuízo operacional com a exportação fictícia, é possível concluir que no exemplo prático foram agregados custos na ordem de R\$ 200.000,00 (US\$ 100.000,00). Assim, no registro da compra simulada, o sujeito passivo debita a conta patrimonial de Estoques em R\$ 200.000,00 e credita a conta patrimonial Caixa e Bancos (ativo) ou Duplicatas a Pagar (passivo) no mesmo valor.

Quando a exportação fictícia é realizada, materializam-se os seguintes lançamentos contábeis: débito na conta de resultado Custo do Produto Vendido no montante de R\$ 200.000,00 e crédito na conta patrimonial de Estoques no mesmo valor. As vendas são contabilizadas com um débito na conta patrimonial Caixa e Bancos ou Duplicatas a Receber no valor de R\$ 100.000,00 (US\$ 50.000,00) e um crédito na conta de resultado Receita com Vendas no mesmo valor.

Assim, no confronto das contas de resultado Custo do Produto Vendido (R\$ 200.000,00) e Receita com Vendas (R\$ 100.000,00) apura-se um prejuízo operacional de R\$ 100.000,00.

No que se refere à receita com a exportação fictícia em que há remessa de divisas do exterior, conforme foi abordado anteriormente, esta deve ser tratada como não operacional e oferecida à tributação normalmente, mas sem os benefícios fiscais da exportação. Os custos devem ser integralmente glosados por se tratar de uma simulação. Obviamente, com a glosa, a receita tributável do sujeito passivo será



aumentada em decorrência da exclusão do prejuízo operacional no montante de R\$ 100.000,00.

No caso da existência física do produto submetido à exportação fictícia, o objetivo primário é a venda dos produtos no mercado interno sem o pagamento dos tributos correspondentes.

No caso da irregularidade em comento (existência física da exportação), não há reflexo na apuração do IRPJ porque se trata de valores de receitas oferecidos à tributação. Entretanto, o ilícito repercute nas contribuições sociais, mormente em relação ao PIS e à Cofins, e no IPI, que deixam de ser recolhidos. Trata-se de benefícios fiscais recebidos indevidamente em virtude da inexistência de receita com exportação. O assunto não será aprofundado porque o IPI e as contribuições sociais não se constituem no objetivo do presente trabalho.

Ressalta-se, por fim, que independentemente da existência física da carga, a exportação fictícia sempre poderá ser comprovada pela fiscalização do IRPJ, mesmo quando passado muito tempo do desembaraço aduaneiro. O expediente pode ser constado em diligência nas empresas citadas como sendo as transportadoras e naquelas que figuram como fornecedoras dos produtos exportados.

Além disso, os seguintes indícios podem servir de ponto de partida para a apuração do ilícito: 1) resultado operacional bruto negativo, zero ou próximo de zero e 2) inexistência física no estoque de produtos registrados nos assentamentos contábeis e documentalmente presentes.

## ***2.4 Preço de transferência na exportação***

Esta modalidade de irregularidade permite o intercâmbio internacional de custos e receitas entre empresas do mesmo grupo de sorte que a tributação do IRPJ seja transferida para o país onde a alíquota é menor. Com efeito, a irregularidade é exequível tanto na exportação como na importação. No caso da importação, o assunto será objeto de tópico próprio.

Quanto à exportação, cita-se o exemplo de um país qualquer cuja alíquota do IRPJ seja de até 10%. Como no Brasil a alíquota do IRPJ pode alcançar 25%, duas empresas de um mesmo grupo irão transferir a receita tributável do Brasil para o país com alíquota menor.

Para tanto, a empresa no Brasil formaliza uma exportação subfaturada de 10 mil motocicletas, por exemplo, com preço FOB unitário real de US\$ 1.500,00, mas nos documentos de exportação consta que o valor FOB é de US\$ 500,00. Assim, a empresa transfere um custo muito menor do que o real para a empresa no exterior que irá auferir receita tributável muito maior do que a real quando efetivar a venda dos produtos pelo preço de mercado. Mas essa receita tributável muito maior ficará sujeita a uma alíquota do IRPJ menor do que aquela aplicada no Brasil.

No caso do nosso exemplo, se o custo de produção real das motocicletas é de US\$ 1.200,00 por unidade, a empresa exportadora agregou mais US\$ 300,00, que seria a margem de lucro, perfazendo um total de US\$ 1.500,00.

Entretanto, como os produtos foram subfaturados, a empresa exportadora realiza os seguintes lançamentos contábeis na exportação (taxa de conversão: R\$ 2,00): débito na conta de resultado Custo dos Produtos Vendidos no montante de R\$ 24.000.000,00 ( $10.000 \times 1.200,00 \times 2 = 24.000.000,00$ ) e crédito na conta patrimonial de Estoques no mesmo valor. Débito na conta patrimonial Caixas e Bancos ou Duplicatas e Receber no valor de R\$ 10.000.000,00 ( $10.000 \times 500,00 \times 2 = 10.000.000,00$ ) e crédito na conta de resultado Receita com Vendas no mesmo valor.

A infração aduaneira acarreta o aparecimento de prejuízo operacional na ordem de R\$ 14.000.000,00 ( $10.000.000,00 - 24.000.000,00 = -14.000.000,00$ ). Entretanto, o prejuízo é resultante do subfaturamento na ordem de R\$ 20.000.000,00 ( $10.000 \times 1.000 \times 2 = 20.000.000,00$ ), que corresponde aos US\$ 1.000,00 unitários que deixaram de figurar na exportação.

A parcela da exportação não declarada constitui-se em omissão de receita e está sujeita ao lançamento do IRPJ. Cumpre destacar, novamente,

que o sujeito passivo aqui no Brasil, para dissimular a infração, pode apurar resultado operacional zero ou muito pequeno, de sorte que as outras despesas cubram o resultado operacional apurado. Assim, a fiscalização deve centrar a investigação no resultado operacional bruto (o confronto das receitas com os custos correspondentes).

Ressalte-se, por fim, que a empresa sediada no exterior auferirá um resultado operacional bruto substancialmente alto porque o valor dos custos dos produtos importados do Brasil está subfaturado, fato resultante da transferência da receita tributável do Brasil para outro país.

No caso em que a empresa sediada no exterior está sujeita a uma alíquota de IRPJ maior do que aquela aplicada no Brasil, a irregularidade visa à remessa da receita tributável para o Brasil.

Neste caso, a empresa sediada no Brasil formaliza uma exportação superfaturada. Neste particular, com o mesmo exemplo da exportação subfaturada é possível visualizar os efeitos do ilícito na apuração do IRPJ. Para tanto, inverter-se-ão os valores do preço unitário dos produtos exportados.

Assim, a empresa no Brasil formaliza uma exportação superfaturada de 10 mil motocicletas, por exemplo, com preço FOB unitário real de US\$ 500,00, mas nos documentos de exportação consta que o valor FOB unitário é de US\$ 1.500,00. Assim, a empresa no Brasil transfere um custo muito maior do que o real para a empresa no exterior que irá auferir prejuízo operacional com a venda dos produtos. O prejuízo, então, provocará o não-pagamento do IRPJ no país em que a alíquota deste tributo é maior do que a do Brasil.

No caso do nosso exemplo, se o custo de produção real das motocicletas é de US\$ 200,00 por unidade, a empresa exportadora agregou mais US\$ 300,00, que seria a margem de lucro, perfazendo um total de US\$ 500,00.

Entretanto, como os produtos foram superfaturados, a empresa exportadora realiza os seguintes lançamentos contábeis na exportação (taxa de conversão: R\$ 2,00): débito na conta de resultado Custo dos Produtos Vendidos no montante de R\$ 4.000.000,00 (10.000 x 200,00

x 2 = 4.000.000,00) e crédito na conta patrimonial de estoques no mesmo valor. Débito na conta patrimonial Caixas e Bancos ou Duplicatas e Receber no valor de R\$ 30.000.000,00 (10.000 x 1.500,00 x 2 = 30.000.000,00) e crédito na conta de resultado Receita com Vendas no mesmo valor.

O receita real da empresa exportadora que seria de R\$ 10.000.000,00 (10.000 x 500,00 x 2,00 = 10.000.000,00) passa, então, para R\$ 30.000.000,00. Os R\$ 20.000.000,00 a mais de receita representam a parcela da receita tributável que foi exportada irregularmente para o Brasil.

A infração aduaneira acarreta o aparecimento de resultado operacional bruto substancialmente maior que o real. Entretanto, o resultado excedente decorre do superfaturamento na ordem de R\$ 20.000.000,00 (10.000 x 1.000 x 2 = 20.000.000,00), que corresponde aos US\$ 1.000,00 unitários que figuraram a mais na exportação.

Para efeito no IRPJ, a receita excedente deve ser tratada como receita não operacional e ser tributada normalmente. Entretanto, como já foi ressaltado antes, a empresa exportadora não pode usufruir de benefícios fiscais decorrentes da exportação em relação a esta parcela excedente.

Este tipo de irregularidade demanda precisão na quantidade e na natureza do produto exportado. Isso porque os documentos de exportação irão lastrear a contabilidade da empresa importadora no exterior e a utilização do expediente de exportação em quantidade maior ou menor e com falsa declaração de conteúdo afetará o mecanismo de transferência de preço porque se trata de irregularidades que demandam a ocultação da quantidade ou da natureza do produto exportado. Assim, no caso do preço de transferência, o expediente utilizado será sempre o subfaturamento ou o superfaturamento da exportação.

Por fim, procurando inibir a materialização do preço de transferência na exportação, o governo federal adotou medidas que combatem tão-somente a exportação subfaturada, na qual a receita tributável é exportada do Brasil para o exterior (<http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/DIPJ/2005/PergResp2005/pr672a733.htm>):

*Exportação: quando o preço parâmetro, apurado pelos métodos de exportação, for superior ao preço praticado na exportação, significa que o contribuinte reconheceu uma receita a menor, portanto a diferença que exceder ao valor já apropriado na escrituração da empresa deverá ser adicionada ao lucro líquido para determinação do lucro real, bem como ser computada na determinação do lucro presumido ou arbitrado e na base de cálculo da CSLL. Até o ano calendário de 2001, deve ser adicionada ao lucro líquido para cálculo do lucro da exploração (IN SRF nº 32, de 2001, art. 20). A partir do ano calendário de 2002, a parcela a ser adicionada ao lucro da exploração deverá ser computada no valor das respectivas receitas, incentivadas ou não (IN SRF nº 243, de 2002, art. 21, parágrafo único).*

Entretanto, no caso das exportações superfaturadas, nas quais se importa receita tributável, a receita excedente da exportação acarreta a fruição indevida de benefícios fiscais, mormente em relação ao PIS e à Cofins, porque a parcela excedente não se referiu a uma exportação. Assim, ambos os ilícitos deveriam ser combatidos.

## **2.5 Exportação com quantidade diferente da declarada**

No caso desta irregularidade, há uma coincidência de objetivos com as irregularidades referentes às exportações subfaturadas ou superfaturadas. Assim, quando o sujeito passivo objetiva a remessa ilegal de divisas, a quantidade exportada é maior que a declarada. Quando almeja a regularização de numerário de origem espúria, a quantidade exportada é menor que a declarada.

Como já foi enfatizado, a fiscalização do IRPJ é materializada muito tempo após o despacho de exportação. Assim, a fiscalização não teria como apurar esses tipos de ilícito na apuração do IRPJ por faltarem provas materiais da infração.

Entretanto, é possível a constatação de indícios de que uma determinada empresa esteja utilizando esse tipo de expediente. Assim, a constatação dos indícios serviria para prevenir novas ocorrências das infrações.

No caso de exportação de quantidade maior que a declarada, o sujeito passivo necessitará não escriturar a parte dos produtos destinados à exportação que não foram declarados. Assim, a entrada e a saída dos produtos exportados e não declarados não é escriturada. Neste caso, a fiscalização do IRPJ poderia apurar o indício de utilização deste tipo de expediente mediante a constatação de existência física de estoque não escriturado, ou seja, a quantidade de estoque físico da empresa exportadora é maior que a escriturada.

Quando a quantidade exportada é menor que a declarada, o sujeito passivo necessitará registrar na sua contabilidade uma quantidade maior que a real. Para isso, é inevitável a utilização de documento inidôneo justificando a parcela da exportação que não existe fisicamente. Assim, o indício é apurado mediante a verificação dos documentos de entrada dos produtos posteriormente exportados ou a circularização nos fornecedores do sujeito passivo.

## **2.6 Exportação com falsa declaração de conteúdo**

Esta espécie de ilícito aduaneiro é de difícil verificação, na medida em que demanda a verificação física da carga. Neste particular, os incentivos às exportações combinados com a grande quantidade de produtos exportados dificulta a seleção das cargas a serem verificadas, por isso este tipo de irregularidade é de difícil constatação.

A falsa declaração de conteúdo, na qual a existência física da carga está sempre presente, objetiva a regularização de numerário de origem espúria (lavagem de dinheiro) ou a remessa ilegal de divisas. O assunto já foi tratado anteriormente quando foram abordados o subfaturamento e o superfaturamento das exportações.

Assim, quando o exportador objetiva a regularização de divisas ilícitas (remessa para o Brasil de numerário de origem espúria), a carga declarada como exportada tem valor muito superior àquela realmente exportada. Um exemplo prático seria a exportação de um pescado qualquer na qual a declaração de exportação atesta se tratar de camarão, com valor superior ao do pescado qualquer.

Quando o objetivo é a remessa ilegal de divisas, o exportador exporta camarão, mas declara estar exportando um pescado qualquer, com valor assaz menor que o do camarão. A diferença entre o valor declarado e o real é então depositada em uma conta do exportador no exterior. Neste particular, não custa lembrar os fatos referentes às irregularidades nas quais empresas no Brasil receberam recursos no exterior.

Da mesma forma que ocorre com a exportação de quantidade diferente da real, o expediente de exportar com falsa declaração de conteúdo não pode ser confirmado pela fiscalização nos livros do sujeito passivo. Como a ação fiscal do IRPJ ocorre sempre após os despachos de exportação, resta à fiscalização a verificação de indícios deste tipo de ilícito.

Com efeito, a constatação de indício de exportação com falsa declaração de conteúdo pode motivar a seleção do sujeito passivo para verificação de exportações futuras.

No caso da exportação com falsa declaração de conteúdo, o indício surge quando constatada na empresa exportadora a existência física de carga não escriturada e/ou a verificação de carga presente documentalmente, mas inexistente no estoque.

### **3 IMPORTAÇÃO**

#### **3.1 Alteração da base de cálculo: subfaturamento**

De acordo com a exposição a seguir, a forma mais eficiente para a fiscalização do IRPJ apurar indício de subfaturamento antes da revisão dos despachos de importação é a verificação dos depósitos bancários.

A alteração para menor da base de cálculo na importação tem como objetivo principal a redução no recolhimento dos tributos e das contribuições incidentes sobre a operação e/ou a transferência de receita tributável para o Brasil (o preço de transferência será objeto de tópico próprio).



Pode-se também almejar o aumento da cota de importação, mas este assunto não comporá a presente monografia porque quando a cota é financeira o subfaturamento é utilizado, mas o assunto já é tratado no presente tópico. Quando a cota é física, utiliza-se a importação de quantidade maior que a declarada, mas a fiscalização não pode apurar o ilícito e sua repercussão na apuração do IRPJ porque a ação fiscal do IRPJ normalmente é materializada muito tempo depois do desembaraço de importação.

No caso da infração aduaneira em comento, quando o sujeito passivo subfatura uma importação, o contrato de câmbio vinculado a esta operação também será formalizado com um valor menor do que o real, ou seja, se o valor CIF (valor FOB, mais frete e seguro) real da carga é de US\$ 25.000,00, mas esta foi subfaturada em 90%, o contrato de câmbio e a remessa oficial autorizada pelo Banco Central serão de US\$ 2.500,00.

O sujeito passivo necessitará então remeter ao exterior o complemento da importação na ordem de US\$ 22.500,00. Mas a remessa do complemento não pode dar-se de forma oficial. E é neste momento que emerge a figura do “doleiro”. Será ele a se encarregar de proceder a remessa de forma ilegal, salvo se a empresa já possuir os recursos no exterior. Mas, mesmo neste caso, o “doleiro” terá participação no evento para viabilizar a operação.

No caso do subfaturamento de importação, a irregularidade pode ser aferida posteriormente ao desembaraço das mercadorias, bastando a revisão das declarações de importação. Entretanto, as ações fiscais na zona secundária referentes a remessas ilegais de divisas ao exterior somente verificaram, em alguns casos, a existência de laço comercial entre as empresas constantes nos documentos que serviram de base para os lançamentos de ofício.

A apuração de subfaturamento nas importações é um dos elos na constatação da remessa irregular na qual constam os nomes das pessoas jurídicas envolvidas. Com efeito, o sujeito passivo não registrou o pagamento pelo complemento da importação em sua contabilidade, e o artigo 40 da Lei nº 9.430, de 1996, dispõe que se trata de presunção legal de omissão de receita.

Mas, como será abordado a seguir, não é somente o pagamento não registrado que repercute na apuração do IRPJ. Há outras nuances que passam a ser exteriorizadas por meio de um exemplo prático.

Um importador materializa a importação de cem unidades de video-games da mesma marca, com valor CIF<sup>(2)</sup> unitário real de US\$ 250,00 (totalizando US\$ 25.000,00). Na importação consta atestado que o preço unitário é de US\$ 25,00 (totalizando US\$ 2.500,00). Assim, o importador excluiu da base de cálculo da importação o valor total de US\$ 22.500,00.

Para facilitar a exposição, considerou-se que o importador ainda recolheu o equivalente a 40% do valor declarado a título de Imposto de Importação, IPI, PIS e Cofins, e estas contribuições sociais não são recuperáveis (não suscetíveis de dedução posteriormente), pode-se materializar um exemplo prático na contabilidade dos produtos subfaturados, supondo uma taxa de conversão do dólar de R\$ 2,00.

Neste caso, foram agregados mais R\$ 2.000,00 ao valor da carga nos termos do disposto nos parágrafos 1º e 2º do artigo 288 do Decreto no 3.000, de 1999 ( $US\$ 2.500,00 \times 2 = R\$ 5.000,00 + 40\%$  a título de II, IPI, PIS e Cofins). Assim, quando for registrar a importação em sua contabilidade, o sujeito passivo materializa o seguinte lançamento: débito na conta patrimonial de Estoques no montante de R\$ 7.000,00 e crédito na conta patrimonial Caixa e Bancos ou Duplicatas a Pagar no mesmo valor.

Como o valor unitário de venda dos produtos é assaz maior que aquele declarado na compra, obrigatoriamente o sujeito passivo irá subfaturar a saída dos produtos. Isso porque o custo unitário dos produtos também foi omitido em 90% (de US\$ 250,00 para US\$ 25,00). Assim, se o sujeito passivo registrar a saída do estoque com o valor do custo subfaturado e registrar em sua contabilidade o valor real da venda dos produtos, sua margem de lucro operacional resultará na apuração de um IRPJ capaz de neutralizar ou eliminar a vantagem obtida com o subfaturamento da importação. Neste particular, o sujeito passivo pode registrar a saída pelo valor do custo subfaturado ou por um valor um pouco maior para não despertar suspeita.

Em vista do exposto, passa-se a materializar um exemplo prático da infração com a importação dos videogames. Para tanto, considerar-se-á que a margem real de lucro do sujeito passivo é de 50% do valor real dos custos (mais Imposto de Importação, PIS e Cofins), a taxa de conversão do dólar é de R\$ 2,00, e o sujeito passivo contabiliza a venda com 20% de agregação aos custos subfaturados para não despertar suspeitas.

Pela venda das cem unidades de videogames de uma única vez e à vista, os lançamentos contábeis são: débito na conta de resultado Custo dos Produtos Vendidos no montante de R\$ 7.000,00 (US\$ 2.500,00 x 2 = R\$ 5.000,00 + 40% a título de II, PIS e Cofins) e crédito na conta patrimonial de Estoque no mesmo valor.

Além disso, há um débito na conta patrimonial de Caixa e Bancos no montante de R\$ 8.400,00 (R\$ 7.000,00 + 20% de margem de lucro simulada) e um crédito na conta de resultado Receita com Vendas no mesmo valor. Assim, a receita com a venda somou R\$ 8.400,00, e os custos, R\$ 7.000,00, fato que implica um resultado operacional positivo na ordem de R\$ 1.400,00, que pode ser neutralizado com as despesas operacionais.

Como atribuiu-se à venda real uma agregação de 50% do valor dos custos reais, pode-se estimar qual o resultado real do sujeito passivo. Na entrada dos produtos no estoque teremos: débito na conta patrimonial de estoques no montante de R\$ 52.000,00 (US\$ 25.000,00 x 2 = R\$ 50.000,00 + 2.000 – a título de II, IPI, PIS e Cofins) e crédito na conta Caixa e Bancos ou Duplicatas a Pagar no mesmo valor.

Na venda, débito na conta de resultado Custo dos Produtos Vendidos na ordem de R\$ 52.000,00 e crédito na conta patrimonial de Estoques no mesmo valor. Débito na conta patrimonial de Caixas e Bancos no montante de R\$ 78.000,00 (52.000,00 + 50% agregado = 78.000,00) e crédito na conta de resultado Receitas com Vendas no mesmo valor.

No confronto dos custos com as receitas, o sujeito passivo apura resultado positivo de R\$ 26.000,00 (78.000,00 – 52.000,00 = 26.000,00). Como já foi mencionado antes, o sujeito passivo irá subfaturar a venda

porque o confronto do custo subfaturado com a receita real resultará em resultado operacional bruto substancialmente maior, repercutindo na apuração do IRPJ. No caso do nosso exemplo, o custo subavaliado foi de R\$ 7.000,00, e a receita real foi de R\$ 78.000,00. Assim, o resultado operacional bruto seria de R\$ 71.000,00, por isso a venda também é subfaturada.

Como uma parte desse lucro operacional já foi oferecida à tributação, basta que se diminua o valor escriturado daquele apurado para a aferição do volume da receita operacional omitida: lucro operacional declarado (1.400,00) – lucro operacional apurado (26.000,00) = 24.600,00.

Muito embora no exemplo prático se tenha apurado o exato montante da receita omitida, na prática este tipo de constatação é muito difícil, tendo em vista a necessidade de verificação do preço de venda estipulado pelo sujeito passivo para a carga subfaturada.

Assim, o mais racional é a quebra do sigilo bancário do sujeito passivo, porque para os depósitos correspondentes às vendas dos produtos importados e subfaturados o sujeito passivo não logrará êxito na comprovação de suas origens. E o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza a presunção de omissão de receita no caso de depósitos bancários cujas origens não são devidamente comprovadas.

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Assim, quando for verificada a importação subfaturada e o sujeito passivo for submetido à fiscalização do IRPJ, esta forma de tributação com base em depósito bancário não somente é mais racional como também é mais gravosa para o sujeito passivo em virtude da falta de cômputo dos custos.

Em decorrência do exposto, no caso de importação subfaturada é possível o lançamento do IRPJ com base em duas presunções legais

de omissão de receita: 1) pagamento não contabilizado (no caso do nosso exemplo, omissão de R\$ 45.000,00 pelo pagamento do complemento da importação subfaturada e 2) depósitos bancários sem origem comprovada.

### **3.2 Alteração da base de cálculo: superfaturamento**

O objetivo nesta espécie de ilícito aduaneiro é a remessa ilegal de divisas e/ou a transferência de receita tributável para o exterior (o preço de transferência será objeto de tópico próprio). Essa remessa pode ser para completar recursos decorrentes de importações subfaturadas ou outra importação que necessite do complemento dos recursos enviados por meio do fechamento de contrato de câmbio regular (importação com falsa declaração de conteúdo, por exemplo).

Assim, este tipo de irregularidade sempre é decorrente de outras que, por seu turno, originaram os recursos ilegais. Neste particular, a título de exemplo, destaca-se que uma parte dos recursos desviados da construção do TRT de São Paulo foi enviada ao exterior por meio de importações superfaturadas, conforme noticiado pela imprensa.

Mister se ressaltar que nas importações superfaturadas sempre são utilizados produtos isentos ou imunes, em virtude da desnecessidade de recolhimento dos tributos incidentes nas importações.

Assim, a título de exemplo, que inclusive será utilizado na análise da repercussão na apuração do IRPJ, o importador formaliza importação de 10 mil livros cujo valor FOB unitário real é US\$ 5,00; mas consta indicado no documento de importação que o valor FOB unitário é de US\$ 50,00. Para facilitar a análise, considerar-se-á que não houve frete, seguro, taxa de armazenagem e nem o recolhimento do PIS e da Cofins. Assim, o valor FOB unitário é igual ao valor CIF unitário.

No fechamento do contrato de câmbio, o sujeito passivo estará na posse de documentos que comprovam a importação de US\$ 500.000,00. Assim, será este o total dos recursos enviados ao exterior. Desse total, US\$ 50.000,00 correspondem ao valor FOB real dos livros, e US\$ 450.000,00 representam a remessa ilegal de divisas.

Contabilmente, o importador apurará expressivo prejuízo operacional com o ilícito porque o custo dos produtos importados é bem maior que o valor da venda.

Neste particular, se considerarmos uma taxa de conversão do dólar para o real de R\$ 2,00, ao registrar a entrada dos livros em seu estoque o sujeito passivo debitará a conta patrimonial de Estoques no montante de R\$ 1.000.000,00 ( $500.000,00 \times 2,00 = 1.000.000,00$ ) e creditará a conta patrimonial de Caixa e Bancos ou Duplicatas a Pagar no mesmo valor.

Se houver uma agregação de 50% ao valor real dos custos (US\$ 50,00 a unidade) quando da venda, e se considerarmos que os produtos serão negociados de uma única vez, ocorrerão os seguintes lançamentos contábeis: débito na conta patrimonial de Caixa e Bancos no valor de R\$ 150.000,00 ( $US\$ 50.000,00 \times 2,00 + 50\%$  da margem de lucro) e crédito na conta de resultado Receitas com Vendas no mesmo valor. Débito na conta de resultado Custo dos Produtos Vendidos no montante de R\$ 1.000.000,00 ( $500.000,00 \times 2,00 = 1.000.000,00$ ) e crédito na patrimonial de Estoques no mesmo valor.

Quando os valores do custo e da receita forem levados ao resultado, o sujeito passivo apurará prejuízo operacional na ordem de R\$ 850.000,00 ( $1.000.000,00 - 150.000,00 = 850.000,00$ ).

Assim, a irregularidade praticada pelo sujeito passivo irá influenciar o resultado das demais operações mercantis, reduzindo ou obliterando o lucro tributável. Por esta razão, verificada a irregularidade aduaneira, é mister a glosa dos custos no montante de R\$ 900.000,00 ( $1.000.000,00 - 100.000,00 = 900.000,00$ ), fato que certamente ocasionará o aparecimento de lucro tributável. O montante do lucro tributável será determinado pela existência ou não de apuração de prejuízo com as demais operações mercantis do sujeito passivo.

Além da glosa de custos, há a questão da remessa ilegal decorrente da importação superfaturada. Com efeito, neste tipo de operação, o sujeito passivo identifica no Banco Central uma empresa no exterior que irá beneficiar-se das remessas, ou seja, o sujeito passivo efetivou um pagamento. Mesmo que não correspondesse a uma importação, ainda assim seria um pagamento.

Tecnicamente, neste caso, a remessa deve ser tratada como um pagamento. E nessa condição, está-se diante de um pagamento sem causa. Isso porque houve um pagamento, mas sem uma contrapartida efetiva relacionada à atividade mercantil do sujeito passivo.

Neste particular, o artigo 674 do Decreto nº 3.000, de 1999, dispõe que em casos de pagamento sem causa deve ser lançado o IRRF com a alíquota de 35% e reajustamento da base de cálculo. Esse reajustamento significa que o valor pago é considerado como líquido, ou seja, nele não estaria incorporado, ainda, o IRRF.

No caso do exemplo, houve um pagamento sem causa na ordem de US\$ 450.000,00, e o IRRF seria, então, na ordem de R\$ 484.615,38 ( $450.000,00 \times 2 / 0,65 = 1.384.615,38 \times 0,35 = 484.615,38$ ).

### **3.3 Preço de transferência na importação**

Antes da análise deste tipo de irregularidade, convém destacar que no caso do preço de transferência a operação demanda grande exatidão documental no que se refere à quantidade e à natureza dos produtos importados, na medida em que os documentos que amparam a operação irão lastrear a contabilidade das duas empresas envolvidas. Assim, mister descartar a utilização da importação de produtos em quantidade maior ou menor que a declarada, bem como a importação com falsa declaração de conteúdo, porque essas irregularidades resultam em imprecisão quantitativa e/ou da natureza dos produtos envolvidos na irregularidade. Assim, quando o objetivo é somente o preço de transferência, o expediente demanda a utilização da importação subfaturada ou superfaturada somente.

Como já foi explanado no tópico do preço de transferência na exportação, este tipo de irregularidade afeta empresas de um mesmo grupo econômico sediadas em diferentes países e tem por objetivo a transferência de custos e receitas de sorte que a tributação do IRPJ seja realizada naquele país com a alíquota menor.

O expediente pode ocorrer por meio de subfaturamento ou superfaturamento da importação. No caso de superfaturamento, o assunto



já foi debatido em tópico próprio, muito embora a ênfase dada tenha sido à remessa ilegal de divisas, não importando a ligação entre as empresas envolvidas.

Quando as empresas são do mesmo grupo, o objetivo do superfaturamento da importação é a remessa de divisas e de receitas tributáveis, pois a tributação do IRPJ no país exportador é menor que a do Brasil.

Ressalta-se novamente que no caso da importação superfaturada sempre serão utilizados produtos imunes ou isentos de tributação. A lógica do procedimento é que se o superfaturamento for utilizado em produtos sujeitos à tributação dos gravames aduaneiros, o benefício do preço de transferência será reduzido ou obliterado por força dos tributos recolhidos com a importação.

Assim, imagine-se uma importação de 10 mil unidades de livros da área médica cujo valor FOB unitário é de US\$ 250,00. Uma empresa sediada no Brasil irá remeter para a empresa coligada domiciliada no exterior a receita tributável, porque a tributação do IRPJ aqui é maior do que a verificada no país exportador.

Assim, os livros são superfaturados em 100%, passando a constar na fatura de importação que o preço unitário FOB é de US\$ 500,00. A título de exemplo, assumir-se-á que a taxa de conversão é de R\$ 2,00 e que não houve o recolhimento do PIS e da Cofins pela importação, sendo o valor FOB igual ao valor CIF.

No registro da importação, o sujeito passivo aqui no Brasil irá efetivar os seguintes lançamentos contábeis: débito na conta patrimonial de Estoques no montante de R\$ 10.000.000,00 ( $10.000 \times 500 \times 2 = 10.000.000,00$ ) e crédito na conta patrimonial Caixa e Bancos ou Duplicatas a Pagar no mesmo valor.

No registro contábil da venda dos produtos emergirá um forte indício da prática do preço de transferência. Se a empresa sediada no Brasil agregar, por exemplo, 50% ao custo real na revenda, contabilmente a operação irá resultar em prejuízo. Assumindo-se que a venda é realizada de uma só vez e à vista, os lançamentos contábeis pela venda são os

seguintes: débito na conta de resultado Custo dos Produtos Vendidos no montante de R\$ 10.000.000,00 e crédito na conta patrimonial de Estoques no mesmo valor; débito na conta patrimonial Caixa e Bancos ou Duplicatas a Receber no montante de R\$ 7.500.000,00 ( $10.000 \times 250,00 \times 2 \times 1,5$ ) e crédito na conta de resultado Receita com Vendas no mesmo valor. No confronto do custo com a receita, o sujeito passivo apurará prejuízo operacional na ordem de R\$ 2.500.000,00.

O resultado almejado é alcançado porque o custo dos produtos para a empresa sediada no exterior é assaz menor que os US\$ 5.000.000,00 pagos pela importação. Assim, a empresa no exterior auferirá um lucro operacional com a operação substancialmente maior do que o real.

Se a empresa exportadora agregou 20% ao custo dos produtos exportados (US\$ 250,00 a unidade), seus custos foram, então, de US\$ 208,33 ( $250/1,20 = 208,33$ ). Assim, o resultado operacional normal unitário com a operação, que seria de US\$ 41,67 ( $250,00 - 208,33 = 41,67$ ), passa a ser de US\$ 291,67 ( $500 - 208,33 = 291,67$ ), fato que comprova a remessa ao exterior de receita tributável.

Este tipo de ilícito aduaneiro ocasiona duas irregularidades na apuração do IRPJ: 1) a empresa no Brasil pagou a mais pela importação, e o excesso de pagamento constitui-se em pagamento sem causa, que, por seu turno, está sujeito ao IRRF com alíquota de 35%, nos termos do disposto no artigo 674 do Decreto nº 3.000, de 1999 e 2) o superfaturamento da importação resulta no superfaturamento dos custos, fato que ampara a glosa desses custos no exato montante do excesso de pagamento pela importação. No caso do nosso exemplo, a glosa seria de R\$ 5.000.000,00 ( $10.000 \times 250,00 \times 2,00 = 5.000.000,00$ ).

Quando a alíquota do IRPJ é maior no país exportador, o sujeito passivo irá importar receita tributável para o Brasil, e o procedimento adotado será o de subfaturar a importação.

Utilizando-se do mesmo exemplo do superfaturamento, apenas invertendo os valores, é possível visualizar o modo de operação desta irregularidade fiscal.

Assim, imagine-se uma importação de 10 mil unidades de livros da área médica cujo valor FOB unitário é de US\$ 500,00. Uma empresa

sediada no Brasil irá importar da empresa coligada domiciliada no exterior a receita tributável porque a tributação do IRPJ aqui é menor do que a verificada no país exportador.

Assim, os livros são subfaturados em 50%, passando a constar na fatura da importação que o preço unitário FOB é de US\$ 250,00. A título de exemplo, assumir-se-á que a taxa de conversão é de R\$ 2,00 e que não houve o recolhimento do PIS e da Cofins pela importação, sendo o valor FOB igual a valor CIF.

No registro da importação, o sujeito passivo aqui no Brasil irá efetivar os seguintes lançamentos contábeis: débito na conta patrimonial de Estoques no montante de R\$ 5.000.000,00 ( $10.000 \times 250 \times 2 = 5.000.000,00$ ) e crédito na conta patrimonial Caixa e Bancos ou Duplicatas a Pagar no mesmo valor.

No registro contábil da venda dos produtos emergirá um forte indício da prática do preço de transferência. Se a empresa sediada no Brasil agregar, por exemplo, 50% ao custo real na revenda, contabilmente a operação irá resultar em lucro operacional substancialmente maior que o custo. Assumindo-se que a venda é realizada de uma só vez e à vista, os lançamentos contábeis pela venda são os seguintes: débito na conta de resultado Custo dos Produtos Vendidos no montante de R\$ 5.000.000,00 ( $10.000 \times 250,00 \times 2,00 = 5.000.000,00$ ) e crédito na conta patrimonial de Estoques no mesmo valor; débito na conta patrimonial Caixa e Bancos ou Duplicatas a Receber no montante de R\$ 15.000.000,00 ( $10.000 \times 500,00 \times 2 \times 1,5$ ) e crédito na conta de resultado Receitas com Vendas no mesmo valor.

No confronto do custo com a receita, o sujeito passivo apura um resultado operacional bruto na ordem de R\$ 10.000.000,00.

O objetivo almejado é alcançado porque o custo dos produtos para a empresa sediada no exterior é bem maior que os US\$ 2.500.000,00 pagos pela importação. Assim, a empresa no exterior auferirá um prejuízo operacional com a operação.

Se a empresa exportadora agregou 20% ao custo real dos produtos exportados (US\$ 500,00 a unidade), seus custos foram, então, de

US\$ 416,66 ( $500/1,20 = 416,66$ ). Assim, o resultado operacional normal unitário com a operação, que seria de US\$ 83,34 ( $500,00 - 416,66 = 83,34$ ), transforma-se em prejuízo operacional unitário de US\$ 166,66 ( $250 - 416,66 = 166,66$ ), fato que comprova a exportação para o Brasil de receita tributável.

No que se refere ao IRPJ, a empresa no Brasil necessitará pagar o complemento da importação, e esse pagamento não poderá ser registrado na contabilidade. Assim, nos termos do disposto no artigo 40 da Lei nº 9.430, de 1996, o pagamento não registrado na contabilidade é considerado omissão de receita presumida.

Ressalte-se que esse pagamento pode ocorrer por meio de algum ilícito aduaneiro: importação superfaturada ou exportação subfaturada, podendo envolver mais de dois países. Neste caso, este tipo de expediente dispensa a figura do “doleiro” como intermediário.

Por fim, o governo federal editou medidas para combater o preço de transferência na importação tão-somente em relação às importações superfaturadas, nas quais se exportam receita tributável (<http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/DIPJ/2005/PergResp2005/pr672a733.htm>):

*Importação: quando o preço parâmetro, apurado pelos métodos de importação, for inferior ao preço praticado na importação, significa que o contribuinte reconheceu como custo ou despesa um valor maior que o devido, portanto esta diferença deverá ser tributada. Até o ano calendário de 2001, o valor correspondente ao excesso de custo ou despesa, computado nos resultados da empresa, deve ser adicionado ao lucro real e à base de cálculo da CSLL (IN SRF nº 32, de 2001, art. 5º, inciso I).*

Contudo, o subfaturamento das importações, quando objetiva a importação de receita tributável, demanda seu complemento e a realização de pagamento não registrado na contabilidade. E este pagamento é considerado pelo artigo 40 da Lei nº 9.430, de 1996, como omissão de receita. Assim, ambos os ilícitos devem ser combatidos.

### **3.4 Volume de importação maior ou diferente do declarado**

Conforme foi abordado anteriormente, quando a fiscalização do IRPJ é realizada, o despacho de importação já se materializou. Ainda assim, é possível a apuração de indício de importações em quantidade maior que a declarada ou com falsa declaração de conteúdo.

No caso deste tópico, a fiscalização dos tributos internos poderá apurar indícios deste tipo de irregularidade, os quais, devidamente comunicados, provocarão a seleção de importações futuras para conferência física ou documental.

No caso de importação de quantidade maior que a declarada, o objetivo é a redução do pagamento dos tributos e das contribuições incidentes sobre as importações e/ou a alteração na cota de importação. Para tanto, o importador declara que está importando uma quantidade X; mas o volume é de uma quantidade Y, maior que X. O principal indício deste tipo de irregularidade é a constatação da presença física no estoque de produtos não registrados contabilmente (fato que resulta na apreensão dos bens).

Outro indício deste tipo de irregularidade será apurado com a existência de depósitos bancários cujas origens não são comprovadas pelo sujeito passivo. A parte não comprovada refere-se à importação a maior. Assim, tem-se a presunção legal de omissão de receita nos termos do disposto no *caput* do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

No caso da importação com falsa declaração de conteúdo, o importador declara que importou o produto X, mas a importação acoberta a entrada no Brasil do produto Y, que tem valor maior que X.

O objetivo é a redução do pagamento dos gravames aduaneiros. Neste caso, o indício origina-se da constatação de produtos registrados no Livro de Entradas e documentalmente presentes que não se encontram fisicamente nos estoques do sujeito passivo, bem como a existência física de produtos não registrados no Livro de Entradas.

Também neste caso, o valor real da venda dos produtos importados irregularmente será subfaturado. O motivo é idêntico ao da importação subfaturada. Isso porque contabilmente os custos do sujeito passivo são

aqueles dos produtos declarados, que são bem menores que os custos dos produtos realmente importados. Assim, o sujeito passivo também terá depósitos bancários cujas origens não serão comprovadas, fato que resulta em presunção legal de omissão de receita.

Por fim, destacam-se os fatos envolvendo remessas ilegais de divisas ao exterior de pessoas jurídicas sediadas no Brasil para pessoas jurídicas sediadas no exterior, que motivaram a realização do presente trabalho.

Tanto no caso das importações em quantidade maior que a declarada como naquelas com falsa declaração de conteúdo, o importador necessitará complementar o valor da importação, e esse pagamento adicional dar-se-á de forma irregular.

#### **4 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Com base em tudo o que foi exposto, é possível que a fiscalização de tributos internos apure indícios de ilícitos aduaneiros sem que seja provocada. Neste particular, o enfoque na fiscalização do resultado operacional (receitas com vendas e custos correspondentes) e na contagem física de estoques pode servir como instrumento para prevenção ou repressão de ilícitos aduaneiros apurados pela fiscalização do IRPJ.

Assim, no caso de empresas exportadoras, passa-se a listar as nuances contábeis e os indícios de ilícitos aduaneiros correspondentes: 1) prejuízo operacional, resultado operacional zero ou resultado operacional positivo muito pequeno, possivelmente coberto com as despesas operacionais ou não operacionais: exportação subfaturada ou exportação fictícia; 2) resultado operacional positivo e substancialmente maior que os custos: exportação superfaturada; 3) estoque inexistente de produtos documentalmente presentes ou existência física de produtos não registrados na contabilidade: exportação com falsa declaração de conteúdo ou em quantidade maior que a declarada.

No caso de empresas importadoras: 1) resultado operacional negativo, zero ou um pouco maior que os custos: importação superfaturada; 2) existência física de mercadoria não registrada no

Livro de Entradas: importação com falsa declaração de conteúdo ou importação de quantidade maior que a declarada; 3) inexistência física de mercadoria registrada no Livro de Entradas e documentalmente presente: importação com falsa declaração de conteúdo; 4) depósitos bancários cujas origens não foram comprovadas: importação subfaturada, importação com falsa declaração de conteúdo e importação de quantidade maior que a declarada e 5) resultado operacional substancialmente maior que os custos: importação de receita tributável via subfaturamento da importação.

Em diversos parágrafos do presente trabalho destacou-se a necessidade de coleta de provas que autorizem a constatação de ilícitos fiscais estritamente relacionados ao exercício do poder de polícia administrativa, cuja competência é da Secretaria da Receita Federal.

Neste particular, há diversos instrumentos e convênios internacionais que possibilitam a apuração dos ilícitos listados ao longo do trabalho. Muitos desses ilícitos fiscais são produto de sofisticada engenharia que demanda também a especialização do trabalho fiscal.

Nesse sentido, a proposta apresentada contribui destacadamente para o aumento da produtividade fiscal e a valorização do servidor, na medida em que o abastece com nuances contábeis típicas dos mais sofisticados mecanismos de sonegação fiscal e outros ilícitos correlatos quando estão juntas a área aduaneira e a de tributos internos, mormente o IRPJ.